

Tributação das cooperativas: pareceres e consultas

Volume I

Paulo Caliendo
Cecille Pallarés



Editora Fundação Fênix

O foco maior dos temas ora narrados por esse livro se relacionam em razão da falta de compreensão do Fisco para com as sociedades cooperativas, notadamente quanto aos Atos Cooperativos. Esses atos, como determina a Lei Ordinária das Cooperativas (Lei nº 5.764/71), como não sendo operações de mercado, nem contratos de compra e venda de produtos, mercadorias ou serviços. Neste contexto a obra produzida pelo Dr. Caliendo e ora lançada reflete os entendimentos da matéria tributária bem adequada aos atos cooperativos. Para exemplificar faço especial referência aos Pareceres delineados sobre a Consulta COSIT nº 11/2017 e a competente alteração de posicionamento da R.F.B., o que gerou para as cooperativas envolvidas neste affaire enorme redução fiscal nesta matéria.

Desse modo a razão do lançamento desse livro tem como pressuposto demonstrar aos contadores e juristas das cooperativas o Regime Tributário das sociedades cooperativas, especialmente em atos de natureza complexa e assim, suprir a inércia do legislador infraconstitucional que ainda não produziu a Lei Complementar, como previsto na Constituição de 1988, que possibilitaria o reconhecimento constitucional do ordenamento tributário para as cooperativas. Felizmente o presente compêndio extraído da pena do Dr. Paulo Caliendo e de seus colaboradores: Dra. Cecile, Dra. Andreza Mainardi e deste subscritor, ajuda a compreender e esclarecer as lacunas que o regime fiscal deixou de ser adequado por lei complementar.

Inúmeras matérias tributárias em consulta por parte das cooperativas encontram nesta obra o correto entendimento e jurisprudência aplicáveis aos casos concretos de natureza fiscal.

Vergilio Frederico Perius.



Editora Fundação Fênix



Tributação das cooperativas:

pareceres e consultas

v. 1

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero - UFRGS

Denise Pires Fincato - PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS

Eugênio Facchini Neto - PUCRS

Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna - PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luis Alberto Reichelt – PUCRS

Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontificia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Cecille Pallarés

Tributação das cooperativas:
pareceres e consultas
v. 1



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2023

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR



Série Direito – 66

Catálogo na Fonte

C153t Caliendo, Paulo
Tributação das cooperativas [recurso eletrônico] : pareceres e consultas / Paulo Caliendo, Cecille Pallarés. – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2023.
v.1 (Série Direito ; 66)

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>

ISBN 978-65-5460-022-4

DOI <https://doi.org/10.36592/9786554600224>

1. Direito tributário. 2. Tributações. 3. Cooperativas. I. Pallarés, Cecille. II. Título

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

Sumário

Prefácio

Vergilio Frederico Perius 11

1. Parecer consultivo-tributário n. 01/2020

Considerações Sobre a Incidência de FUNRURAL sobre a Contrapartida do Contrato de Integralização vertical 13

2. Parecer consultivo-tributário n. 2/2020

Considerações sobre o aproveitamento do crédito de pis/ cofins na contratação de fretes 47

3. Parecer consultivo-tributário n. 03/2020

Considerações Sobre a Cooperativa de Consumo 59

4. Parecer Consultivo-Tributário n. 04/2020

Sobre a possibilidade de utilização de benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSLL em supermercados da cooperativa 77

5. Parecer Consultivo-Tributário n. 05/2020

Sobre o Ajuizamento de Demanda para a redução de base de cálculo das Contribuições ao Sistema S 89

6. Parecer Consultivo n. 06/2020

Sobre a logística reversa das embalagens do setor vitivinícola 97

7. Parecer Consultivo-Tributário n. 07/2020

Sobre a incidência de tributos na exportação direta e indireta das cooperativas .. 115

8. Parecer Consultivo-Tributário n. 08/2020

Considerações sobre a possibilidade de adesão às modalidades de parcelamento de dívidas oriundas dos programas pesa e securitização 123

9. Parecer Consultivo-Tributário n. 09/2020

Considerações sobre a possibilidade das cooperativas receberem recursos provenientes de verbas de emendas parlamentares 131

10. Parecer Consultivo-Tributário n. 10/2020

Considerações sobre a Tributação de Cooperativa agropecuária: créditos e benefícios 141

11. Opinião legal n. 11/2021

Recolhimento de INSS pela Cooperativa 153

12. Parecer Consultivo-Tributário n. 12/2021

Considerações sobre a possibilidade de exclusão das subvenções de icms da base de cálculo do irpj e csll à luz da sc cosit n. 145/2020 157

13. Parecer Consultivo-Tributário n. 13/2021 Considerações sobre a existência de benefícios fiscais para cooperativa, em operação interestadual com antecipação de icms na aquisição de mercadorias para alimentação escolar, sob o Regime do FNDE	167
14. Parecer n. 14/2021 Considerações sobre o código adequado a ser utilizado na emissão de nota fiscal por cooperativa no ato da venda de produtos a cooperados	187
15. Parecer Consultivo-Tributário n. 15/2021 Regras gerais sobre recolhimento de contribuições patronais dos membros do conselho fiscal.....	203
16. Parecer n. 16/2021 Considerações sobre a obrigatoriedade de emissão do perfil profissiográfico previdenciário para associados de cooperativas educacionais.....	219
17. Parecer n. 17/2021 Considerações sobre a tributação de cooperativas de prestação de serviço	235
18. Parecer n. 18/2021 Considerações sobre a obrigatoriedade de emissão do perfil profissiográfico previdenciário para associados de cooperativas de transporte	265
19. Parecer n. 19/2021 Considerações acerca da aplicação às cooperativas dos incentivos fiscais à inovação previstos pela lei do bem – lei nº 11.196/2005.....	277
20. Parecer n. 20/2021 Considerações acerca da aquisição de terras rurais para estrangeiros de acordo com a legislação brasileira	289
21. Parecer n. 21/2021 Considerações sobre a existência de risco tributário sobre registro do valor na cédula do produtor rural.....	305
22. Parecer n. 22/2021 Considerações sobre o aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto 55.688/2020	321

Prefácio

A Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul – OCERGS, dentro do meu último mandato, contratou o Dr. Paulo Caliendo visando claros conceitos e jurisprudência do Regime Tributário das Cooperativas Brasileiras. O objetivo desta parceria visava fundamentalmente a compreensão do complexo tema por parte das Empresas Cooperativas Gaúchas.

Integrei, na condição de presidente da organização estadual e por ser advogado, o grupo de estudos e de elaboração dos Pareceres se coloca à público, via edição dessa obra,

Os referidos Pareceres, sempre de punho do Dr. Paulo Caliendo ajudaram os contadores, dirigentes, associados e advogados tributaristas das sociedades cooperativas a aplicar, via Pareceres, corretamente a tributação quer seja: Municipal, Estadual ou Federal, em relação a serviços, operações ou atividades das cooperativas em seus devidos enquadramentos fiscais.

O foco maior dos temas ora narrados por esse livro se relacionam em razão da falta de compreensão do Fisco para com as sociedades cooperativas, notadamente quanto aos Atos Cooperativos. Esses atos, como determina a Lei Ordinária das Cooperativas (Lei nº 5.764/71), como não sendo operações de mercado, nem contratos de compra e venda de produtos, mercadorias ou serviços.

O legislador federal entendeu, pela lei supracitada e pela Norma Constitucional de 1988, via art, 146, III, c, que o ato cooperativo deve merecer tratamento tributário adequado.

Neste contexto a obra produzida pelo Dr. Caliendo e ora lançada reflete os entendimentos da matéria tributária bem adequada aos atos cooperativos. Para exemplificar faço especial referência aos Pareceres delineados sobre a Consulta COSIT nº 11/2017 e a competente alteração de posicionamento da R.F.B., o que gerou para as cooperativas envolvidas neste affaire enorme redução fiscal nesta matéria.

Desse modo a razão do lançamento desse livro tem como pressuposto demonstrar aos contadores e juristas das cooperativas o Regime Tributário das

sociedades cooperativas, especialmente em atos de natureza complexa e assim, suprir a inércia do legislador infraconstitucional que ainda não produziu a Lei Complementar, como previsto na Constituição de 1988, que possibilitaria o reconhecimento constitucional do ordenamento tributário para as cooperativas.

Felizmente o presente compêndio extraído da pena do Dr. Paulo Caliendo e de seus colaboradores: Dra. Cecile, Dra. Andreza Mainardi e deste subscritor, ajuda a compreender e esclarecer as lacunas que o regime fiscal deixou de ser adequado por lei complementar.

Inúmeras matérias tributárias em consulta por parte das cooperativas encontram nesta obra o correto entendimento e jurisprudência aplicáveis aos casos concretos de natureza fiscal.

Porto Alegre, dezembro de 2022.

Vergilio Frederico Perius.

OAB RS nº 60.656.

1. Parecer consultivo-tributário n. 01/2020
Considerações Sobre a Incidência de FUNRURAL sobre a Contrapartida do Contrato
de Integralização vertical

TÍTULO I
DA CONSULTA

Questiona a Consulente sobre a legalidade e constitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária a cargo do produtor rural pessoa física ou segurado especial (Funrural), mas retido pela cooperativa, sobre o valor da receita bruta da comercialização de toda produção que lhe é entregue pelo cooperado, até o dia 20 do mês subsequente à operação de venda ou consignação, nos termos da COSIT nº 11/2017.

TÍTULO II
DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DO REGIME PREVISTO NA COSIT Nº 11/17

A Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) n. 11/17 possui eficácia normativa e efeito vinculante a todos os contribuintes, no âmbito da Receita Federal do Brasil.

As soluções de consulta são as normas complementares editadas pela Receita Federal do Brasil, com o propósito de esclarecer o entendimento da Receita sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias a situações concretas. As soluções de consulta possuíam, anteriormente, eficácia restrita à parte que formulou a consulta, não estendendo os seus efeitos a terceiros, nos termos da Instrução Normativa nº 740/2007.

Entretanto, a partir da Instrução Normativa 1.434, de 02 de janeiro de 2014, as Soluções de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) e as Soluções de Divergência passaram a possuir eficácia normativa e efeito vinculante sobre todos

os contribuintes, mesmo os que não formularam a consulta. Assim determina o art. 15 do citado dispositivo:

“Artigo 15 – A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”

Desta forma, a Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) n. 11/17 obriga todos os contribuintes, independentemente de procedimento de fiscalização. O enquadramento realizado tem eficácia normativa na cobrança da contribuição previdenciária, a cargo do produtor rural pessoa física ou segurado especial (Funrural), sobre o valor da receita bruta da comercialização de toda produção.

Em razão da importância do tema e do impacto sobre o setor Cooperativista, é de bom alvitre que analisemos a legalidade e constitucionalidade da interpretação adotada nessa normativa. Vejamos os fundamentos normativos da COSIT 11/17.

CAPÍTULO II

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: CONTRATOS DE PARCERIA RURAL INTEGRADA

2.1. Fundamentos normativos da Cosit n. 11/17

A Solução de Consulta COSIT n. 11/07 estabelece como fundamentos normativos os seguintes dispositivos: (i) Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, art. 30, incisos III e IV; (ii) Lei nº 4.504, de 1964, art. 96, §§1º e 5º; (iii) Lei nº 5.764, de 1971, art. 3º, 4º e 79; (iv) Lei nº 13.288, de 2016, art. 1º, parágrafo único; e (v) IN RFB nº 971, de 2009, art. 165, incisos XI a XIV e XXI; art.167, inciso III, art. 168 e art. 172, inciso I.

Como a fundamentação da normativa é fruto de uma amalgamação de normas, não há como analisarmos individualmente cada uma das integrantes da mistura e chegar a um resultado lógico. Desta forma, para uma melhor compreensão,

faz-se necessária uma análise sistemática das normas indicadas pela Solução, analisando, em primeiro lugar, os limites de cada uma delas e, em segundo lugar, o ponto onde uma norma se entrelaça em outra, resultando na teia argumentativa.

A Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, art. 30, incisos III e IV, determina a incidência da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22. No momento da publicação da Solução de Consulta, a alíquota prevista era de 2% (dois por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Posteriormente, a alíquota foi minorada para 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento).

Este mesmo artigo, além de estabelecer a já mencionada alíquota, define, também, em seu décimo parágrafo, quais são as receitas que integram a receita bruta. Vejamos:

§ 10. Integra a receita bruta de que trata este artigo, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 3o deste artigo, a receita proveniente:

*I – da comercialização da produção obtida em razão de **contrato de parceria** ou **meação de parte do imóvel rural**;*

Muito embora a lei faça menção expressa ao contrato de parceria, ela não distingue as figuras do contrato de parceria do contrato de parceria integrada, fundamental no cenário do agronegócio.

Por conta desta omissão, buscou-se suprir essa lacuna conceitual com a aplicação dos artigos 92 e 96 da Lei nº 4.504, de 1964, que regula os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais. Nesta sorte, parceria rural era conceituada da seguinte forma:

*Art. 92. A posse ou uso temporário da terra serão exercidos em virtude de contrato expresso ou tácito, estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade agrícola ou pecuária, sob forma de arrendamento rural, de **parceria agrícola, pecuária, agroindustrial e extrativa**, nos termos desta Lei.*

Art.96.

(...)

*§ 1º **Parceria rural** é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos: (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007). (grifou-se)*

[...]

A parceria integrada, por sua vez, foi vislumbrada no artigo 96, §5º, da Lei nº 4.504, de 1964, incluído por meio da Lei nº 11.443, de 2007. Todavia, a previsão legal se restringe a indicar a não aplicação dos princípios da parceria rural aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que deveriam ser regulados por lei específica.

Neste contexto temporal, não havia distinção legal clara entre contrato de parceria e de parceria integrada, o que gerava grande insegurança jurídica no setor.

A distinção foi feita pela primeira vez nos dispositivos dos artigos 165 e 172 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que esclareceram o assunto:

Art. 165. Considera-se:

(...)

XI - **parceria rural**, o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso de imóvel rural, de parte ou de partes de imóvel rural, incluindo ou não benfeitorias e outros bens, ou de embarcação, com o objetivo de nele exercer atividade agropecuária ou pesqueira ou de lhe entregar animais para cria, recria, invernagem, engorda ou para extração de matéria-prima de origem animal ou vegetal, mediante partilha de risco, proveniente de caso fortuito ou de força maior, do empreendimento rural e dos

frutos, dos produtos ou dos lucros havidos, nas proporções que estipularem;(grifou-se)

*XIV - **parceria de produção rural integrada**, o contrato entre produtores rurais, pessoa física com pessoa jurídica ou pessoa jurídica com pessoa jurídica, objetivando a produção rural para fins de industrialização ou de comercialização, sendo o resultado partilhado nos termos contratuais;*

[...]

Art. 172. Integra também a receita bruta de que trata o inciso I do art. 171, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 1º do art. 171, a receita proveniente:

*I - da comercialização da produção obtida em razão de **contrato de parceria** ou **meação** de parte do imóvel rural;*

A norma editada pela Receita Federal apontou fato importante, que ainda carecia de regulação legal: a distinção entre o clássico contrato de parceria e o novel contrato de parceria de produção rural integrada.

No denominado "simples" contrato de parceria, observa-se que este instituto difere da simples parceria rural (inciso IX do art.165 da IN RFB nº 971, de 2009), pelo fato desta, em regra, envolver a atuação na primeira fase da cadeia de produção rural (matéria prima); enquanto a integração envolve, também, os parceiros que atuam na segunda fase da cadeia de produção, e ainda os que atuam na industrialização da produção rural.

A omissão legislativa sobre esta distinção perdurou até a edição da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, que disciplinou o contrato de integração vertical, ou contrato de integração, nas atividades agrossilvipastoris. Vejamos:

*Art. 1º. Esta Lei dispõe sobre os **contratos de integração vertical nas atividades agrossilvipastoris**, estabelece obrigações e responsabilidades gerais para os produtores integrados e os integradores, institui mecanismos de transparência na relação contratual, cria fóruns nacionais de integração e as Comissões para Acompanhamento, Desenvolvimento e Conciliação da Integração - CADEC, ou similar, respeitando as estruturas já existentes.*

*Parágrafo único. A **integração vertical entre cooperativas** e seus associados ou entre cooperativas constitui ato cooperativo, regulado por legislação específica aplicável às sociedades cooperativas.*

IV - contrato de integração vertical ou contrato de integração: contrato, firmado entre o produtor integrado e o integrador, que estabelece a sua finalidade, as respectivas atribuições no processo produtivo, os compromissos financeiros, os deveres sociais, os requisitos sanitários, as responsabilidades ambientais, entre outros que regulem o relacionamento entre os sujeitos do contrato;

Note-se que a legislação tratou clara e especificamente do conceito legal de contrato de integração, de modo preciso e distinto da Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, art. 30, incisos III e IV; da Lei nº 4.504, de 1964, art. 96, §§1º e 5º; e da IN RFB nº 971, de 2009, art. 165, incisos XI a XIV e XXI; art.167, inciso III, art. 168 e art. 172, inciso I. De tal sorte que os dispositivos devem ser lidos a partir dessa norma e não ao contrário, sob pena de percorrer o caminho certo no mapa errado.

Neste compasso, cumpre ressaltar a clara aplicabilidade da norma insculpida no art. 110 do CTN, de que a lei tributária não pode alterar o sentido e alcance das normas de direito privado.

Vejamos os fundamentos históricos da citada Lei nº 13.288/2016.

2.2. Dos fundamentos históricos da Lei nº 13.288/16

A Lei que trata dos contratos de integração vertical nas atividades agrossilvipastoris teve por origem o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 330, de 2011, da Senadora Ana Amélia, que dispunha sobre a parceria de produção integrada agropecuária, estabelecia condições, obrigações e responsabilidades nas relações contratuais entre produtores integrados e agroindústrias integradoras, e dava outras providências. O projeto tinha como Relator o Senador Acir Gurgacz.

Em seu relatório, o Senador Acir Gurgacz ressaltou a importância e peculiaridade dessa nova modalidade contratual:

“Com respeito ao mérito, entende-se o Projeto de Lei muito importante. Contratos de integração vertical têm sido crescentemente utilizados, especialmente na coordenação ou governança das cadeias de produção de aves, suínos e de frutas, cuja produção cresceu de forma exponencial. Tais contratos, por suas características específicas, trazem grandes vantagens para o aumento e melhoria da qualidade da produção de matérias-primas para a agroindústria ou empresas de distribuição ou exportação. Entre tais vantagens está a mitigação das imperfeições do livre mercado, especialmente no tocante às oscilações dos preços no mercado agrícola. Assim, são partes destes contratos produtores agropecuários e empresas privadas que se relacionam fora do livre mercado, que é substituído por uma base contratual.”

Essa espécie de contrato surgiu de maneira atípica e consolidou-se como uma importante forma de arranjo contratual do setor produtivo agropecuário. A crescente adoção desse instrumento contratual era lastreada por realidade fática concreta: a necessidade de proteção dos produtores e empresas privadas, em bases contratuais e fora da livre negociação. A troca da livre negociação pela negociação contratual mostra-se vantajosa por resguardar as partes do contrato das frequentes oscilações de preços no mercado agrícola.

O Relator reafirmou que a especificidade desse contrato, até então atípico, somente foi percebida na Lei nº 11.443, de 2007, que alterou a Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra). Assim relatou:

*O próprio Congresso Nacional reconheceu o caráter peculiar dos contratos de integração vertical, quando da alteração da Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra) pela Lei nº 11.443, de 2007, que, entre outras alterações, modificou no art. 96 as disposições referentes às parcerias rurais, ao inserir o § 5º para estabelecer que este artigo não se aplica aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que serão regidos por lei específica. **O PLS nº 330, de 2011, objetiva preencher o vácuo legislativo existente.***

Foi enfático em sua conclusão: *“O PLS nº 330, de 2011, objetiva preencher o vácuo legislativo existente”*.

Posteriormente, o projeto foi aprovado na Comissão de Agricultura e Reforma Agrária por unanimidade, ressaltada a sua importância e rigor técnico. Então, a partir da Lei nº 13.288/2016, o Brasil passou a possuir uma norma específica sobre o contrato de integração vertical.

2.3. Dos fundamentos jus-econômicos da Lei nº 13.288/16

Muito antes de sua positivação típica, os contratos de parceria de produção integrada agropecuária eram estudados e efetivamente implementados. Para entender melhor o desenho jurídico normativo desse contrato, é importante compreender o seu desenho fático e os interesses que pretende organizar.

O contrato de parceria de produção integrada agropecuária reflete uma nova realidade do setor produtivo. Não existe mais uma separação clara entre setor agro e o industrial, pelo contrário, a realidade é de interdependência da agricultura à indústria. O campo passa a trazer os modelos de organização próprios do setor industrial, como a integração¹.

O processo de integração ocorre de duas formas: horizontal e vertical. No primeiro caso, as partes são de setores similares, mas se unem como forma de ampliar o poder de mercado. De outro lado, na integração vertical, as partes são de setores distintos e visam a reduzir riscos, a ampliar o suprimento seguro de matérias-primas e à redução de custos pela economia de escala².

A interação entre agropecuária e empresa industrial ou comercial ocorre no caso da integração vertical. Trata-se de uma coordenação operacional, de funções e de atividades. Não há uma integração plena, como no caso da fusão e nem uma liberdade contratual pura, como em livre mercado, mas um contrato híbrido de coordenação.

A estrutura operacional de um contrato de produção integrada agropecuária é explicada por Malassis (apud Guimarães, 1979, p. 122) da seguinte forma:

¹ COSER, Fabiano José. Contrato de integração de suínos: formatos, conteúdos e deficiências da estrutura de governança predominante na suinocultura brasileira. Fabiano José Coser; orientação de Josemar Xavier de Medeiros. Brasília, 2010, p. 30-31.

² COSER, Fabiano José. Op. Cit., p. 31. MENDES e JÚNIOR, 2007; PAIVA, 2007.

A firma industrial ou comercial, ou a cooperativa, que possui o poder principal de decisão é chamada firma integradora (ou pólo integrador). A forma de coordenação mais difundida na Europa ocidental e na América do Norte é o contrato de quaseintegração. Nesse caso, o conjunto quase integrado **é uma forma de organização econômica hierarquizada**, comportando um centro principal de decisão (firma integradora) e centros secundários de decisão mais ou menos subordinados. A firma integradora pode controlar a série de operações de uma cadeia "vertical": suprimento, produção, distribuição e venda a varejo (ou de uma parte dentre elas), bem como criar ou sugerir associações "horizontais", com a finalidade de melhorar a eficácia do suprimento ou da produção, etc. **As cooperativas agrícolas, constituídas para "realizar em comum" certas operações de compra, ou de transformação ou de venda, etc, constituem formas de integração vertical.** Quando a produção agrícola é suficientemente dominada (caso da avicultura) ela pode ser eficazmente programada (quantidade, qualidade, prazos): a firma integrante desempenha então o papel de centro de programação para o conjunto integrado.

Note-se que a produção integrada agropecuária é essencialmente uma *organização econômica hierarquizada*. O seu fundamento está em superar as incertezas e custos de transação do mercado, por um mecanismo quase-institucional, híbrido, de coordenação operacional.

Os contratos agroindustriais, tais como os de integração vertical, possuem três características econômicas fundamentais: *repartição de riscos, particularidade das formas de remuneração e a renúncia do produtor agrícola de parcela dos seus poderes de autodeterminação em prol do integrador*³.

A partir de uma análise econômica, podem ser individualizadas três características básicas dos contratos de integração vertical agroindustriais. A primeira diz respeito à repartição dos riscos e até mesmo à redução ou anulação de alguns destes, seja para o produtor, quanto à colocação dos seus produtos no mercado, seja para a indústria quanto ao fornecimento regular de matéria-prima de qualidade. A segunda característica é concernente à multiplicidade e à

³ COSER, Fabiano José. Op. Cit., p. 32.

particularidade das formas de remuneração acordadas pelas partes. A terceira característica desses contratos é representada pela renúncia por parte do produtor agrícola (via de regra é sobre a indústria que recai a maior parte do poder de decisão) de parcela dos seus poderes de autodeterminação em favor do integrador, através da assunção de obrigações, dentre as quais a mais comum é a de submeter-se às regras técnicas, ao controle, à produção exclusiva de determinados bens determinada pela indústria⁴.

Como veremos, as características econômicas desse contrato serão preservadas pela legislação brasileira, garantindo a necessária segurança jurídica aos arranjos empresariais envolvidos.

As três características econômicas ocorrem em um contrato de produção integrada agropecuária. Contudo, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT n. 11/2017 adotou o entendimento oposto, ao afirmar que a relação da cooperativa com o produtor cooperado é de natureza institucional e não contratual. Desse modo, não faria jus ao tratamento fiscal destinado à integração vertical. Assim:

*A entrega, pela cooperativa, de insumos ao cooperado e o recebimento, pela cooperativa, de toda produção rural do cooperado **são consideradas relações jurídicas de natureza institucional da cooperativa, de modo que não cabe a caracterização do recebimento de parte da produção como sendo a título de participação da cooperativa em contrato de parceria ou integração rural.***

A doutrina econômica, como verificamos, firmou o entendimento de que as **"cooperativas agrícolas, constituídas para "realizar em comum" certas operações de compra, ou de transformação ou de venda, etc, constituem formas de integração vertical"**. Talvez a distinção realizada pela Receita Federal do Brasil possua natureza jurídica. Nesse caso, os conceitos econômico e o jurídico não seriam idênticos. Vejamos como é conceituado o contrato de parceria rural em integração vertical.

⁴ Paiva (2007, p. 04),

2.4. Dos fundamentos jurídicos do conceito de contrato de parceria rural em integração vertical

O contrato de parceria rural em integração vertical se constitui em uma modalidade nova e *sui generis* de contrato. Ele não é apenas um meio para a realização de trocas, com interesses contrapostos. Sua função é organizar interesse comuns por um determinado período, por meio da cooperação entre os agentes econômicos. Trata-se de um contrato híbrido por esta razão.

A sua natureza é tida como sendo de contratos normativos, ou seja, de contrato que prevê disciplinar relações, no interior de um contrato-quadro, assim:

A concepção aqui sustentada segundo a qual contratos híbridos poderão operar como ordenamentos privados pode ser relacionada com a categoria dogmática dos contratos normativos, especialmente tendo em vista o papel de tais contratos de disciplinar cadeias de produção e de fomentar inclusive a celebração de novos contratos a partir de suas bases.

Por outro lado, não se trata de uma aplicação direta da categoria aos contratos híbridos, dado que eles não são dirigidos diretamente a esta categoria de contratos patrimoniais, assim:

A noção de contrato normativo é classicamente tratada na doutrina de maneira restritiva, com vistas a abarcar tão somente contratos despidos de característica patrimonial, cuja única função seria a de normatização de contratos futuros entre as partes. No entanto, aos contratos híbridos não se pode negar a possibilidade de, em parte, serem contratos normativos, na medida em que a antecipação das condições de contratação de eventuais negócios subordinados pode ser medida interessante para a redução de custos de transação.

A característica mais importante desse tipo contratual híbrido é a cooperação. Não se trata apenas de um contrato entre partes contrapostas com interesses distintos. Ademais, esses contratos híbridos também se distinguem dos contratos

associativos, nos quais a cooperação é o ponto mais importante do ajuste⁵. Para Ana Frazão "o que distingue os contratos associativos dos demais contratos híbridos e mesmo dos contratos de troca não é propriamente a existência de cooperação, mas sim o grau e o tipo desta".

Estaria correta a assunção da Receita Federal do Brasil de que os contratos de integração vertical em cooperativas são considerados relações jurídicas de natureza institucional e, portanto, não cabendo a caracterização do recebimento de parte da produção como sendo a título de participação da cooperativa em contrato de parceria?

Não cremos que exista esse entendimento na doutrina privatista. Não existe vedação legal para a realização de contratos híbridos de parceria rural no âmbito das cooperativas agropecuárias. Pelo contrário, a Lei nº 13.288/2016 determina expressamente a existência de integração vertical entre cooperativas e associados, contudo, regulada por norma específica e sob a forma de ato cooperativo. Assim:

Ar.t 1º. (...)

Parágrafo único. A integração vertical entre cooperativas e seus associados ou entre cooperativas constitui ato cooperativo, regulado por legislação específica aplicável às sociedades cooperativas".

Mas existiria uma vedação à integração vertical nas cooperativas? O texto legal não veda, apenas afirma que deve respeitar a legislação aplicável ao caso. A razão desse tratamento diferenciado e adequado decorre da natureza das relações em cooperativas.

A integração vertical no cooperativismo deve obedecer a princípios próprios ao cooperativismo. A especificidade, conforme *Diane Belusso*, decorre da natureza híbrida do relacionamento entre o cooperado, que é produtor integrado, e a Cooperativa-empresa integradora. O produtor é, ao mesmo tempo, associado da Cooperativa e integrado.

De um lado, ele entrega a produção à cooperativa com a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição. De outro lado, a relação de

⁵ P. 77.

cooperativismo implica em respeito ao princípio da liberdade⁶. A especificidade desse caso é a face híbrida do cooperativismo empresarial no campo: o produtor integrado é ao mesmo tempo associado da empresa integradora.

Nos contratos de produção integrada, o produtor-cooperado está submetido às cláusulas contratuais de integração. De certo modo, esse modelo foge ao princípio de adesão livre e voluntária do cooperativismo. Trata-se de um tipo híbrido de relação, a ser compatibilizada com a legislação que trata do ato cooperativo, contudo, não existe nenhuma vedação legal para que ocorra dessa forma⁷.

Por outro lado, se admitíssemos que a integração vertical na cooperativa não é um contrato híbrido de parceria integrada, então seria um ato cooperativo. Assim, não incidiria a contribuição previdenciária porque não existiria comercialização. Determina o art. 25 da Lei n. 8.212/91 que o Funrural incide sobre a comercialização da produção:

§ 10. Integra a receita bruta de que trata este artigo, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 3o deste artigo, a receita proveniente:

*I – da **comercialização da produção** obtida em razão de contrato de parceria ou meação de parte do imóvel rural;*

O artigo 79 da Lei n. 5.764/71 determina expressamente que o ato cooperativo não constitui operação de mercado e, portanto, não poderia ser tributada com a contribuição previdenciária. Nesse sentido:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

⁶ BELUSSO1R, Diane. Associados E Integrados: A Face Híbrida Do Cooperativismo Empresarial No Campo. RA'E GA, Curitiba, n. 13, p. 59-64, 2007. Editora UFPR, pág. 61.

⁷ BELUSSO1R, Diane. Associados E Integrados: A Face Híbrida Do Cooperativismo Empresarial No Campo. R. RA'E GA, Curitiba, n. 13, p. 59-64, 2007. Editora UFPR, pág. 64.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

De tal sorte, por qualquer prisma que se analise a temática, o resultado será o mesmo: deve-se compreender como incorreta a interpretação da Receita Federal do Brasil, expressa na Solução de Consulta da COSIT nº 11/2017. O contrato de parceria integrada vertical no cooperativismo deve receber o mesmo tratamento isonômico e adequado praticado às demais sociedades empresárias.

CAPÍTULO III

BASE DE CÁLCULO: VALOR DA RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DE TODA PRODUÇÃO QUE LHE É ENTREGUE PELO COOPERADO

3.1. Do conceito de receita bruta das contribuições previdenciárias

A COSIT nº 11 tratou diretamente do tema da base de cálculo da comercialização de toda a produção que é entregue pelo cooperado nos itens 21 e 22. Na Solução de Consultas, ficou determinado que toda a *produção rural entregue à cooperativa, pelo cooperado, integra a produção para efeito da incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização*, cabendo à cooperativa, na condição de sub-rogada recolher o valor sobre toda a produção entregue. Desse modo:

*21. Portanto, toda a **produção rural entregue à cooperativa, pelo cooperado, integra a produção** para efeito da incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização, conforme o §3º e incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991.*

22. A cooperativa fica sub-rogada na obrigação da contribuição previdenciária a cargo do produtor rural pessoa física ou segurado especial, devendo recolher esta contribuição sobre o valor da receita bruta da comercialização de toda produção que lhe é entregue pelo cooperado, até o dia 20 do mês subsequente à operação de venda ou consignação, conforme o art.25 e incisos III e IV do art.30 da Lei nº 8.212, de 1991.

A COSIT 11/17 afastou claramente o entendimento de que a *caracterização do recebimento de parte da produção como sendo a título de participação da cooperativa em contrato de parceria rural, ou de integração rural, para efeito de afastar a incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, quanto à parte que supostamente caberia à cooperativa como parceiro que forneceu os insumos.*

20. Esta a razão pela qual não há amparo legal para a caracterização do recebimento de parte da produção como sendo a título de participação da cooperativa em contrato de parceria rural, ou de integração rural, para efeito de afastar a incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, quanto à parte que supostamente caberia à cooperativa como parceiro que forneceu os insumos.

A Solução de Consulta COSIT 11/17 adotou dois modelos distintos para a tributação da mesma base de cálculo, tomando por pressuposto de que o contrato de parceria rural integrado é distinto do contrato do integrado-cooperado, e dessa forma a cobrança ocorrerá de modo também distinto.

No caso dos contratos de parceria rural de integração vertical, quando uma das partes não é Cooperativa, é possível abater os custos iniciais, tais como insumos (por exemplo, filhotes). Não obstante, em um contrato de mesma natureza, de parceria rural de integração vertical, quando uma das partes é uma Cooperativa, a possibilidade do abatimento dos custos iniciais da base de cálculo da contribuição do Funrural está sendo negada às Cooperativas. Isso se mostra uma violação clara ao princípio constitucional da isonomia, o que será analisado em tópico próprio.

Vejamos o que dispõe a Lei 8.212/91 sobre a base de cálculo do Funrural:

“Não integra a base de cálculo da contribuição de que trata o caput deste artigo a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto

vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País."
(Artigo 25, §12, da lei 8.212/91).

A essência que se extrai deste dispositivo legal é justamente a intenção de fomentar a atividade agropecuarista, através da criação de um ambiente menos oneroso para a cadeia produtiva, concentrando a tributação na saída final dos produtos. A desoneração intentada consiste na exclusão da base de cálculo do Funrural das vendas durante as etapas de reprodução pela pessoa física ou jurídica.

A título exemplificativo, apresentamos uma hipótese concreta, composta de duas etapas e um diagrama, exposto no final deste parecer.

Na *primeira etapa*, a Cooperativa entrega leitões ainda em fase de engorde a um produtor rural. Neste momento, a receita auferida nesta venda não pode ser incluída na base de cálculo da contribuição Funrural, pois trata-se de momento produtivo da cadeia. Na *segunda etapa*, finalizado o período de engorde dos leitões, o produtor rural entrega a produção à Cooperativa, que vende os animais prontos para o abate, caracterizando a saída final do produto. Somente neste segundo momento é que a receita auferida na venda incluirá a base de cálculo da referida contribuição (vide fluxograma).

Entretanto, não foi esse o posicionamento tomado pela Receita Federal. De acordo com o entendimento do Órgão Fiscalizador, os valores recebidos pela Cooperativa em razão da transferência dos leitões para engorde ao produtor também deverão ser incluídos na base de cálculo da contribuição.

Com efeito, o entendimento da Receita Federal vai em direção diametralmente oposta àquela almejada pelo legislador quando previu a não integração dos valores recebidos destas operações de atividade produtiva rural, com intuito de fomentar o desenvolvimento do agronegócio.

O embasamento jurídico para o exemplo acima é estampado no art. 25 da Lei n. 8.212/91, que versa sobre a contribuição Funrural de produtor pessoa física. Existe, também, legislação específica para produtor rural pessoa jurídica. Vejamos as duas:

"Art. 25, §12º – Lei n. 8.212/91 – Produtor rural pessoa física:

(...)

§ 12. Não integra a base de cálculo da contribuição de que trata o caput deste artigo a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, **nem o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades** e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

Art. 25, §6º – Lei n. 8.870/94 – Produtor rural pessoa jurídica:

§ 6º Não integra a base de cálculo da contribuição de que trata o caput deste artigo a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, **nem o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades** e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País".

Adicionalmente às linhas anteriores, cabe, também, apontar recentes Soluções de Consulta exaradas pela Receita Federal, que mantêm ligação estreita com o tema deste título. São elas: (i) Solução de Consulta COSIT 18, de 15 de janeiro de 2019; (ii) Solução de Consulta COSIT155, de 14 de maio de 2019; e (iii) Solução de Consulta COSIT 173, de 31 de maio de 2019.

"SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 18, DE 15 DE JANEIRO DE 2019 (Publicado(a) no DOU de 29/01/2019, seção 1, página 21) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: PRODUTOR RURAL. RETENÇÃO. SEMENTES. A pessoa jurídica que adquire de produtor rural pessoa física produção rural destinada ao plantio, vendida pelo próprio produtor, a quem a utilize diretamente com essas finalidades ou a pessoa ou entidade registrada no MAPA e que se dedique ao comércio de sementes **não deverá efetuar a retenção e o recolhimento**

da contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, em razão do disposto no §12 deste artigo, incluído pelo art.14 da Lei nº 13.606, de 2018, a partir da nova publicação desta lei, em 18 de abril de 2018, mesmo que a adquirente efetue o beneficiamento e embalagem da semente para posterior revenda, desde que a produção rural mantenha as características de sementes. Dispositivos Legais: Lei 8.212, de 1991, art.25, caput, inciso I, II, e § 12, art.30, IV; Lei 13.606, de 2018, art.14; IN RFB nº 971, art. 165, II, III e IV; SC Cosit nº 92, de 2018”.

A Solução de Consulta da COSIT n. 18/2019 é clara ao determinar que a base de cálculo do Funrural não deve incidir nas fases intermediárias e não haverá retenção sobre estes valores. Dispõe que “(...) *pessoa jurídica que adquire de produtor rural pessoa física produção rural destinada ao plantio, vendida pelo próprio produtor, a quem a utilize diretamente com essas finalidades ou a pessoa ou entidade registrada no MAPA, ou seja, (...) não deverá efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991”.*

A Solução de Consulta da COSIT n. 155/2019 é ainda mais clara ao determinar que a base de cálculo do Funrural deve excluir nas fases intermediárias “a receita bruta proveniente da comercialização de animais destinados à criação pecuária (cria, recria ou engorda) (...)”. Assim:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 155, DE 14 DE MAIO DE 2019 (Publicado(a) no DOU de 16/05/2019, seção 1, página 26) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA (EMPREGADOR RURAL). REDUÇÃO DA ALÍQUOTA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. A alíquota reduzida da contribuição previdenciária substitutiva do produtor rural pessoa jurídica (empregador rural), prevista no inciso I do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, com a redação dada pelo art. 15 da Lei nº 13.606, de 2018, aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 18 de abril de 2018. O § 6º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, incluído pelo art. 15 da Lei nº 13.606, de 2018, **autoriza que o produtor rural pessoa jurídica (empregador rural) exclua, da base de cálculo da contribuição substitutiva, a receita bruta***

*proveniente da comercialização de animais destinados à criação pecuária (cria, cria ou engorda). A receita bruta proveniente da comercialização de animais destinados ao abate (venda ao frigorífico) deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva. A exclusão da base de cálculo da contribuição substitutiva do produtor rural pessoa jurídica (empregador rural) aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 18 de abril de 2018. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUB-ROGAÇÃO PELA EMPRESA ADQUIRENTE. O § 12 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pelo art. 14 da Lei nº Lei nº 13.606, de 2018, autoriza que o produtor rural pessoa física exclua, da base de cálculo da contribuição substitutiva, a receita bruta proveniente da comercialização de animais destinados à criação pecuária (cria, cria ou engorda). A receita bruta proveniente da comercialização de animais destinados ao abate (venda ao frigorífico) deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva. **No que se refere à sub-rogação, na hipótese de aquisição de animais destinados à criação pecuária (cria, cria ou engorda), a empresa adquirente não deve efetuar a retenção ou o recolhimento de contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, tendo em vista a exclusão da base de cálculo autorizada pelo § 12 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991.** A exclusão da base de cálculo da contribuição substitutiva do produtor rural pessoa física, prevista no § 12º do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pelo art. 14 da Lei nº 13.606, de 2018, aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 18 de abril de 2018. Dispositivos Legais: Lei nº 13.606, de 2018, arts. 14 e 15; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25; Lei nº 8.212, de 1991, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 171, § 3º, e Anexo III.*

Quanto a sub-rogação a solução de Consulta é clara e transparente: não deve haver sub-rogação. Veja-se: **"No que se refere à sub-rogação, na hipótese de aquisição de animais destinados à criação pecuária (cria, cria ou engorda), a empresa adquirente não deve efetuar a retenção ou o recolhimento de contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, tendo em vista a exclusão da base de cálculo autorizada pelo § 12 do art. 25 da Lei nº 8.212 (...)"**.

A Solução de Consulta da COSIT n. 11/17 irá afirmar, de modo diametralmente contrário, que há sub-rogação, sobre **o valor da receita bruta da comercialização de toda produção que lhe é entregue pelo cooperado**. Assim:

22. A cooperativa fica sub-rogada na obrigação da contribuição previdenciária a cargo do produtor rural pessoa física ou segurado especial, devendo recolher esta contribuição sobre o valor da receita bruta da comercialização de toda produção que lhe é entregue pelo cooperado, até o dia 20 do mês subsequente à operação de venda ou consignação, conforme o art.25 e incisos III e IV do art.30 da Lei nº 8.212, de 1991.

Note-se que o entendimento da Solução de Consulta da COSIT n. 11/17 é contrário aos entendimentos das Soluções Consulta da COSIT posteriores, no caso Solução de Consulta da COSIT n. 155/2019 e Solução de Consulta COSIT n.18/2019.

Esse entendimento é ainda reafirmado na Solução de Consulta COSIT n. 173/2019, que determina que **"a partir de 18 de abril de 2018, a receita da venda de gado pelo próprio produtor rural para outro produtor rural que o utilize diretamente para cria e recria não deve integrar a base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial"**. Assim:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, DE 31 DE MAIO DE 2019 (Publicado(a) no DOU de 11/06/2019, seção 1, página 30) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. RECEITA BRUTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. VENDA DE GRÃOS E GADO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. A receita da venda de grãos a outro produtor rural pessoa física sem que se caracterize como venda de sementes a produtor rural que a utilize no plantio ou que se dedique ao comércio de sementes e seja registrada no MAPA deve integrar a base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial. A partir de 18 de abril de 2018, a receita da venda de gado pelo próprio produtor rural para outro produtor rural que o utilize diretamente para cria e recria não deve integrar a base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial. A exclusão da base de cálculo para efeito da contribuição

previdenciária de que trata o § 12 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, não é aplicável à contribuição destinada ao Senar. Dispositivos Legais: Lei 8.212, de 1991, art. 25, caput, incisos I e II, §§ 3º e 12; Lei nº 9.528, de 1997, art. 6º; SC Cosit nº 18, de 2019”.

A conclusão que podemos chegar é que o entendimento firmado na Solução de Consulta COSIT n. 11/2017, que determina a sub-rogação na Cooperativa, sobre **o valor da receita bruta da comercialização de toda produção que lhe é entregue pelo cooperado**, não encontra consistência com o conjunto da “*legislação federal*”, com as diversas Soluções de Consulta da COSIT, posteriores à Solução de Consulta COSIT n. 11/2017 ou com o sentido de desoneração da cadeia produtiva, exposto na legislação federal. Muito menos cumpre a exigência constitucional de tratamento tributário adequado ao ato cooperativo.

Ou se trata de entendimento ultrapassado pelas novas normas ou de entendimento errôneo (erro material) sobre a aplicação das normas federais. Cremos que segunda hipótese é a mais provável.

Postas as ementas, é de bom alvitre discorrer sobre suas ilações, que estão no mesmo diapasão da opinião aqui exposta.

As respostas oferecidas nas Soluções de Consulta autorizam a não inclusão das vendas realizadas em fases intermediárias da cadeia produtiva, coincidindo com a intenção essencial da legislação pertinente ao Funrural, que é a de fomentar a produção rural, através de instrumentos para desonerar a cadeia produtiva, gerando tributação somente na etapa final da cadeia. Repisando o exemplo dado anteriormente, a receita que deverá incluir a base de cálculo é somente aquela auferida no momento em que os leitões são vendidos pela Cooperativa para o abate e industrialização.

Outro ponto importante das referidas Soluções de Consulta é um que explicita o tratamento anti-isonômico dado às Cooperativas, claramente perceptível nesse excerto: “*receita da venda de gado pelo próprio produtor rural para outro produtor rural que o utilize diretamente para cria e recria não deve integrar a base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial*”.

É justamente essa espécie de receita que as Cooperativas intentam o desconto, que, entretanto, é permitido aos produtores rurais com contrato de parceria rural integrado, mas não às Cooperativas e seus afiliados, que também mantêm contrato dessa mesma natureza.

Destas ilações, surge uma pergunta: Qual a extensão e amplitude de tais dispositivos quanto à desoneração em tais operações mediante exclusão da base de cálculo do Funrural?

De acordo com o que foi dito adrede, entendemos que tais dispositivos, numa interpretação finalística, visa à exoneração de toda a cadeia produtiva de produção no agronegócio no tocante à atividade de plantio ou reflorestamento, bem como a animal destinada à reprodução ou criação pecuária ou granjeira ⁸. Conseqüentemente, base de cálculo da tributação pelo Funrural deve se restringir à receita bruta da produção agropecuária destinada ao consumo final.

Em outras palavras, a lei permite a exclusão da base de cálculo da contribuição ao Funrural pela pessoa física e jurídica das vendas durante as etapas de reprodução, sejam elas, em caráter não exaustivo: (i) animais para reprodução, tanto fêmeas como machos; (ii) leitões que serão destinados a outro produtor ainda na fase de engorda; (iii) venda de grãos de soja a outro produtor que irá plantá-los, ao invés de industrializá-los.

Por outro lado, colaciona-se previsão legal do Decreto nº 9.580, de 22 de Novembro de 2018, que versa sobre os montantes integradores da receita bruta passível de ser utilizada como base de cálculo para a contribuição do Funrural.

Art. 54. A receita bruta da atividade rural será constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 51, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo federal e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - Proagro;

⁸ <https://www.conjur.com.br/2018-jul-13/desoneracao-funrural-cadeia-agronegocio>

II - o montante ressarcido ao produtor pela implantação e pela manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e de consórcio;

IV - o valor dos produtos rurais entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transferir, a título da integralização do capital, os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes;

VI - as sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários, apuradas na demonstração de resultado do exercício e distribuídas pelas sociedades cooperativas de produção aos associados produtores rurais.

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos em decorrência de contrato de compra e venda de produtos rurais para entrega futura, serão computados como receita no mês da entrega efetiva do produto.

§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§ 5º A receita bruta decorrente da comercialização dos produtos rurais deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados nessa atividade, tais como:

I - nota fiscal do produtor;

II - nota fiscal de entrada;

III - nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor; e

IV - demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

§ 6º A receita bruta decorrente da alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural deverá ser comprovada com documentação hábil e idônea, da qual necessariamente conste:

I - o nome do adquirente ou do beneficiário;

II - o número do CPF ou do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ;

III - o endereço do adquirente ou do beneficiário; e

IV - a data e o valor da operação em moeda corrente nacional.

§ 7º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constituirá receita da atividade rural e ficará sujeito à apuração do ganho de capital (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 3º).

Concluimos este tópico afirmando que a restrição à exclusão da base cálculo de receitas auferidas no meio da cadeia produtiva às cooperativas que procedem integração vertical se constitui em medida ilegal e indevida.

3.2. Da estrutura da Operação de Integração Vertical e da base de cálculo da Contribuição

A operação de integração vertical segue um roteiro previamente estabelecido, tendo por estrutura as seguintes fases:

PRIMEIRO: Assinatura de um contrato de parceria integrada de produção entre a Cooperativa e o associado.

SEGUNDO: Inicia-se a formação do custo do lote com as remessas de:

a) Materiais de desinfecção e limpeza, leitões, rações, medicamentos, serviços (frete rodoviário), todas as operações são realizadas com documentos fiscais, conforme os Códigos Fiscais de Operação conforme modelo abaixo:

<u>Código Fiscal de Operação</u>	<u>Descrição</u>
5.452	Remessa de Insumos (Rações e medicamentos)
5.451	Remessa de animais para parceria

TERCEIRO: Quando o lote estiver pronto para o abate, o associado emite uma nota fiscal de retorno da totalidade das remessas enviadas para a formação do lote. A cooperativa ao receber os animais emite uma Nota de Entrada no Código Fiscal específico, a seguir:

<u>Código Fiscal de Operação</u>	<u>Descrição</u>
1.453	Retorno de suínos para abate

QUARTO: Ato contínuo apurado o desempenho do lote é emitido uma Nota Fiscal referente a remuneração do associado, com a respectiva retenção da contribuição previdenciária, conforme segue:

<u>Código Fiscal de Operação</u>	<u>Descrição</u>
1.456*	Entrada referente remuneração do produtor.

É possível observar que na estrutura da operação da cooperativa a cessão dos insumos, tendo por exemplo o animal filhote, bem como todos os bens que serão necessários para promover o crescimento e a saúde do filhote; para a produção do animal que será abatido, além de configurar objeto da atividade da cooperativa, está direta e intimamente ligado à atividade do produtor rural que vai cuidar o animal.

É dizer que produção do produtor rural integra o início da operação até chegar no momento da venda do animal abatido e que por essa razão esta operação (envio do animal e subsídios e retorno do animal) representa um ato cooperativo híbrido, delineado por um contrato de integralização vertical para organizar a operação, mas, que ao fim, por ser considerado parte de custo para a produção, deve ser excluído da base de cálculo do FUNRURAL.

Veja-se que o que foi efetivamente comercializado a parte do produtor é que deve ser tributado, e não os valores da nota de retorno da parceria, sendo esta última tão somente a informação que os bens que foram cedidos na primeira etapa da produção retornaram e que parte deste (o animal), será comercializado, tal como

corre com qualquer outro tipo societário que pratique estas operações sob o regime de contrato de integração vertical.

QUINTO: Exemplo de encerramento de lote:

EXEMPLO DE ENCERRAMENTO DE LOTE						
ITENS	LOTE	Número de animais	Total de Remessas (R\$)	Remuneração do Associado(R\$)	FUNRURAL (R\$)*	% s/remuneração produtor
LOTE	67974-A	723	320.761,24	27.199,21		
FUNRURAL INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO (ATUAL)				407,99	407,99	1,50
FUNRURAL PELA COSIT 11/2017			4.811,42	407,99	5.219,41	19,19
* Atualmente o FUNRURAL é sobre a remuneração, no caso totalizando R\$ 407,99 representando 1,5% .						
Se for aplicada a COSIT 11/2017, o FUNRURAL será R\$ 5.219,41, representando 19,19% da remuneração do associado.						

Note-se que o aumento do Funrural, no exemplo hipotético acima, será de R\$ 407,99 para R\$ 5.219,41, ou seja, 12 vezes maior que carga existente em uma sociedade não cooperativa. Assim, tem-se o oposto do texto constitucional que exige um tratamento tributário adequado, um verdadeiro desestímulo à atividade cooperativa, em afronta ao texto constitucional.

SEXTO: No caso em hipótese, aplicando a COSIT 11/2017, retroagindo os cinco anos, o acréscimo do FUNRURAL será aproximado de R\$ 28.000.000,00, sem considerar a multa e juros. Isto constitui violação ao princípio da isonomia entre as Cooperativas e as sociedades empresárias não-cooperativas, bem como inviabiliza o sistema de produção integrada nas Cooperativas.

Consoante descrito na imagem acima, é inadmissível o aumento de tributo imputado à operação quando se obriga o recolhimento de FUNRURAL com a base alterada pelos insumos. Assim, além de um tratamento desigual para a prática da mesma operação, com mesmos insumos, que prejudica este tipo societário se comparado com os demais, é de se referir que há o prejuízo ao sistema cooperativo, vez que a cooperativa, com o incremento ilegal de carga tributária, não mais terá interesse em fomentar o desenvolvimento no campo e na produção.

O produtor ficará desamparado e como consequência buscará outro tipo de atividade, inclusive assalariada e erodindo a ocupação e o desenvolvimento da agricultura da sua região. O capital humano dentro da cooperativa e a independência

gerada pelo sistema cooperativista enobrece não apenas a produção agropecuária, mas o honra o trabalhador do campo.

A manutenção do posicionamento ilegal e destemperado da Receita Federal fatalmente alterará a configuração das operações agro, o que certamente as tornarão desinteressantes.

TÍTULO II
DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS VIOLADOS PELA SOLUÇÃO DE CONSULTA
COSIT Nº 11/2017

CAPÍTULO I
DO TRATAMENTO ANTI-ISONÔMICO DECCORENTE DE AUMENTO DE CARGA
TRIBUTÁRIA FRENTE ÀS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS NÃO-COOPERATIVAS

O tratamento devido à cooperativa é dito como adequado, no entanto, a vagueza do termo dificulta um entendimento concreto do que é "adequado", impossibilitando uma definição exata do tipo de tratamento. Não obstante, é certo que o tratamento dado a uma cooperativa deve ser, no mínimo, equivalente ao dado à empresa, para poder ser considerado adequado, sob pena de desrespeitar o princípio da isonomia.

Não há como afirmar ser adequado que a empresa, que visa apenas ao lucro, tenha tratamento mais benéfico que a cooperativa, que possui uma função social. Tributar mais a cooperativa é contribuir diretamente com o subdesenvolvimento do campo, em detrimento das Pessoas Jurídicas,

De forma alguma defende-se a não tributação, o que se discute é o novo posicionamento da Receita Federal, que começou a tributar fato nunca antes tributado. Cumpre referir que o novo entendimento da Receita Federal não se aplica às empresas usuais, mas tão somente às Cooperativas. É indiscutível que se tem em mãos uma diferenciação fundamentalmente arbitrária.

A Constituição traz, no seu art. 174, a necessidade do estímulo ao cooperativismo, o que demonstra que as cooperativas não podem ter um tratamento menos benéfico que as empresas.

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, 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. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.”

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento no sentido de que o art. 146, III, c, da CF não implica imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas. Isso não é correto e indiscutível. Todavia, também correto e indiscutível é que “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo” não significa, nem pode significar, maior pressão tributária contra as atividades econômicas desenvolvidas pelas cooperativas, à vista das disposições constitucionais retro mencionadas.

CAPÍTULO II

DO DIREITO AO TRATAMENTO ADEQUADO DO ATO COOPERATIVA

O ponto crucial na presente COSIT nº 11/2017 é compreender que a contrapartida do cooperado para a cooperativa (cessão de parte da produção) dentro do contrato de parceria rural, entabulado entre COOPERATIVA e COOPERADO, que serve tão somente para a regularização e estabelecimentos de regras dentro da

relação de cooperado e cooperativa - ato cooperado-, configurando, portanto, situação fora do ato cooperado, sobre o qual deverá incidir o FUNRURAL.

Veja-se que a todo momento da COSIT nº 11/2017 parece verificar que efetivamente o contrato de integração vertical não configuraria a incidência de FUNRURAL até chegarmos ao item 20 da referida, em que esboça que toda a entrega da produção deve ser tributada, com base no §3º e incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, não fazendo distinção do quinhão que representa a contrapartida do produtor rural para com a cooperativa.

Ocorre que o recebimento de parte da produção como contrapartida do cooperado pela cessão dos animais, do treinamento, e instrução, faz parte de uma contraprestação dentro do ato cooperado. Por exemplo: incidir tributo sobre as taxas que os cooperados do SICRED pagam pelo atendimento e uso de conta.

Na lei 5764/1971, o art. 3º tem previsão de que as partes que formam a cooperativa estão obrigadas a contribuir com bens ou serviços, sendo este justamente o ponto que fundamenta a contrapartida.

A cooperativa adquire os animais e a alimentação e repassa aos cooperados, a aquisição destes bens iniciais tem um custo, que é devolvido com parte da produção em espécie ou em receita da venda.

Na mesma lei, no art. 80 e seguintes, faz-se a regulação de como a cooperativa pode e deve tratar as despesas e descreve que a despesa será coberta pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços.

Assim, tendo o aviário recebido "x" animais e "y" sacas de alimentação, sua despesa será o valor referente a estes x+y, podendo o reembolso por esta despesa ser feito conforme acordo entre cooperativa e cooperado e, em muitos casos, é feito com a entrega de parte da produção, que deve equivaler ao valor de despesa gerado pelo recebimento de "x" animais e "y" sacas de alimentação.

Ainda, sendo esta contrapartida diferente de receita bruta de comercialização, fato gerador do FUNRURAL, nos termos do art. 22-A e 25, da Lei n. 8.212/91, bem como art. 25, da Lei n. 8.870/94., não há que falar que há, neste ponto da cadeia de produção, a incidência da contribuição, mas exclusivamente quando esta parte da produção cedida como contrapartida for vendida pela Cooperativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já firmou entendimento de que sobre este repasse ou contrapartida não haveria a incidência do FUNRURAL.

Vejam os:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A ENTREGA À COOPERATIVA DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. “FUNRURAL”. ART. 25 DA LEI Nº 8.212, DE 1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.256, DE 2001. ATO COOPERATIVO. AUSÊNCIA DE COMERCIALIZAÇÃO. Não há comercialização na entrega dos produtos rurais pelos segurados especiais à cooperativa (ato cooperativo), motivo pelo qual não é devida, nessas operações, a contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001 (“Funrural”). (CARF, 2ª Seção, Ac. 2301-005.151, Rel. Cons. Fabio Piovezan Boza, j. 03/10/2017.)”

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AGROINDÚSTRIA. ATOS COOPERATIVOS. AUSÊNCIA DE MERCANTILIDADE. NÃO PODEM SER COMPUTADOS PARA FINS DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA. Os atos cooperativos não podem ser considerados atos mercantis para fins de classificação da receita bruta para incidência das contribuições devidas pela agroindústria.” (CARF, 2ª Seção Ac. 2201004.542, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 06/06/2018).

No TRF4ª, encontramos o entendimento de que apenas no repasse antecipado de valores referentes à produção que virá a ser vendida é que incidiria o FUNRURAL.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. ARTIGO 25 DA LEI 8.212/91 (NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 10.256/2001). CONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO Nº 15/2017. LEI Nº 10.256/2001. ATO COOPERATIVO. RETENÇÃO ANTECIPADA. VALIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. ADQUIRENTE DA PRODUÇÃO RURAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO 566/92. ILEGALIDADE 1. Constitucionalidade formal e material da contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei n. 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção (STF, RE

718874, repercussão geral, julgado em 30-03-2017, publicado no DJe de 27-09-2017). 2. A edição da Resolução n.º 15/2017 pelo Senado Federal fundamentou-se na declaração de inconstitucionalidade tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n.º 363.852/MG, cujo julgado foi analisado à luz da Lei de Custeio da Previdência Social na redação dada pela Lei n.º 8.540/92, não tratando da Lei n.º 10.256/91, considerada constitucional no RE n.º 718.874, de forma que deve ser interpretada na estrita medida da moldura normativa criada pelo precedente da Corte Suprema. 3. Na entrega do produto rural à cooperativa, o ato de comércio que dá ensejo à incidência tributária fica diferido, realizando-se em momento posterior o fato gerador da contribuição. 4. É devida a retenção, pela cooperativa, da contribuição ao Funrural incidente sobre o valor adiantado ao produtor rural cooperativado, em razão da comercialização futura de sua produção. 5. É ilegal a obrigação instituída pelo Decreto 566/92, que atribui ao adquirente da produção rural do produtor rural pessoa física ou empregador rural a responsabilidade pela retenção da contribuição devida ao SENAR, instituindo-o na função de substituto tributário, por afrontar o disposto no art. 97 do CTN. (TRF4, AC 5004028-67.2017.4.04.7117, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 25/07/2019)

Como demonstrado, os insumos repassados são para a produção do frango, ou seja, estão incluídos em uma cadeia produtiva, de forma que não podem incluir a base de cálculo da contribuição do Funrural. Nota-se que caso esta mesma situação ocorresse em uma empresa, a cobrança não seria feita.

Por fim, pode-se dizer que, apesar do posicionamento do Fisco, materializado na COSIT nº11/2017, não há incidência de FUNRURAL na situação proposta, por permanecer sendo ato cooperado e representar tão somente contrapartida da despesa que o cooperado teria que adimplir em virtude da hibridez do contrato, tanto de Cooperativismo quanto de parceria rural integrada verticalmente. Este posicionamento, por sua vez, é sustentado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

TÍTULO III
DA RESPOSTA À CONSULTA

Neste sentido, compreendemos e nos posicionamos por afastar a incidência da contribuição aludida na COSIT nº11, porquanto o valor repassado à cooperativa como contrapartida da despesa da cooperativa para com os seus cooperados importa em contrapartida do rateio de despesas que, simplesmente, fora acordado o pagamento com produção, não ensejando ou configurando fato gerador de FUNRURAL na literalidade dos termos do art. 22-A e 25, da Lei n. 8.212/91, devendo incidir o FUNRURAL tão somente quando, por ventura, ocorrer a venda desta contrapartida.

Portanto, toda e qualquer cobrança que qualquer cooperativa venha a sofrer sobre este ponto, contrapartida do contrato de integralização vertical como pagamento da despesa da cooperativa, deverá se posicionar de forma contrária à cobrança, consolidando o entendimento de que é parte do ato cooperado e não há a realização do fato gerador, por não haver a comercialização desta parte da produção entre cooperativa e cooperado.

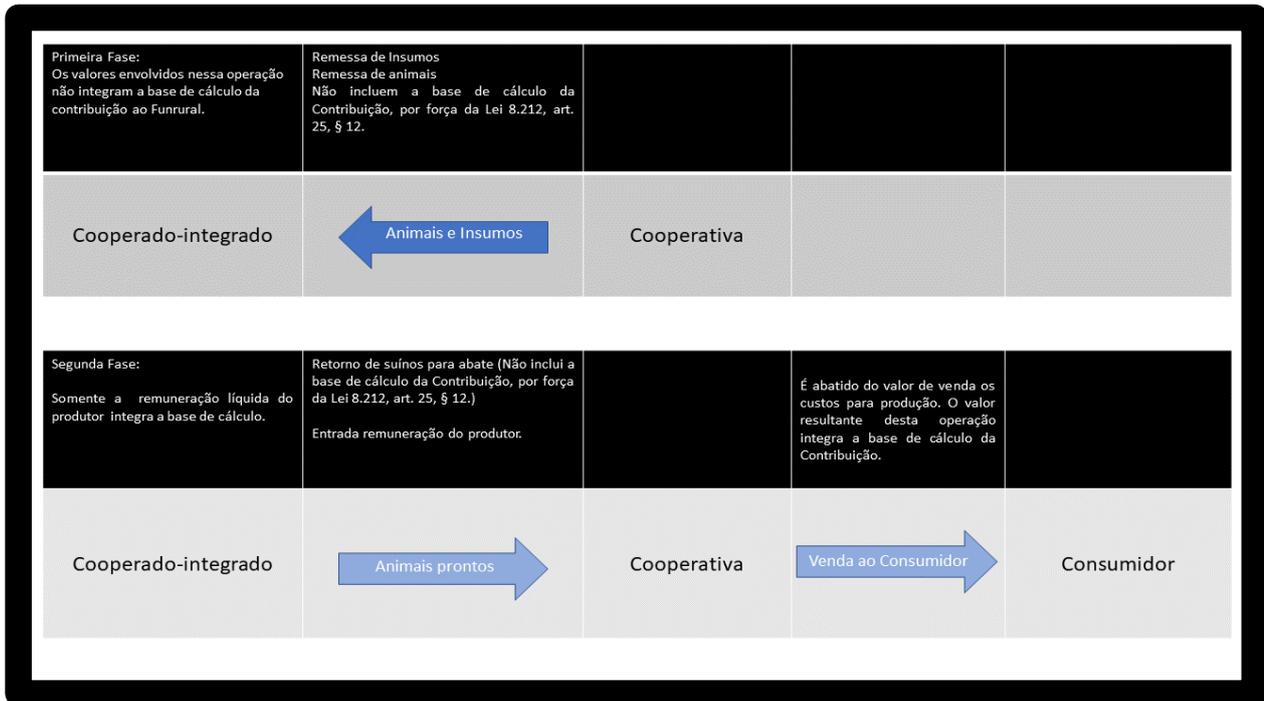
É o presente Parecer.

Porto Alegre, 28 de maio de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

ANEXO FLUXOGRAMA

DA OPERAÇÃO DE PARCERIA RURAL INTEGRADA



2. Parecer consultivo-tributário n. 2/2020

Considerações sobre o aproveitamento do crédito de pis/ cofins na contratação de fretes

TÍTULO I DA CONSULTA

Questiona a Consultante sobre o creditamento de PIS/COFINS, na contratação dos fretes. Em Parecer da Receita Federal (PN COSIT nº 5), de 18 de dezembro de 2018, tratou-se de decisão do STJ, que definiu que para fins de crédito de PIS e COFINS, seria possível estabelecer o que configura insumo, com base no critério da essencialidade e relevância "*para o exercício da sua atividade econômica*", a partir do qual surgiram os seguintes questionamentos:

"1. É possível o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS de fretes contratados na modalidade FOB, sendo que adota o regime não-cumulativo para a apuração das referidas contribuições?"

2. É possível o aproveitamento de créditos das referidas contribuições tanto de fretes pagos nas operações de compra de itens considerados insumos quanto de fretes contratados para as vendas?"

3. Para o aproveitamento de créditos dos últimos 5 anos, qual o meio mais adequado? Deve ser efetivado mediante processo administrativo junto à Receita Federal? E pode ser somado aos demais insumos das atividades considerados pela cooperativa?"

4. Quais os fundamentos legais que suportam esse posicionamento?"

Diante do referido questionamento passa-se a expor sobre o tema.

CAPÍTULO I DA CARACTERIZAÇÃO DA COOPESA

Primeiramente cumpre evidenciar que as Cooperativas de Consumo e as Agropecuárias estão albergadas na regra de exceção da cumulatividade de PIS/COFINS das cooperativas, nos termos do art. 10, VI da Lei nº 10.833/03,

possibilitando que estes tipos de cooperativa possam se creditar das referidas contribuições.

Colaciona-se o referido artigo.

*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 :
(...)*

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; (Nova Redação dada pelo art. 21 da Lei 10.865/04 - efeitos a partir de 01.05.04)

Diante do fato de cooperativa consulente ser Cooperativa do ramo Agropecuário compreende-se a aplicação da regra geral da não-cumulatividade devendo-se passar a análise das possibilidades de creditamento do frete na venda quando a cooperativa:

- a) paga frete e inclui no preço do item vendido;***
- b) paga frete e não inclui no preço do item vendido;***
- c) não paga frete.***

CAPÍTULO II

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO PIS E COFINS SOBRE FRETE NA VENDA PELA COOPERATIVA

É possível observar que no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2000 há a previsão de creditamento de PIS/COFINS sobre o frete suportado pelo vendedor da seguinte forma:

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)

(...)

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

Ou seja, quando a cooperativa vende uma mercadoria e suporta o valor do frete, esta tem direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre este custo.

Quando a cooperativa não paga o frete, ficando este a cargo do adquirente, não se vislumbra a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS, inclusive nas hipóteses em que o vendedor oferecer desconto na nota fiscal pelo frete pago pelo adquirente. Não há previsão legal que viabilize creditamento da forma posta, tal como evidencia a Consulta DISIT/SRRF 08 nº 276, de 05 de agosto de 2010. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA VENDA. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR.

O direito à apuração do crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, em relação ao frete na operação de venda, pressupõe que a despesa de frete tenha sido paga pelo vendedor e, conseqüentemente, escriturada em sua contabilidade como despesa de venda. A expressão "ônus suportado pelo vendedor" constante do dispositivo legal não exige a verificação quanto à possibilidade de que o valor do frete tenha sido incluso na composição do preço da mercadoria vendida.

Não obsta, assim, o direito à apropriação desses créditos o fato de o valor do frete compor o valor cobrado pela mercadoria vendida, por ser integrado a seu custo. Não há, porém, direito ao crédito em questão se o valor do frete for assumido (i.e.: cobrado e pago) pelo adquirente/destinatário das mercadorias vendidas e indiretamente ressarcido pelo vendedor, por meio de desconto na nota fiscal de venda.

Ante o exposto, compreende-se clara a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre as vendas da cooperativa quando esta assume o frete do produto vendido, inclusive se o frete estiver embutido no valor vendido. O direito de creditamento não será perfectibilizado nos casos em que o adquirente efetue o pagamento, direta ou indiretamente, como são os casos de frete destacado na nota, ou frete por transportadora em que o código seja de pagamento pelo adquirente.

CAPÍTULO III

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE PIS/COFINS DO FRETE NA COMPRA DE INSUMOS E NA COMPRA DE PRODUTOS PARA REVENDA E PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE E IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Quanto à possibilidade do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre o frete nas operações de aquisição de bens, mercadorias e insumos, para o creditamento, é necessário destacar que a cooperativa deve suportar o custo do frete, visto que a Cooperativa consulente é do ramo agropecuário e que repassa os produtos adquiridos para que os seus cooperados, produtores rurais, integrem estes produtos na agricultura, na produção e, também, efetua revenda destes produtos para cooperados e não cooperados.

A diferenciação se faz necessária tendo em conta que, quando se faz a aquisição, pela cooperativa, de produtos para que os produtores rurais, cooperados, façam uso na produção agrícola, está se perfectibilizando a essência do ato cooperativo, em que cooperativa e cooperado funcionam como um só ente e, sendo assim, todos os produtos adquiridos que sejam entregues para a produção rural poder-se-ia qualificar como sendo essenciais à atividade dos agricultores e da cooperativa por consequência.

A partir desta premissa, apresenta-se o questionamento sobre a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS incidente sobre fretes na aquisição destes produtos destinados ao cultivo, bem como para a revenda a cooperados e não cooperados.

Neste ponto, é importante mencionar o princípio da essencialidade, expresso no art. 153, §3º da CF, estabelece que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre eles. Assim, todo item

utilizado para produzir o produto ou mercadoria, relativo à atividade objeto da empresa é considerado essencial, portanto, insumo.

Nesse sentido, apesar de não haver jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, específica sobre fretes contratados pela cooperativa, utiliza-se a posição do referido conselho quanto à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre fretes quanto à essencialidade de produtos adquiridos como insumos ou revenda para a atividade da cooperativa.

“AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMO. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO. As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.” (CARF, Nº 12571.000168/200976, acórdão nº 3201-001.361, 2ª câmara/ 1ª Turma, j. 07/08/2014).

Esse entendimento também foi aplicado pelo CARF nos casos de produtos adquiridos e transportados que não sejam tributados, tenham imunidade ou sobre os quais incida alíquota zero das referidas contribuições. Ficou decidido que, independentemente do produto transportado, o custo do frete para entrega deste produto no seu estabelecimento, por si, já representa custo inerente a produção e capaz de gerar crédito.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer

previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Processo nº10680.723281/2010-02, Acórdão nº 3402-003.968, Relator Diego Diniz Ribeiro, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, Sessão de julgamento de 28/03/2017)

Poder-se-ia utilizar, também, de forma análoga, o julgado do CARF abaixo, posto que bem expressa a possibilidade de creditamento dos bens adquiridos para a prestação de serviços, posto que são empregados diretamente na atividade e compõe o custo da referida prestação de serviço que deve possibilitar a geração de crédito de PIS/COFINS:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003 PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS A PARTIR DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**, ASSIM COMO COM BASE EM CUSTOS E DESPESAS LEGALMENTE AUTORIZADOS. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep, a Lei no 10.637 de 2002 autoriza o desconto de créditos calculados **com base em bens e serviços utilizados como insumos diretamente relacionados à atividade da empresa, bem como apurados a partir de custos e despesas passíveis de creditamento/desconto da contribuição, desde que satisfeitas as condições legais impostas pela norma em evidência.***

Realidade em que a documentação acostada aos autos alicerçou o reconhecimento apenas em parte do direito de crédito relativo aos custos e despesas tipificados nas hipóteses legais autorizativas do desconto, notadamente prescritas nos incisos II, IV, V, VI e IX do artigo 3o da Lei no 10.637/2002, bem como no artigo 3o, § 1o, inciso III da mesma Lei, e ainda, no inciso IX do artigo 3o, combinado com o artigo 15 da Lei no 10.833/2003. Recurso ao qual se dá parcial provimento.” (Processo n 13896.902358/2008-49, Acórdão nº 3802-001.801– 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento, Relator Presidente Francisco José Barroso Rios, Sessão de 22 de maio de 2013)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008. DIREITO AO CRÉDITO DO PIS E DA COFINS. Havendo a comprovação documental do direito creditório do contribuinte, este deve ser reconhecido. MOMENTO DO CREDITAMENTO. O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo “aquisição” exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS. REGIME DA NÃO- CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, **nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.**

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS. DIREITO AO CRÉDITO. A prestação de serviço que exige a utilização de automóveis autoriza o aproveitamento do crédito com despesas de combustível para a execução dos respectivos serviços, por se tratar de insumo na prestação do seu serviço, na forma autorizada pelo artigo 3º., inciso II, da Lei 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido.” (Processo n 10467.902987/2009-11, Acórdão nº 3301-003.224– 3ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária, Relator Presidente Luiz Augusto do Couto Chagas, Sessão de 25 de agosto de 21016)

Ainda, é relevante citar a Solução de Divergência da Receita Federal de 2011, em que esta afirma que materiais consumidos e usados na prestação de serviço são geradores de crédito de PIS e COFINS:

*“Os gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados, **se enquadram no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados, gerando, portanto, direito à apuração de créditos a serem descontados**” da Cofins e do PIS. (Solução de Divergência nº 9 de 28 de Abril de 2011).*

A partir do julgamento Recurso Especial 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, cujo resultado aplica-se a todos os casos que chegarem ao judiciário sobre o mesmo tema, consolidou-se o entendimento de que o critério da relevância é mais abrangente do que o da pertinência (critério utilizado pelo CARF) para fins de autorização do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, assim, determinando que, no caso concreto a Corte de origem aprecie, conforme o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO,

SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, Documento: 109276971 - Despacho / Decisão - Site certificado - DJe: 07/05/2020 Página 1 de 3 Superior Tribunal de Justiça que contém rol exemplificativo. 2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.** 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (STJ, REsp 1221170, Ministra Regina Helena, j. 07/05/2020)

O STJ também já lançou o entendimento de que é concebível o creditamento de PIS e de COFINS sobre as custos com EPIs, vales-transportes, vales-alimentação, aluguel de máquina empilhadeira e aluguel de lava-jato que sejam utilizados como parte integrante da prestação de serviço de limpeza, conservação, organização e carga e descarga, já existindo uma evidente evolução da jurisprudência do STJ no sentido que possibilitar o creditamento de PIS/COFINS sobre os elementos que se

configuram essenciais para possibilitar a atividade da empresa e cuja subtração configuraria prejuízo da qualidade ou da prestação do serviço:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

(...)

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art.

3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados. 5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, ***todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*** (...) (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifo nosso).

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.

1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013. 2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1281990/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 08/08/2014)

Quanto às aquisições de bens para revenda, para cooperados ou terceiros que não sejam seus cooperados, compreende-se, na leitura do princípio da essencialidade, que sendo necessário para operacionalizar o objeto da cooperativa, quando na venda para terceiros, comércio, portanto, foi necessário suportar o custo de frete, é possível o creditamento.

Assim, consoante o entendimento exarado pela jurisprudência, o frete inserido nas compras para revenda ou na aquisição de insumos para produção é essencial para a atividade da cooperativa, sendo possível, portanto, o aproveitamento de crédito das contribuições PIS e COFINS em relação a esse serviço.

CAPÍTULO V

DA FORMA DE CREDITAMENTO E APROVEITAMENTO

Observado o exposto nos tópicos anteriores, compreende-se que há a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre o frete tanto na aquisição quanto na venda com amparo legal e jurisprudencial do CARF e do STJ, razão pela

qual prescinde a necessidade de ajuizamento de uma ação para a afirmação do direito ao creditamento, devendo a via judicial ser utilizada como última medida.

TÍTULO II CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, temos a observar que:

- 1) É possível o creditamento de PIS e COFINS sobre os fretes nas operações de venda nos termos do inciso IX do art. 3º da lei 10.833/200, bem como da jurisprudência do CARF;
- 2) É possível o creditamento sobre os custos de frete nas operações de aquisição quando considerados parte essencial da operação do contribuinte, tendo em conta o princípio da essencialidade e o entendimento do STJ no RESP; 1.221.170 cujo julgamento deve ser aplicado em todos os casos semelhantes que vierem a ser questionados no judiciário;
- 3) Considerando o amparo legal da possibilidade de creditamento de frete na venda quando suportado pelo vendedor, bem como do crédito na aquisição de insumo e na revenda de produtos, com amparo legal e jurisprudencial do CARF e do STJ, compreende-se que prescinde a necessidade de ajuizamento de ação para a afirmação do direito ao creditamento. Recomenda-se, portanto, o aproveitamento do crédito por medidas administrativas.

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 28 de maio de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

3. Parecer consultivo-tributário n. 03/2020
Considerações Sobre a Cooperativa de Consumo

TÍTULO I

DA CONSULTA

Questiona, em 21 de maio de 2020, a consulente sobre a tributação incidente sobre as operações de Cooperativas de Consumo para com o cooperado na aquisição de equipamentos e insumos da especialidade. Conforme e-mail enviado em 25/05/2020, listaram as seguintes informações para auxiliar da construção da ideia de cooperativa.

- 1 - A cooperativa de consumo, será somente para compra de equipamentos de endoscopia, acessórios e insumos para os exames endoscópicos.
- 2 - Esta cooperativa compraria dos fornecedores e venderia aos seus sócios cooperados.
- 3 - A cooperativa não produz trabalho e nem será detentora dos meios de produção.
- 4 - Cada sócio vai adquirir (não sei se é conveniente ou adequado pensar em repassar ao sócio como comodato) o seu equipamento e a produção serão do sócio em seu próprio local de trabalho.
- 5 - A cooperativa não sede física e nem local para que os seus cooperados desenvolvam suas atividades.
- 6 - A cooperativa não terá produção e nem prestará serviço em seu nome, desenvolvida pelo sócio.
- 7 - Como trata-se de operação comercial entre a cooperativa e os fornecedores de equipamentos e uma venda da cooperativa ao seu sócio (ato cooperativo?) preciso saber qual a tributação sobre esta operação, para saber se é viável economicamente este projeto.

Neste sentido, passamos a dissertar sobre as questões objeto dos questionamentos.

CAPÍTULO I

DO CONCEITO DE COOPERATIVAS DE CONSUMO

As Sociedades Cooperativas estão reguladas pela Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das Cooperativas.

As Cooperativas são as sociedades de pessoas, organizadas de forma democrática, contando com a participação livre de todos os cooperados, com proveito comum, sem objetivo de lucro, nos termos do art. 3º e 4º.

CAPÍTULO II

DO REGIME TRIBUTÁRIO DAS COOPERATIVAS DE CONSUMO

De acordo com o art. 69 da Lei 9.532, de 1997, as sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores sujeitam-se as mesmas normas de incidência de impostos e contribuições de competência da União aplicáveis as demais pessoas jurídicas.¹

A definição legal das cooperativas de consumo é prevista no art. 69 da Lei 9.532, que são aquelas que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores.

São elementos das cooperativas de consumo:

1. obediência às regras e dispositivos da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, sobre o *regime jurídico* das cooperativas;
2. tenham por *objeto* a compra e fornecimento de bens aos consumidores;
3. *objetivam* a satisfação das necessidades de consumo de cooperados, e;
4. Podem assumir a *forma* aberta ou fechada, ou seja, as que admitem como cooperados somente ligados a uma cooperativa, sindicato ou profissão; que oferece as dependências, instalações e recursos humanos necessários ao funcionamento da cooperativa.

¹ <http://www.sescooprs.coop.br/app/uploads/2017/08/manual-recolhimento1-web.pdf>.

As cooperativas que assim procederem terão de respeitar um regime jurídico tributário de tributação integral dos resultados, nos termos da Lei 9.532/97 e do Regulamento do Imposto de Renda, sujeitando-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, mesmo que suas vendas sejam efetuadas integralmente a associados.

A sociedade cooperativa de consumo é responsável pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento das contribuições do produtor rural pessoa física - contribuinte individual e do produtor rural pessoa física - segurado especial na alíquota de 2,3% (sendo 2,0% FPAS, 0,1% RAT e 0,2% SENAR), incidente sobre a comercialização da produção.

Caso adquira produto rural de pessoa física, cooperado ou não, fica subrogada na condição de adquirente, consumidora ou consignatária, ficando diretamente responsável pelo recolhimento das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial.

A tributação dos resultados foi objeto da Solução de Consulta n. 176, Cosit, de 01/07/2019, que entendeu que:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

COOPERATIVA DE CONSUMO. REMUNERAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. ASSOCIADO PESSOA FÍSICA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. INCIDÊNCIA NA FONTE.

As cooperativas de consumo sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas e, portanto, às regras de remuneração do capital próprio prescritas no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995. Em consequência, os rendimentos por elas pagos a seus associados pessoas físicas a título de remuneração do capital próprio submetem-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito, de forma definitiva. Na hipótese de a remuneração do capital exceder ao limite prescrito no caput do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, em relação ao excesso pago a seus associados pessoas físicas, o imposto incide na fonte, mediante a tabela progressiva mensal, e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 49, parágrafo único; Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 24, § 3º; Lei nº 7.713, de 22 de março de 1988, art. 7º, inciso II e § 1º, Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1999, art. 9º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 8º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 193, 194, 195, 355 e 357; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 23, 24, 25, 75, 76 e 77.

Consoante a LC 123/2006, inclusive, há a singularização das cooperativas de consumo como sendo as únicas, do modelo cooperativista que podem se enquadrar no regime de tributação do SIMPLES NACIONAL.

As cooperativas de consumo podem adotar o regime de apuração simplificado (SIMPLES NACIONAL), com base no inciso VI do art. 3º, §4º da Lei Complementar nº 123/2006, que assim determina:

Colaciona-se o inciso do art. 3º, §4º da Lei Complementar nº 123/2006 em que há essa singularização.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

Assim, a tributação das cooperativas será, em geral, com a incidência dos tributos já abordados, com exceção das cooperativas de consumo que poderão optar pelo regime do SIMPLES NACIONAL.

De modo geral podemos listar o seguinte regime tributário das Cooperativas de Consumo, listando os tributos devidos:

DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA COOPERATIVAS

TRIBUTOS DA COOPERATIVA

COFINS/Faturamento – alíquota de 7,6% sobre receita mensal (não cumulativo);

PIS/Faturamento – alíquota de 1,65% sobre receita mensal (não cumulativo);

IRPJ – 15% sobre as sobras apuradas no período + adicional de 10% para parcela excedente ao valor de R\$ 20.000,00 mensal;

CSLL – 9% sobre as sobras apuradas no período.

ICMS/RS – Porto Alegre 18%;

INSS – 20% sobre o valor das remunerações dos Diretores e Conselheiros Fiscais.

TRIBUTOS SOBRE FUNCIONARIOS

INSS sobre folha de pagamento de EPREGADS 20%, mais 1%, 2% ou 3% dependendo do grau de incidência da capacidade laborativa (GILRAT), mais 5,8% devido a outras entidades, se não tiver convênio com o salário educação;

FGTS – A alíquota de 8% sobre a folha de empregados;

TRIBUTOS SOBRE COOPERADO

IRRF – tabela progressiva do IRPF.

Diretores e Conselheiros Fiscais – Se receberem cédula de presença e/ou honorários deverão pagar sobre esse valor 11% de INSS.

Assim, esclarecidos os tributos que podem vir a incidir sobre as cooperativas, há que se avaliar outro ponto: a tributação do ato cooperado e a configuração do ato praticado na cooperativa de consumo.

CAPÍTULO II

DO POSSÍVEL QUESTIONAMENTO SOBRE A NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE ATO COOPERATIVO DE CONSUMO

O ponto crucial do presente parecer é compreender a cooperativa de consumo como sendo um modo de cooperativismo dentro do enquadramento legal da Lei

5.764/1971 em que, como qualquer cooperativa, se constitui: sociedade de pessoas; com atividade principal de prestação de assistência aos associados; com individualização de fundos; com ausência de intuito de lucratividade da cooperativa em si, se há lucro ele retorna para os cooperados; a relação estabelecida entre cooperativa de cooperados não se caracteriza por ato negocial, não há pratica de fato gerador de ICMS, IRPJ, CSLL, PIS/COFINS;

É dizer que a cooperativa de consumo se constitui em uma associação de pessoas físicas com o objetivo de aquisição de bens de forma coletiva em cujo fato gerador de está na ponta entre cooperativa e fornecedor do produto adquirido.

Ocorre que, não raro, há a imputação de fato gerador de tributo sobre o ato cooperado na compreensão dos fiscos do país, carecendo de uma clara regularização sobre as questões de incidência de tributo sobre o ato cooperado.

Veja-se que o ato cooperado, tal como descrito no art.79 da Lei nº 5.764/1971 seria o praticado entre cooperativa e cooperado no exercício do objeto social e sem a implicação ato negocial.

É de se se concluir que não há um objetivo econômico, proposito negocial, entre cooperativa e cooperado, portanto, não haveria qualquer fato gerador de tributo neste ponto.

Na cooperativa de consumo, objeto de estudo, compreende-se que se deveria se dar da mesma forma, mas esse não é o entendimento legal. Havendo em uma cooperativa o intuito de comprar bens em favor dos seus cooperados e que, no repasse entre cooperativa e cooperado do produto não houvesse um acréscimo patrimonial da cooperativa, não haveria qualquer fato gerador de imposto.

O ponto que deve ser tratado com cuidado é a constituição da cooperativa e a redação do seu estatuto que, pela própria redação da Lei 5.764/1971, deve ter sede, prazo de duração, objeto definido, fixação, data de levantamento do balanço geral, forma de devolução de sobras, rateio de despesas, tudo consoante art. 21 da referida lei. Com os cuidados necessários para que o estatuto reflita a atuação da cooperativa, há redução de chances de as fazendas entenderem que os atos praticados entre as cooperativas de consumo e seu cooperados sejam atos negociais.

Há a discussão de que o tratamento do ato cooperado deve ser adequado, mas que este termo não imprimiria a hipótese de isenção ou imunidade, tratando-se de conceito diverso destes.

Para Marco Aurélio Greco em seu artigo sobre o Ato Cooperado o conceito do que seria o adequado tratamento tributário seria a não majoração da carga tributária em relação aos demais tipos societários, situação que, não raro, ocorre com as cooperativas. Vejamos:

“(...) Dar um adequado tratamento tributário às cooperativas é compreender o que ela é; compreender porque ela existe e que a cooperativa nada mais é que a reunião de pessoas físicas ou jurídicas dedicadas ao desenvolvimento de uma determinada atividade, que é pressuposto de sua própria reunião. (...)

A cooperativa, neste contexto, surge como produto da reunião de um grupo de agentes econômicos, que, deste modo, conseguem otimizar equipamentos e infraestruturas, reduzir custos, obter melhores condições de contratação em função do volume financiado, etc. (...)

Desta perspectiva, dar tratamento tributário adequado é reconhecer que, em última análise, existe uma atividade realizada pelos agentes econômicos através da cooperativa. Ela não é uma pessoa jurídica comum, igual às outras, e, não sendo uma pessoa jurídica igual às outras, adequar a tributação a este perfil, significa que, pelo simples fato de se reunir em cooperativa, isto não deve ser razão determinante de uma incidência tributária maior ou de uma duplicidade de incidências. Não se trata de desonerar a cooperativa de incidências. Trata-se de não se agregar novas incidências.

Não se trata de não pagar o tributo; trata-se de não o pagar duas vezes, pelo simples fato de o associado ter-se reunido em cooperativa. (...)”²

E adiciona:

“(...) Se a norma tributária deve ser especial quanto ao Ato Cooperativo, se a atividade cooperativa deve ser apoiada e incentivada, se o cooperativismo é uma forma de se atingir os princípios básicos do Estado, pode-se facilmente concluir que à norma tributária é vedado instituir tratamento prejudicial ao ato cooperativo, principalmente comparado ao ato não-cooperativo. Não se está

² Marco Aurélio GRECO, O adequado tratamento tributário do ato cooperativo, in Guilherme KRUGER (org.), Ato Cooperativo..., op.cit., p. 79-80.

*afirmando aqui que a tributação das sociedades cooperativas deva ser menos onerosa ou mais vantajosa que a tributação de outros tipos societários. Entretanto, esta norma tributária deve se fazer incidir sobre o ato cooperativo de forma a não o tornar mais oneroso que um ato não cooperativo. (...)*³

Já para Renato Becho há a necessidade de conferir tratamento tributário mais vantajoso a este tipo societário. Vejamos:

*(...) É importante frisarmos, de antemão, que não advogamos a tese da imunidade absoluta para as cooperativas. Entendemos que elas devem se sujeitar a alguns tributos, porém não podem, também, ser obrigadas a suportar toda a carga fiscal. Já que as suas peculiaridades a afastam das sociedades comerciais (sic). É importante esclarecer, também, que uma tributação mais benéfica para as cooperativas não é pleito político, mas decorrência intrínseca de sua natureza, reconhecida pelo legislador constituinte, e que continua aguardando reconhecimento pelo legislador das normas infraconstitucionais. (...)*⁴

Becho ainda relata impropriedade do tratamento das cooperativas de consumo ao responder em entrevista sobre o tema:

Como o senhor avalia a tributação vigente aplicada às cooperativas?

Renato Becho – Há muitos pontos a serem melhorados. Alguns problemas foram resolvidos, como relacionados ao PIS e à Cofins. Mas há muito a ser feito ainda. A tributação, a meu ver, praticamente inviabilizou as cooperativas do ramo Consumo. Isso contraria a Constituição Federal, mas foi aceito pelos Poderes Públicos. O sistema se ressentiu, também, da ausência da lei complementar que discipline o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. O Congresso Nacional está nos devendo, há 25 anos, essa legislação tão importante⁵.

³ Marco Aurélio GRECO, O adequado tratamento tributário do ato cooperativo, in Guilherme KRUGER (org.), Ato Cooperativo..., op.cit., p. 79.

⁴ BECHO, Renato Lopes, Tributação..., op.cit., p. 133.

⁵Disponível em:

<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/comunicacao/2011-12-07-11-06-29/ultimas-noticias/100538-entrevista-da-semana-renato-becho-livro-aborda-responsabilidade-tributaria-de-terceiros>.

Adiciono aos pontos doutrinários, mister destacar que este tipo societário carrega consigo o desenvolvimento não apenas econômico, mas social das da região em que opera como traz autonomia aos associados. É um tipo societário totalmente diversos das empresas de grande porte com quem concorrem e produzem efeitos diferentes.

É possível observar que todas as formas de cooperativa teriam no ato cooperado a ausência do ato comercial ou do negócio e por essa razão se sustentaria a não tributação do ato. Veja-se que no ato cooperado das cooperativas de consumo também é possível verificar que não há um propósito mercantilista, mas tão somente repasse de equipamento ou bem cuja compra pela cooperativa vem auxiliar a melhor logística, preço e forma de pagamento para aquele coletivo de pessoas físicas. Assim, o ato de considerar de forma diversa a aplicação de tributos sobre este tipo específico de cooperativa de consumo se mostra incongruente com o tratamento isonômico que deveria ser dado entre os tipos de cooperativas existentes, sendo passível de questionamento.

Ainda, é importante salientar que esta sistemática de organização social atende às necessidades de fomento de diversos setores e desenvolvimento econômico e social em diversas regiões do país, não tratar com seriedade e de forma mais benéfica este tipo societário é desequilibrar as condições de competitividade de mercado, mas também condenar diversas regiões do país ao subdesenvolvimento e marginalizar trabalhadores.

Diante destas disparidades chanceladas pela legislação, as cooperativas somente terão condições de se colocarem em situação isonômica se houver posicionamento claro do judiciário para exclusão da tributação sobre os atos de cooperativas de consumo, o que não se apresenta como tendência jurisprudencial majoritária hoje.

Diversos são os julgamentos sobre a não incidência de tributos sobre o ato cooperativos, tal como nos RE 1214896/SP, AgInt Resp nº1741675, Recurso Especial nº 1.741.675/SP e Recurso Especial 610.773 – PE. Nenhum deles, contudo, pode ser aplicado diretamente às cooperativas de consumo, para justificar um regime de não tributação.

DESPACHO: O presente recurso extraordinário foi interposto pela União contra acórdão que, confirmado em sede de embargos de declaração pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, está assim ementado: TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO. COOPERATIVA DE CONSUMO. ART. 69 DA LEI 9.532/97. 1. Destarte, o art. 69 da lei nº 9532/97, ao compelir que as sociedades de consumo receberão o mesmo tratamento tributário das demais pessoas jurídicas quando fornecerem bens aos consumidores, tão somente esclareceu que os atos praticados entre a cooperativa e o consumidor, não cooperado, são atos não-cooperativos e, por isso, passíveis da incidência de tributos. 2. Com isso, a cooperativa ao auferir ganhos com a prática de atos não cooperativos, equiparase as demais pessoas jurídicas. 3. Por outro lado, não se aplica o dispositivo em relação ao fornecimento de bens aos cooperados, sendo um ato cooperativo, isento da incidência tributária. 4. Remessa oficial a que se nega provimento. A parte ora recorrente, ao deduzir o apelo extremo em questão, sustentou que o Tribunal a quo teria transgredido preceitos inscritos na Constituição da República. Cumpre ressaltar, desde logo, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão realizada por meio eletrônico, apreciando o RE 672.215-RG/CE, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tema nº 536/RG, reconheceu existente a repercussão geral da questão constitucional nele suscitada, e que coincide com a mesma controvérsia jurídica ora versada na presente causa, fazendo-o em acórdão assim ementado: TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA COFINS, DA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE O PRODUTO DE ATO COOPERADO OU COOPERATIVO. DISTINÇÃO ENTRE ATO COOPERADO TÍPICO E ATO COOPERADO ATÍPICO. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE ATO COOPERATIVO, RECEITA DE ATIVIDADE COOPERATIVA E COOPERADO. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. VALORES PAGOS POR TERCEIROS À COOPERATIVA POR SERVIÇOS PRESTADOS PELOS COOPERADOS. LEIS 5.764/1971, 7.689/1988, 9.718/1998 E 10.833/2003. ARTS. 146, III, c, 194, par. ún., V, 195, caput, e I, a, b e c e § 7º e 239 DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de ato cooperado, receita da atividade cooperativa e cooperado. Discussão que se dá sem prejuízo do exame da constitucionalidade da revogação, por lei ordinária ou medida provisória, de isenção, concedida por lei complementar (RE 598.085- -RG), bem como da possibilidade da incidência

da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998 (RE 599.362-RG, rel. min. Dias Toffoli). Isso significa que se impõe, quanto ao Tema nº 536/RG, nos termos do art. 328 do RISTF, na redação dada pela Emenda Regimental nº 21/2007, a devolução dos presentes autos ao Tribunal de origem. Publique-se. Brasília, 04 de dezembro de 2019. Ministro CELSO DE MELLO Relator (STF, RE 1214896 SP - SÃO PAULO 0001905-24.2000.4.03.6110, Relator: Min. CELSO DE MELLO, j. 11/12/2019)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2 DO STJ. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, NOS ATOS COOPERATIVOS PRATICADOS ENTRE A COOPERATIVA DE CONSUMO E SEUS ASSOCIADOS. NÃO COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS. PRECEDENTE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. (RESP 1.141.667/RS, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 04/05/2016). 1. Impossibilidade de análise de ofensa a princípios e dispositivos constitucionais em sede de recurso especial, sob pena de usurpação da competência do STF no âmbito do recuso extraordinário. 2. No caso dos autos, verifica-se do acórdão recorrido (fls. 715 e-STJ) que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa de consumo apenas em relação às operações entre seus próprios associados, e não de receitas relativas à operações realizadas com terceiros não associados. 3. Devidamente caracterizado o objeto da lide pelo acórdão recorrido (prestação de serviços e distribuir bens exclusivamente aos próprios associados da cooperativa de consumo), não há que se falar em incidência da Súmula nº 7 do STJ na hipótese, mas sim de valoração jurídica dos fatos já consignados no acórdão recorrido. Portanto, em relação aos atos cooperativos típico (praticados entre as cooperativas e seus associados), deve ser reconhecida a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL, consoante a orientação adotada por esta Corte nos autos do REsp 1.141.667/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 04/05/2016, representativo da controvérsia, tendo em vista que o parágrafo único do art. 79 da Lei nº o art. 79 da Lei nº 5.764/1971 alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou

mercadoria. 4. Agravo interno não provido. (STJ, AgInt Resp nº1741675, Rel. Min. Vice Presidente Mauro Campbell Marques, j. 14/08/2018).

ASSUNTO: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre os atos cooperativos típicos de cooperativas de consumo.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2 DO STJ. NÃO INCIDENCIA DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, NOS ATOS COOPERATIVOS PRATICADOS ENTRE A COOPERATIVA E SEUS ASSOCIADOS. NÃO COM TERCEIROS. PRECEDENTE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. (RESP 1.141.667/RS, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 04/05/2016). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.(STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.741.675/SP, MINISTRO MAURO CAMPBELL, SEGUNDA TURMA, DJe 24/05/2018)

“No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados, de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL.”

ASSUNTO: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre os atos cooperativos típicos de cooperativas de consumo.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE REFORMATÓRIA. ART. 1.040, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. REVOGAÇÃO DO INCISO I DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.858-6/99. MATÉRIA NÃO ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. PIS E COFINS. NÃO INCIDENCIA. I – Por primeiro, consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015, para o juízo de reformatória, embora o recurso especial esteja sujeito ao CPC de 1973. II – O acórdão prolatado por esta Corte não enfrentou a matéria objeto de repercussão geral do RE 598.085/RJ – revogação do inciso I do art. 6º da Lei Complementar N. 70/91 pela Medida Provisória N. 1.858-6/99 e reedições (consolidada na atual Medida Provisória 2.158-35/01). III – **Os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando**

associados, para a consecução dos objetivos sociais, não implicando operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, acarretando a não incidência sobre eles da contribuição para o PIS e da COFINS. Precedente. IV – Mantido o provimento do Recurso Especial, em juízo de retratação, nos termos do art. 1.040, II, do CPC/15. (STJ, RECURSO ESPECIAL No 610.773 – PE, Relatora MINISTRA REGINA HELENA COSTA, Dje 23/04/2018)

É possível referir que no âmbito dos Tribunais Regionais Federais há a aplicação deste entendimento.

Colaciona-se o Acórdão do Processo 0005815-69.2004.4.03.6126/SP, do TRF3ª da lavra do Desembargador Federal Marcelo Saraiva.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO EXISTENTE. EMBARGOS À EXECUÇÃO. COOPERATIVA DE CONSUMO. ERRO MATERIAL. CSLL SOBRE SOBRAS LÍQUIDAS. EMBARGOS ACOLHIDOS.

1. Existindo no acórdão embargado omissão ou contradição a serem sanadas, acolhem-se os embargos opostos sob tais fundamentos.

2. Com razão a embargante, uma vez que sendo cooperativa de consumo e não de trabalho, acolhem-se os embargos de declaração, para corrigir o erro material.

3. Por se tratar de uma cooperativa de consumo, a atividade da Embargante se restringe à distribuição de bens de consumo (adquiridos de fornecedores) a seus associados cooperados, diante do que ela argumenta que não haveria, na prática do ato cooperativo, isto é, com os associados, "venda a consumidor", no seu mais puro conceito jurídico.

4. Somente os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, os atos entre esses últimos e aquela, e os praticados pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, é que se consubstanciam em atos cooperativos propriamente ditos, nos termos da legislação de regência.

5. A Lei nº 5.764/1971, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, assim dispõe em seus artigos 3º e 79, sobre a definição de sociedade cooperativa e de ato cooperativo, conforme a seguir transcritos: "Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

6. Da leitura dos dispositivos, deduz-se que tão somente os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, os atos entre esses últimos e aquelas, e os praticados pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, é que se consubstanciam em atos cooperativos propriamente ditos, nos termos da legislação de regência.

7. Os artigos 87 e 111 da indigitada lei determinam que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária.

8. No caso da Embargante, ocorre ciclo operacional no qual, em um de seus pólos, há os fornecedores, de quem a cooperativa de consumo adquire bens e mercadorias, e, no outro, seus associados cooperados, a quem são distribuídas essas mercadorias, cumprindo-se, dessa forma, a finalidade dessa entidade, que é a aquisição de bens do fabricante para fornecimento aos associados sem intermediários e a melhores preços.

9. Ao término do exercício, as eventuais "sobras" verificadas (não confundir com lucros) são devolvidas para os associados na proporção do seu movimento na cooperativa (e não na proporção de sua quantidade de quotas, pois recebe de volta mais quem mais contribuiu para a aquisição dos produtos), e sob forma de mercadorias ou mesmo em espécie, não se obtendo qualquer "lucro" nessa operação.

10. Os atos promovidos pela Embargante são de natureza eminentemente cooperativa, que não resultam em lucro (até porque as cooperativas não podem possuir finalidade lucrativa), mas sim sobras, razão pela qual, pela não caracterização da hipótese de incidência.

11. A Embargante, pela prática de atos cooperativos, não auferir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos que resultem em lucro, pelo que não pode ser a mesma considerada, com base no disposto no artigo 2º, da Lei nº 7.689/88, contribuinte da CSLL, sob pena de violação ao artigo Código Tributário Nacional.

12. *Importa reconhecer que houve erro material, sanável pela via integrativa dos embargos de declaração, porquanto não foi considerada a conjuntura fática do presente caso em que não há qualquer discussão material acerca da realização de atos de intermediação, muito menos contratação de serviços de associados com terceiros não associados.*

13. *O E. STJ já decidiu que não incide CSLL sobre o resultado positivo das cooperativas obtido com a prática de atos cooperativos típicos, in verbis: "Os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para a sociedade cooperativa. Portanto, resultado financeiro deles decorrente não está sujeito à incidência da CSLL. Cuida-se de uma não-incidência, e não de uma norma de isenção. (...) Com efeito, firme nesta Corte o entendimento de que atos cooperativos típicos são isentos de tributos, sendo, por isso, indevida a cobrança de CSLL, na hipótese dos autos." (Excerto do voto do Relator no AgRg no Ag 1.254.695/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 16.02.2011).*

14. *Embargos de declaração providos para que seja sanado o vício de erro material, e conseqüentemente, dado provimento integral ao recurso de apelação da COOP para que seja declarada a impossibilidade de exigência de CSLL sobre sobras líquidas decorrentes dos atos cooperativos típicos. (TRF3, 0005815-69.2004.4.03.6126/SP, Desembargador Federal MARCELO SARAIVA, J. 13/11/2018).*

Porém, as regras de tratamento adequado, erroneamente denominadas de isenção, de tributos sobre os atos cooperados não alcançam as cooperativas de consumo conforme é possível observar nos artigos art. 69 da Lei 9532/97 e o § único do art. 39 da Lei 10.865/2004 e com relação ao ICMS, importa informar que, consoante o STF no julgamento do RE nº 141800/SP, ficou assentado o entendimento de que cada Estado dará o tratamento que julgar adequado ao ato cooperado.

Observa-se que quanto o ato cooperado das cooperativas de consumo, no âmbito do ICMS há ao silêncio da legislação estadual para um tratamento adequado as cooperativas de consumo no que tange ao ato cooperado⁶.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Cooperativas de consumo: Sua intributabilidade por via do ICM. In: Revista dos Tribunais. V40. São Paulo: 1997.

O TARF- Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido da obrigatoriedade do recolhimento do imposto ainda na prática do ato cooperado.

Colaciona-se

ICMS. AUDITORIA. OBRIGAÇÃO DE EFETUAR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS FARMACÊUTICOS. INEXISTÊNCIA DE NORMA PARA DESONERAÇÃO DE ATO COOPERATIVO

As atividades praticadas pela Recorrente são operações de circulação de mercadoria, consubstanciando atacado ou distribuição de medicamentos e produtos farmacêuticos. Assim foram tratadas suas operações nos documentos fiscais emitidos em relação as operações das quais participou, tanto por seus fornecedores, quanto pela própria Recorrente, consistentes das notas fiscais relativas as suas vendas às farmácias.

Não há norma tributária que estabeleça a pretendida desoneração de ICMS para a alegada realização de atos cooperativos. Precedente do STF ADI 429/CE.

A exigência do ICMS/ST está prevista no art. 9º, V, e sua Nota, combinado com o art. 103, Nota 04, todos do Livro III, do Regulamento do ICMS, com respaldo no art. 33, I, "f", da Lei nº 8820/89.

Acolhido o pedido de compensação do ICMS/ST, no caso de operações que implicaram obrigação de efetuar nova substituição tributária, em relação a operações de aquisição que já haviam sido submetidas ao regime, resultando em exclusão de parcelas do crédito tributário nos termos apurados pela autoridade fiscal na diligência realizada.

Restou demonstrada cabalmente a pertinência da exigência, pois somente está sendo exigido ICMS/ST que não fora exigido nas etapas anteriores da circulação das mercadorias.

Diligência efetuada para compensação do ICMS/ST cobrado em operações anteriores afasta qualquer possibilidade de bis in idem, sendo inviável a pretensão de compensação de ICMS/ST não destacado nos documentos fiscais de aquisição, rejeitando-se o pedido de nova diligência.

Recurso Voluntário parcialmente provido. Decisão unânime. (RECURSO Nº 151/17, ACÓRDÃO Nº 461/17, Relator ANDRÉ LUIZ BARRETO DE PAIVA FILHO, da

Segunda Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, sessão de julgamento de 22 novembro de 2017).

Veja-se que há um posicionamento dispare dentro dos Tribunais Judiciais e Tribunais Administrativos quando se trata de aplicar a não incidência de tributo sobre o ato cooperado, ficando no âmbito federal, a despeito da previsão legal, a possibilidade de exclusão da cobrança mediante demanda judicial. Já no âmbito estadual, fundado no silêncio da Lei Kandir e conseqüentemente do arcabouço legislativo estadual, o ato cooperado das cooperativas de consumo são tributados.

TÍTULO II CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base em todo exposto apresentamos as seguintes conclusões:

- I- os atos praticados pelas cooperativas de consumo, com aquisição e repasse de produto para o seu cooperado **é tributado**, por força no disposto no art. 69 da Lei 9.532, de 1997 e Solução de Consulta Cosit n. 176;
- II- os atos praticados pelas cooperativas de consumo, com aquisição e repasse de produto para o seu cooperado **não** deveria ser tributado, por tratar-se de ato cooperativo, contudo, não há base legal para afastar a tributação;
- III- A legislação excetua o ato cooperado das cooperativas de consumo como sendo fato gerador de imposto, informa-se que a tributação seria exigida no ato do repasse para os cooperados;
- IV- Assim, duas alternativas, a serem estudadas, se vislumbram:
 - a. adoção do regime tributário do SIMPLES NACIONAL, bem como estudo de melhor desenho das operações para redução de carga tributária e/ou;
 - b. ajuizamento de medida administrativa ou judicial, conforme melhor estratégia, para garantir que seja tratada de forma isonômica às demais formas de cooperativas, declarando inconstitucional a norma que excepciona as cooperativas de consumo do tratamento constitucional adequado.

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 02 de junho de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

4. Parecer Consultivo-Tributário n. 04/2020

Sobre a possibilidade de utilização de benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSLL em supermercados da cooperativa

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a aplicabilidade das alterações da Lei Complementar 160/2017 às operações de mercado da cooperativa, e expõe suas razões preliminares sobre o assunto:

"(...) A Lei Complementar 160/17 resolveu o impasse sobre a classificação dos incentivos fiscais de ICMS como subvenção de investimento ou de custeio, o que impacta na forma como a empresa apura o lucro para fins de tributação do IR e CSLL.

As subvenções tributárias não se restringem a benefícios fiscais de crédito presumido, mas são qualquer forma de desoneração do custo tributário, como isenções, reduções de base de cálculo, isenções, e qualquer outra forma de benefício indicado na Cláusula Primeira, § 4º, da Convênio ICMS 190/17.

A Santa Clara possui indústrias e lojas de supermercados e agropecuários que vendem produtos com o benefício fiscal da isenção e redução de base de cálculo".

Com base nesses fundamentos, questiona objetivamente:

"Gostaríamos de um parecer sobre a possibilidade de utilização desses benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSLL da cooperativa, especialmente dos valores de benefícios apurados em lojas de supermercados e agropecuários oriundo de vendas isentas e com redução de base, independente da origem da venda ser de produtos de produção própria da cooperativa ou de terceiros."

O questionamento possui os seguintes pontos a serem esclarecidos:

- i) Da possibilidade de utilização dos benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSSL da cooperativa;*
- ii) Da possibilidade de abatimento dos valores de benefícios apurados em lojas de supermercados e agropecuários oriundo de:*
 - a. vendas isentas e;*
 - b. com redução de base*
- iii) Se a origem da venda for de produtos de produção própria da cooperativa ou de terceiros, influencia a fruição da utilização dos benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSSL da cooperativa.*

TÍTULO II

DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A OCERGS apresentou parecer, datado de 12 de fevereiro de 2020, em que tratou sobre a aplicação da Lei Complementar n. 160/2017 nos seguintes aspectos:

- 1) O impacto nas sobras da cooperativa no que tange à subvenção do ICMS ser considerada como subvenção de investimento, em razão da Lei Complementar n. 160/2017.
- 2) A necessidade de criação de reserva para os incentivos advindos do ato cooperado.
- 3) Se, nas operações de ato não cooperado, a cooperativa deve constituir reserva e não considerar os incentivos determinados pela Lei.
- 4) Se a constituição da reserva citada na Lei Complementar implicaria em descumprimento da destinação da RATES do ato cooperativo, nos termos do art. 87 da Lei 5.764/71.
- 5) Se os benefícios de ICMS devem ser tributados por PIS/COFINS.

CAPÍTULO II DOS ESCLARECIMENTOS INICIAIS

Primeiramente, devemos diferenciar as operações realizadas pela Consulente. A cooperativa Santa Clara possui operações vinculadas na produção de leite e operações de venda de produtos como mercado.

Na primeira operação, observa-se que o leite adquirido de um cooperado, por ter o tratamento enquadrado no art. 79 da Lei n. 5.764/71, ato cooperado, não sofre tributação de IRPJ e CSLL, ainda que a cooperativa promova a venda para rede de supermercado próprio. Somente se vislumbra tributação inerente à circulação da mercadoria na ponta da cadeia produtiva quando há um ato comercial da cooperativa com uma rede de supermercados, ou outros contribuintes.

Por outro lado, quando a Santa Clara promove a venda em seu mercado, mesmo que a cooperativa venda o produto final (leite pasteurizado ou qualquer outro item) há a tributação pelo IRPJ, CSLL e demais tributos, ainda que no final da cadeia produtiva ou de revenda, o adquirente do produto seja um cooperado. Ou seja, a tributação ocorre como se a Santa Clara fosse uma cooperativa de consumo.

É dizer que: ainda que a venda do produto finalizado pela cooperativa, ou revenda de produtos adquiridos de terceiros, for realizada pelo supermercado próprio para cooperados, não há consideração do ato cooperativo e, conseqüentemente, há tributação sobre a operação de venda.

Veja-se que o tratamento dado à Santa Clara corresponde àquele destinado às cooperativas de consumo, situação que não traduz o tratamento adequado às cooperativas, previsto no art. 146 da Constituição Federal, ao revés do que deveria acontecer.

Ademais, o tratamento dado para o ato cooperativo, nos termos do art. 79 da Lei n. 5.764/71, deveria ser reconhecido tanto na operação da industrialização do leite, quanto na operação de venda do mercado. Porém, privilegiando-se a segurança no aconselhamento, o posicionamento é pela manutenção da tributação das operações realizadas pelo mercado da consulente. No parecer anterior, em sua fl. 04, salientamos justamente o presente ponto.

Vejamos:

Infere-se o exposto, que as operações conceituadas enquanto subvenções para investimento, classificadas como ato cooperados, uma vez que não compõem, por sua natureza, a base de cálculo de tributação ao IRPJ e CSLL, poderiam não integrar a referida reserva de incentivos fiscais. Contudo, pondera-se a possibilidade da administração tributária questionar e desconsiderar o procedimento.

Neste sentido, passa-se a expor sobre a aplicação das modificações da LC nº 160/2017 para as operações realizadas pelo mercado da Cooperativa, sob a premissa de que todas as operações estão sofrendo tributação.

CAPÍTULO III

DA POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PARA ABATER DA BASE DE CÁLCULO DO IR E DA CSLL DA COOPERATIVA

A Lei Complementar n. 160/2017 determinou que os valores correspondentes a incentivos ou subvenções para investimento não compõem o montante do lucro real, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, desde que constituída reserva específica, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2014, decorrente das alterações introduzidas pela referida Lei Complementar.

Com a nova legislação, estes benefícios passaram a ter natureza de incentivo de investimento, e não mais de custeio, como vinham sendo tratados pelo art. 44 da Lei 4.506/1964. Naquele contexto, o incentivo era registrado como receita bruta operacional, integrando a soma de aferimento do lucro real, integrando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Colaciona-se o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, em que consta o referido:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência) (grifo nosso)

No parecer anteriormente encaminhado, em sua fl. 03, a entidade aconselhou às cooperativas que, se quisessem usufruir da exclusão do benefício da base de cálculo de IRPJ e CSLL, deveriam constituir a reserva indicada pela Lei Complementar nº160/2017.

Colaciona-se:

Isto posto, verifica-se que as operações conceituadas enquanto subvenção para investimento, classificadas como atos não cooperativos, deverão ser levados à reserva de incentivos fiscais, tendo em vista que se trata de requisito imprescindível para a execução da base de cálculo dos tributos em questão. Caso a cooperativa considere os incentivos na determinação do lucro real, levando-os à incidência tributária, não há necessidade de ser constituída a reserva de incentivos fiscais.

Ocorre que a diferenciação produzida pela Lei Complementar já era feita nos julgados do CARF, como se vê da ementa do Acórdão nº 1401-001.622, da Relatoria de Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, julgado em 04/05/2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ Ano calendário: 009, 2010, 2011 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. As subvenções para investimento - in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS diferenciam se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão - inclusive qualitativa de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das

cifras subvencionadas a projeto predeterminado. A Concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. (Acórdão nº 1401-001.622, Processo nº 10980.724978/201351, Relator Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin da 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara do CARF, julgado em 04/05/2016)

Em adição, compreende-se que o incentivo ou subvenção de ICMS permanece sendo vinculado à rubrica de ICMS, razão pela qual compreende-se que, *per si*, não deveria compor a base de cálculo de IRPJ e CSLL, uma vez que os valores referentes ao ICMS não importam em ganho de receita ao contribuinte, mesmo que no formato de subvenção de investimento. Neste formato, os incentivos correspondem apenas a renúncia de receita.

Percebe-se que tributar valores concedidos como desconto equivale a uma situação na qual um ente da federação concede um benefício a certa espécie de contribuinte e outro ente realiza ato que anule o benefício. Esta hipótese configura clara violação do pacto federativo de imunidade recíproca, conforme bem explicado no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492-PR, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

O Poder Judiciário, antes da publicação da Lei Complementar, já desenhava a tese de que os incentivos e subvenções, por não serem considerados receita do contribuinte, não deveriam compor a base de cálculo dos referidos tributos.

Por oportuno, colaciona-se trecho do julgamento, pelo STJ, do Recurso Especial - REsp 1.605.245, de 15/06/2016, do Ministro Relator Mauro Campbell Marque inclinou-se a afirmar que há:

"(...) irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos parágrafos 4º e 5º do artigo 30 da Lei 12.973/2014, em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça

julgado nos EREsp 1.517.492, já foi analisada por diversas vezes na 1ª Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos"

Na ocasião do julgamento do EREsp 1.517.492, referido no julgado acima, de lavra do Ministro Og Fernandes, cujo acórdão foi publicado em 01/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o incentivo de ICMS ou subvenção não conferem alteração patrimonial ou lucro e que, por essa razão, não se encaixariam no conceito de receita bruta.

Colaciona-se trecho.

"(...)

A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

(...)

– Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

(...)

O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. (...)"

Embora o tema do julgamento não seja o IRPJ e a CSLL, cumpre informar que pendente de julgamento, no Supremo Tribunal Federal – STF, em regime de Repercussão

Geral, no Recurso Extraordinário nº 835.818, desde 2014, a tese que defende a possibilidade de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS. Defende-se, também, neste mesmo processo, que a tributação dos incentivos fiscais, ao incluí-los na base de cálculo do PIS e da COFINS, configura uma interferência da União nos estados, culminando, pois, em ofensa ao Pacto Federativo.

Assim sendo, conforme as decisões expostas, antes mesmo da Lei Complementar 160/2017 ser publicada, as compreensões do CARF e do Poder Judiciário já apontavam para a possibilidade de exclusão de incentivos, subvenções e créditos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Outro ponto importante de ser analisado é questão da Reserva mencionada na Lei. A constituição de reserva específica, a ser feita pelas cooperativas, é condição obrigatória para que possam usufruir do benefício de excluir os incentivos, subvenções e créditos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, compreendemos que a tributação apenas ocorreria quando as reservas fossem usadas para outras finalidades que não para aquelas previstas na legislação " *(i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal (devendo a reserva ser recomposta com os lucros subsequentes); ou (ii) aumento do capital social.*"

Veja-se que nas cooperativas não há o aumento de capital social através da escrituração de reservas, mas exclusivamente por inclusão de novos cooperados; e os fundos obrigatórios, quando constituídos de valores referentes a atos cooperados, não sofrem tributação pelo IRPJ e CSLL, tão somente pelo IRRF, no momento em que são repassados aos cooperados.

A Receita Federal, na Solução de Consulta n. 109/2017, esclareceu que a reserva não integrará a base de cálculo de IRPJ e CSLL, desde que cumpra com as funções descritas no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14: "*(i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal (devendo a reserva ser recomposta com os lucros subsequentes); ou (ii) aumento do capital social.*"

Conforme é possível observar, a questão da exclusão do incentivos, subvenções e créditos da base de cálculo do IRPJ e CSLL prescinde o formato que

este ICMS possui, vez que não é conceituado como receita da cooperativa ou do mercado, mas incentivo fiscal, e, por isto, não deve compor a base de cálculo dos referidos tributos.

Adiciona-se ao estudo o entendimento de que o restante do ICMS, ou o ICMS em si, também pode ser excluído da base de cálculo, não somente do IRPJ e CSLL, bem como não deve compor a reserva constituída pelo incentivo, desde que cumpridos os requisitos funcionais descritos no caput art. 30 da Lei nº 12.973/14.

i) da possibilidade de abatimento dos valores de benefícios apurados em lojas de supermercados e agropecuários oriundo de:

- a. vendas isentas e;*
- b. com redução de base*

ii) se a origem da origem da venda ser de produtos de produção própria da cooperativa ou de terceiros, influencia a fruição da utilização dos benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSLL da cooperativa.

CAPÍTULO IV

DA POSSIBILIDADE DE ABATIMENTO DOS VALORES DE BENEFÍCIOS APURADOS EM LOJAS DE SUPERMERCADOS E AGROPECUÁRIOS ORIUNDO DE VENDA ISENTAS E COM REDUÇÃO DE BASE DE ICMS (BENEFÍCIO/INCENTIVO TRIBUTÁRIO)

Considerando-se o exposto acima, quando uma Cooperativa realizar a venda a mercado de terceiros, de produtos que são da cooperativa ou provenientes de ato cooperado, independentemente de o produto carregar tratamento beneficiado (base de cálculo reduzida, não tributação ou isenção), compreendemos que não há incidência de IRPJ e CSLL, justamente por se tratar de ato cooperado, não sendo necessária a escrituração em reserva de lucros.

Já quando a cooperativa promove venda de produtos em supermercados e lojas próprias, munida dos mesmos benefícios, independentemente da aquisição ser de cooperado seu ou terceiro e não obstante a venda ser para terceiro ou para seu

cooperado, há a incidência de IRPJ e CSLL, de forma que é possível aproveitar a dedução do benefício de ICMS, por prudência, realizando a escrituração de reserva de lucros.

CAPÍTULO V

SE A ORIGEM DA ORIGEM DA VENDA É DE PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA DA COOPERATIVA, OU DE TERCEIROS, INFLUENCIARIA A FRUIÇÃO?

No presente ponto, cumpre reprimir o que foi exposto anteriormente: quando a operação de venda é realizada a estabelecimento que não é da cooperativa, a venda dos produtos com benefício de ICMS que sejam provenientes de ato cooperado não sofrerão a incidência do IRPJ e CSLL. Por outro lado, quanto o produto for vendido pela cooperativa a mercado que não seu e tiver origem de terceiro não cooperado, este produto sofrerá tributação do IRPJ e CSLL, podendo a cooperativa usufruir o benefício do art. 30 da Lei nº 12.973/14, por prudência, procedendo a escrituração da reserva citada na Lei.

Já quando a venda for operacionalizada pelo mercado da cooperativa, esta toma feição de cooperativa de consumo e, por essa razão as vendas de produtos com benefício de ICMS provenientes de ato cooperado ou não, serão tributadas pelo IRPJ e CSLL, independentemente de a venda ocorrer a cooperado ou a terceiro.

A cooperativa nesta operação poderá aproveitar dedução do benefício de ICMS, consoante art. 30 da Lei nº 12.973/14, por prudência, procedendo a escrituração da reserva citada na Lei.

TÍTULO III

DA RESPOSTA À CONSULTA

Neste sentido, compreende-se que os incentivos, subvenções e créditos devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mediante constituição de reserva, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2011.

A exclusão destes benefícios não é extremamente inovadora, tendo em conta que a jurisprudência, antes mesmo da publicação a Lei Complementar 160/2017, já reproduzia o entendimento pela retirada do incentivos, subvenções e créditos da

base de cálculo do IRPJ e CSLL, como nos julgamentos do Processo nº 10980.724978/201351 e do julgamento do EREsp 1.517.492, exarados pelo CARF e STJ, respectivamente.

Nestes, foi estabelecido o entendimento de que os incentivos não devem compor a base de cálculo dos referidos tributos, sendo, inclusive, irrelevante a classificação contábil que possa ser dada, pois os incentivos não se caracterizam como receita bruta da empresa e tampouco produzem um ganho patrimonial, consoante exposto no julgamento do EREsp 1.517.492.

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) É possível a utilização dos benefícios fiscais de ICMS para abater da base de cálculo do IR e da CSLL da cooperativa, com base na Lei Complementar n. 160/2017, configurando-se os benefícios como subvenção de investimento.*
- ii) É possível a dedução do benefício de ICMS na base de cálculo de IRPJ e CSLL quando as vendas forem realizadas a redes varejistas de terceiros, não da cooperativa, quando o produto vendido pela cooperativa ao mercado for de origem de terceiro, caso contrário não sofre tributação de IRPJ e CSLL por ter sido ato cooperado;*
- iii) É possível a dedução do benefício de ICMS na base de cálculo de IRPJ e CSLL quando as vendas forem operacionalizadas por mercados e lojas da cooperativa, tendo em vista que o tratamento tributário dado a esta operação é equivalente ao que ocorre nas cooperativas de consumo, independentemente, portanto, para fins de tributação do IRPJ e CSLL, se o produto será vendido para cooperado ou para terceiro.*

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 27 de julho de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

5. Parecer Consultivo-Tributário n. 05/2020
Sobre o Ajuizamento de Demanda para a redução de base de cálculo das
Contribuições ao Sistema S

TÍTULO I
DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre legalidade da tese que visa a limitar a base de cálculo das contribuições sociais devidas a terceiros a 20 salários mínimos (doravante denominada de “Tese”), bem como sua aplicação à limitação da base de cálculo das contribuições para o SESCOOP.

TÍTULO II
DAS RAZÕES DA CONSULTA

CAPÍTULO I
DOS FUNDAMENTOS NORMATIVOS DA TESE CONTROVERTIDA

Definida a Consulta, passa-se a expor os fundamentos normativos para a resposta.

A Tese é alicerçada em interpretação advinda da conjugação de dois instrumentos legais, a Lei nº 6.950/81, art. 4º, caput e Parágrafo Único e Decreto-Lei nº 2.318/86.

No entanto, antes de analisarmos especificamente estas normas, é necessário, para um melhor entendimento da questão, que seja fornecido um histórico de toda a legislação referida nos dispositivos que lastreiam a Tese, que é: (i) Lei nº 5.890/73, art. 13º; (ii) Lei nº 6.147/74 (revogada pela Lei 6.708/79), artigos 1º e 2º; (iii) Lei nº 6.332/76, art. 5º; (iv); Lei nº 6.950/81, art. 4º, caput e parágrafo único e (v) Decreto-Lei nº 2.318/86.

Ainda visando ao melhor deslinde da questão, é de bom alvitre que a exposição histórica seja feita em ordem cronológica, a começar pela mais antiga.

A Lei 5.890/73 endereça alterações na legislação da previdência social, instituindo prestações mensais e continuadas. O art. 13º desta lei estabelece a escala para cálculo da contribuição paga por trabalhadores autônomos, segurados facultativos e empregadores.

“Art 13. Os trabalhadores autônomos, os segurados facultativos e os empregadores contribuirão sobre uma escala de salário-base assim definida:

filiação -	Classe de 0 a 1 ano de	1 salário-mínimo
filiação -	Classe de 1 a 2 anos de	2 salários-mínimos
filiação -	Classe de 2 a 3 anos de	3 salários-mínimos
filiação -	Classe de 3 a 5 anos de	5 salários-mínimos
filiação -	Classe de 5 a 7 anos de	7 salários-mínimos
filiação -	Classe de 7 a 10 anos de	10 salários-mínimos
de filiação -	Classe de 10 a 15 anos	12 salários-mínimos
de filiação -	Classe de 15 a 20 anos	15 salários-mínimos
de filiação -	Classe de 20 a 25 anos	18 salários-mínimos
de filiação -	Classe de 25 a 35 anos	20 salários-mínimos

Em seu turno, a Lei nº 6.332/76 valeu-se do limite estabelecido pela lei anteriormente referida para delimitar a base de cálculo das contribuições destinadas ao INPS (Instituto Nacional de Previdência Social):

Art. 5º O limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições destinadas ao INPS a que corresponde também a última classe da escala de salário-base de que trata o artigo 13 da Lei número 5.890, de 8 de junho de 1973, será reajustado de acordo com o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei número 6.147, de 29 de novembro de 1974. (Vide Decreto-lei nº 1.739, de 1979) (Vide Lei nº 6.950, de 1981)

Vê-se que o este dispositivo, no que toca ao reajuste dos valores, faz remissão à disposição da Lei nº 6.147/74, revogada pela Lei nº 6.708/79, que, por sua vez, estabeleceu que o valor monetário dos salários seria corrigido, semestralmente, de acordo com o Índice de Preços ao Consumidor.

Em seguida, foi editada a Lei nº 6.950/81, que unificou a base contributiva de empresas e de cooperativas. A Lei reafirma, em seu art. 4º, o limite de 20 salários mínimos estabelecido na Lei 6.332/76; e, por meio do Parágrafo Único, determina que o limite do *caput* também seria aplicável às contribuições parafiscais arrecadas para conta de terceiros.

Colaciona-se o referido artigo.

"Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros."

Por fim, há de ser exposto o dispositivo do Decreto-Lei nº 2.318/86 invocado na fundamentação da Tese, o do art. 3º:

"Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981."

Em continuidade às linhas iniciais deste Capítulo, nas quais afirmou-se que a Tese é lastreada interpretação da amalgamação das normas inseridas na Lei nº 6.950/81, art. 4º, *caput* e Parágrafo Único e no Decreto-Lei nº 2.318/86, passamos à análise, propriamente dita, da fundamentação.

Neste compasso, a argumentação empregada na Tese é no sentido de defender que o art. 3º do Decreto desonerou do limite da base de cálculo somente as contribuições devidas pela empresa à previdência social, estabelecidas no *caput* do art. 4º, da Lei nº 6.950/81, mas não as contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, prevista no Parágrafo Único do mesmo artigo 4º.

Em suma, a Tese defende que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, por referir-se vagamente ao art. 4º da Lei nº 6.950/81, somente teria afetado o *caput* do dispositivo, contudo, não alterando o limite imposto no Parágrafo Primeiro do art. 4º, de 20 vezes o salário mínimo.

Além disto, também é tema de debate se as legislações posteriores e específicas, como a Lei 8.212/91, que positiva a organização e plano de custeio da Seguridade Social, e como as leis de criação de entidades como o SESCOOP, tal qual a Medida Provisória nº 1.715/98, reiteradamente reeditada até a Medida Provisória nº 2168-40/2001.

Assim, a Tese sustenta que as contribuições ao Sistema S, por serem parafiscais e arrecadadas por conta de terceiros, neste caso, a Previdência Social, enquadrar-se-iam no tipo descrito no Parágrafo Único, devendo, pois, respeitar o limite estabelecido pelo *caput*, de vinte vezes o salário mínimo nacional.

Não obstante, os fundamentos expostos na Tese, por uma série de motivos, claudicam.

CAPÍTULO II

DA REVOGAÇÃO DOS DISPOSITIVOS CITADOS NA TESE CONTROVERTIDA

O primeiro argumento que rechaça a Tese é o da revogação expressa das normas que a fundamentam. Este argumento divide-se em dois (i) da revogação integral do Art. 4º da Lei 6.950/81, por força do Art. 3º do Decreto nº 2.318/86; e (ii) da revogação expressa do Art. 4º da Lei 6.950/81, por força do Art. 105 da Lei 8.212/91.

A um, quanto à revogação decorrente do Decreto, cumpre dizer que a argumentação dispendida nas razões da Tese, de que o Decreto só teria revogado o *caput* do artigo, mantendo o Parágrafo Único hígido, não encontra respaldo no ordenamento jurídico brasileiro.

Então, estando revogado o *caput*, os parágrafos e incisos têm o mesmo destino. Tal qual a conhecida ilação do âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região compartilha o entendimento aqui defendido, como se verifica pela decisão abaixo:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA. 1. O art. 4º da Lei nº 6.950/81 foi integralmente revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86. 2. **Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. 3. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente** - Precedentes. (TRF4, AC 2009.72.05.000875-2, PRIMEIRA TURMA, Rel. Desa. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, D.E. 03/08/2011)*

A dois, no que diz respeito à revogação expressa feita pela Lei 8.212/91, referente à nova normatização sobre a Seguridade Social e o plano de custeio.

Vê-se que, com o novo contexto normativo, foram revogadas todas as disposições em contrário, inclusive as suscitadas na Tese, sobre a limitação da base de cálculo das contribuições, originalmente inculpidas no já referido art. 4º, caput e Parágrafo Único, da Lei 6.950/81.

Esta revogação das normas primitivas se deu por força do art. 105 da Lei 8.212/91:

"Art. 105. Revogam-se as disposições em contrário."

Há, inclusive, decisões judiciais que corroboram com o entendimento aqui exposto. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. ARTIGO 4º, § ÚNICO, DA LEI 6.950/81. LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO REVOGADA PELA LEI 8.212/91. RECURSO DESPROVIDO. I. Pretende a parte agravante a aplicação da limitação prevista no artigo 4º, § único, da Lei n.º 6.950/81, para fins de cálculo das contribuições sociais destinadas a terceiros,

in verbis: "Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros." Posteriormente, foi editado o Decreto-lei nº 2.318/86, que dispôs, *in verbis*: "Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981." II. Neste contexto, considerando que o artigo 3º do Decreto-lei nº 2.318/86 afastou o limite de 20 (vinte) salários mínimos apenas para efeito de cálculos da contribuição da empresa (artigo 69, V, da Lei nº 3.807/60), não há de se falar em revogação do artigo 4º e § único da Lei nº 6.950/81, já que permaneceu incólume em relação as demais contribuições ao INPS previstas na Lei Orgânica da Previdência Social, quais sejam, as contribuições dos segurados empregados, avulsos, temporários, domésticos e autônomos. III. **Contudo, com a edição da Lei nº 8.212/91, que trouxe nova normatização sobre a Seguridade Social e seu Plano de Custeio, inclusive em relação ao salário-de-contribuição e seus limites mínimo e máximo, restaram revogadas todas as disposições em contrário (artigo 105 deste diploma legal), dentre as quais, o artigo 4º, caput e § único, da Lei nº 6.950/81, que fundamenta o pleito da parte agravante. Sendo assim, conclui-se que a sujeição do salário-de-contribuição ao limite de 20 (vinte) salários mínimos para o cálculo das contribuições destinadas a terceiros teve vigência somente até 25/10/1991, noventa dias após a edição da Lei nº 8.212/91, considerada a anterioridade nonagesimal.** IV. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF 3ª Região, 1ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5033071-19.2019.4.03.0000, Rel. Juiz Federal Convocado DENISE APARECIDA AVELAR, julgado em 22/04/2020, Intimação via sistema DATA: 26/04/2020).

Neste compasso, vê-se que este ponto, por si só, é capaz demonstrar a fragilidade da Tese. Assim, mesmo que o volume de processos referentes à tese tenha crescido, acreditamos ser processos fadados ao insucesso, por carência de respaldo jurídico.

CAPÍTULO III

DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA ESPECÍFICA DO SESCOOP

Outrossim, paralelamente ao argumento do capítulo anterior, há outro, que não diz respeito à fragilidade da Tese, mas, sim, à sua inaplicabilidade no âmbito do SESCOOP.

Como se extrai das linhas anteriores, a Tese gira em torno da combinação de regras gerais para defender suposto limite da base de cálculo das contribuições a terceiros. Pois bem, é notório que sempre há prevalência de regra especial sobre regra geral. É o que se verifica no caso do SESCOOP.

Nesta sorte, cumpre lembrar que a criação do SESCOOP foi autorizada pela Medida Provisória nº 1.715/98, reeditada até sua versão final, a Medida Provisória nº 2.168-40. Este instrumento legislativo, além de autorizar a criação do SESCOOP, também estabeleceu suas formas custeio, sendo uma das fontes de receita a *contribuição mensal compulsória, a ser recolhida, a partir de 1º de janeiro de 1999, pela Previdência Social, de dois vírgula cinco por cento sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas (Medida Provisória nº 2.168-40, Art. 10, I)*.

Essa contribuição tem respaldo constitucional no art. 240, pois não se trata de contribuição nova, mas apenas uma substituta daquelas contribuições recepcionadas por este dispositivo constitucional, quais sejam: as realizadas ao SENAI, SESI, SENAC, SEC, SENAT, SEST e SENAR.

Não obstante o compartilhamento da fonte constitucional, a contribuição ao SESCOOP, ao revés das outras, tem norma matriz própria e especial, que não instituiu nenhum limite à base de cálculo do tributo, que é a folha de salários, não havendo margem para discussão sobre o valor nominal da alíquota ou da base de cálculo.

Assim, mesmo na longínqua hipótese da confirmação da Tese pelas cortes de vértice, ela não se mostra aplicável ao SESCOOP, pois as normas objeto da discussão não são vinculantes à entidade de fomento à atividade cooperativa.

Desta forma, sob qualquer prisma que se analise a questão, conclui-se:

- i) houve revogação da norma que estabelecia o limite de 20 vezes o salário mínimo como base de cálculo das contribuições a terceiros;
- ii) mesmo que a Tese seja confirmada pelos Tribunais Superior e Supremo, ela não é aplicável ao SESCOOP.

Desse modo, nosso entendimento em relação a consulta realizada é de que:

- a) Não há motivos para preocupações a longo prazo. Muito embora possa haver decisões liminares em sentido diverso do aqui defendido, acreditamos que, tão logo, a questão seja analisada e decidida em sede de Repercussão Geral ou de Recursos Repetitivos, o resultado será de insucesso da Tese.

TÍTULO III DA RESPOSTA À CONSULTA

Neste sentido, compreende-se que, embora a Tese tenha tomado volume no judiciário e haja algumas decisões singulares confirmando-a, acreditamos que está baseada em premissas falsas, com possibilidade de reversão tão logo seja julgada em sede de Recurso em Regime Repetitivo.

Especial atenção deve ser tomada em relação a sua inaplicabilidade ao SESCOOP.

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 03 de agosto de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

6. Parecer Consultivo n. 06/2020
Sobre a logística reversa das embalagens do setor vitivinícola

TÍTULO I
DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre as questões relativas à destinação do descarte das embalagens do setor e de que forma as vinícolas devem se comportar em relação ao processo de logística reversa.

CAPÍTULO I
DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, FECOVINHO – Federação das Cooperativas Vinícolas do Rio Grande do Sul, recebeu mediante seus associados intimações publicadas no Diário Oficial do Ministério Público do Mato Grosso do Sul sobre a não comprovação de implemento ou adesão a sistema de logística reversa nos termos o Decreto Estadual nº 15.340/2019.

O objetivo da presente resposta à consulta seria:

- (i) Apresentar o contexto atual das questões relativas ao recolhimento das embalagens pós-consumo na indústria, sob o aspecto econômico e ambiental de acordo com a política nacional brasileira;
- (ii) Apresentar um estudo temporal da lei aprovada no Mato Grosso do Sul e suas implicações/requisitos;
- (iii) Apresentar o contexto atual das questões relativas ao recolhimento das embalagens pós-consumo na indústria, sob o aspecto econômico e ambiental em outros países;
- (iv) Identificar como a prática ocorre no Brasil e que entidades e instituições já possuem o sistema de logística reversa;

(v) Verificar as possibilidades de aplicação do sistema de logística reversa no Setor Cooperativo Vitivinícola de acordo com as legislações vigentes.

TÍTULO II

DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

CONTEXTO ATUAL DAS QUESTÕES RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DAS EMBALAGENS PÓS-CONSUMO DE ACORDO COM A POLÍTICA NACIONAL DE RESÍDUOS SÓLIDOS

Em primeiro lugar, para adentrar-se ao estudo da questão da logística reversa nos meios de produção, especialmente no setor do vinho, importante considerar que a sociedade como um todo está em um crescente processo de conscientização ambiental, neste sentido, também, vem se preocupando com o impacto dos meios de produção sobre o meio ambiente.

Ao compasso disto, há uma crescente no desenvolvimento de legislações voltadas para a proteção ambiental. Neste sentido, as empresas devem manter-se atentas para adequarem-se de acordo com as novas políticas de preservação do meio ambiente.

No Brasil, a Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010, regulamenta pelo Decreto nº 7.404 de 23 de dezembro de 2010, instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), foi o instrumento legislativo que implementou o conceito de logística reversa que afeta fabricantes, transportadoras e clientes. Possui como princípios, dentre outros, a responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos e o reconhecimento do resíduo sólido reutilizável e reciclável como um bem econômico e de valor social, gerador de trabalho e renda e promotor de cidadania e de sustentabilidade.

A lei visa instituir a responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos, objetivando promover o seu reaproveitamento. Partindo do pressuposto de que os fabricantes são responsáveis pelas consequências ambientais dos seus produtos quando se transformam em resíduos sólidos, entende-se que estes

precisam providenciar a implementação de propostas de logística reversa colaborativa, com o envolvimento de toda a cadeia de consumo.

Referido Decreto assim fez constar sobre o termo:

Art. 13. A logística reversa é o instrumento de desenvolvimento econômico e social caracterizado pelo conjunto de ações, procedimentos e meios destinados a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos sólidos ao setor empresarial, para reaproveitamento, em seu ciclo ou em outros ciclos produtivos, ou outra destinação final ambientalmente adequada.

A partir da leitura do art. 33, §1º, da Lei nº 12.305/2010 c/c art. 17 do Decreto 7.404/2010, denota-se que o sistema de logística reverso deverá ser estendido a produtos comercializados em embalagens de vidros, como é o caso da Consulente, considerando o grau e a extensão do impacto à saúde pública e ao meio ambiente dos resíduos gerados, de modo que é essencial que esse setor se preocupe com a questão. Desse modo, o caput do referido artigo impõe que os fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes de produtos em vidro realizem o retorno desses após o uso pelo consumidor, de forma independente do serviço público de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos.

Os sistemas de logística reversa devem ser estruturados e implementados em parceria entre os entes públicos e privados. Da mesma forma, os próprios produtores podem providenciar a instalação de pontos de coleta para propiciar o retorno dos produtos e embalagens após o uso pelo consumidor, seja pela compra de produtos e embalagens usadas ou pela disponibilização de postos de entrega voluntária.

Nesse sentido, há a previsão de que os sistemas de logística reversa serão implementados e operacionalizados por meio de acordos setoriais, regulamentos expedidos pelo Poder Público ou termos de compromisso, observando as medidas de proteção ambiental previstas em leis ou regulamentos, normas sanitárias, do meio ambiente e agropecuárias, entre outros.

A participação de outros agentes como cooperativas ou associações de catadores também pode-se mostrar eficaz no procedimento de logística reversa, além de estimular a economia como um todo através de geração de empregos.

Nesta senda, o Decreto prevê que será dada prioridade à participação de cooperativas ou de outras formas de associação de catadores. Além disso, dispõe que os planos municipais de gestão integrada de resíduos sólidos definirão programas e ações para a participação de grupos interessados, em especial cooperativas e associações de catadores.

Neste cenário, surgiu a necessidade de algumas empresas adequarem seus processos produtivos no que diz respeito ao descarte correto de resíduos e ao retorno de produtos para reaproveitamento, trata-se da logística reversa, que se tornou um assunto proeminente no setor industrial.

Além do impacto socioambiental positivo, outro benefício da realização da prática de logística reversa pelas empresas é o impacto econômico, tendo em vista que há um benefício de redução de custos, alinhado com a proposta de sustentabilidade do negócio.

Os produtos que retornam às empresas podem ser reutilizados, fornecendo matéria prima de forma gratuita. Além disso, o Ministério do Meio Ambiente estima que as empresas brasileiras deixam de lucrar aproximadamente 8 bilhões de reais ao ano devido à falta de infraestrutura para lidar com o destino dos resíduos sólidos.

Ou seja, em que pese haja a obrigatoriedade para alguns setores de produção em realizar a política de logística reversa, para aquelas empresas que não há, uma vez que conseguir adotar procedimentos objetivos e funcionais de retorno de produtos utilizados, além de conseguir se apresentar como aberta a inovações, possivelmente será beneficiada economicamente.

A obrigatoriedade da logística reversa de embalagens é um assunto relativamente recente e a questão do recolhimento das embalagens pós-consumo é matéria relevante na atualidade e as empresas que não buscarem se adequar a realidade, mais cedo ou mais tarde, serão legalmente obrigadas a se incorporarem à estas mudanças, conforme já preconizado pela Política Nacional de Resíduos.

CAPÍTULO II

O DECRETO ESTADUAL Nº 15.340/2019

Em conformidade com o Decreto sobre as Políticas Nacionais de Resíduos sólidos, o Estado do Mato Grosso do Sul implementou o Decreto nº 15.340/2019. Este Decreto estabelece as diretrizes para a implementação da logística reversa de embalagens em geral no Estado do MS, conforme a Lei Federal nº 12.305, já mencionada.

A principal determinação desse Decreto é que os fabricantes, importadores e comerciantes de produtos que, após uso pelo consumidor, são obrigados a estruturar e implementar sistemas de logística reversa, de forma independente do serviço público de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos.

Os planos de estruturação e implementação da logística reversa deverão ser protocolados junto ao Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul) para ter validade, sendo requisito a meta de no mínimo 22% de embalagens que se pretende recolher, reutilizar ou reciclar. Além disso, a entidade gestora deverá comprovar a destinação dos materiais para reutilização, reciclagem ou outra forma de destinação final ambientalmente adequada, por meio de Notas Fiscais emitidas por operadores logísticos, devidamente homologados.

Essa obrigatoriedade se aplica aos fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes sediados ou não no Estado, e independente de serem signatários ou aderentes de termo de compromisso estadual. Nota-se que o critério utilizado pelo Decreto é que os produtos estejam circulando no Estado, independentemente de a empresa estar, ou não, situada nele.

Quanto à operacionalização do sistema de logística reversa, o Decreto prevê que serão auto-declaratórios e deverão ser protocolados no Instituto do Meio Ambiente do Estado, por meio de formulário próprio, contendo: i) a entidade gestora; ii) empresas aderentes; iii) operadores logísticos e iv) metas progressivas e quantitativas, expressas em percentual e por grupo de embalagens recicláveis, para recuperação de embalagens colocadas no mercado pela empresa (ou conjunto de empresas) que fazem parte do sistema.

Ademais, destaca-se que as metas e prazos acima referidos não poderão ser inferiores às estabelecidas em acordos setoriais e termos de compromisso em âmbito nacional e estadual. Outrossim, o sistema deverá contemplar a realização de campanhas de divulgação sobre a importância da participação dos consumidores e de outros envolvidos nos sistemas de logística reversa, bem como a existência de uma página na internet que contenha as orientações sobre a forma e locais de descarte.

O plano de logística reversa está sujeito à homologação, que compreende:

- i) Validação de documentos obrigatórios dos operadores logísticos, que comprovem o cumprimento de responsabilidades perante os órgãos ambientais;
- ii) Auditoria no operador logístico, com periodicidade mínima de 1 (um) ano, observando a estrutura existente e capacidade operacional;
- iii) Validação do comprovante de origem;
- iv) Validação do comprovante de destino;
- v) Comprovação da autenticidade junto à Receita Federal do Brasil da validade da nota fiscal;

Ainda, no tocante ao funcionamento da logística reversa, frisa-se que a entidade gestora deverá enviar ao Instituto do Meio ambiente um relatório anual de desempenho, compreendendo a relação das empresas aderentes, a relação de operadores logísticos participantes do sistema, a relação de comprovantes de destino e a quantidade de embalagens colocadas no mercado.

Por fim, salienta-se que toda entrada de produtos oriundos de outras Unidades da Federação que não estejam submetidos aos compromissos de algum sistema de logística reversa será considerada infração ambiental, sujeita a penalidades.

CAPÍTULO III

A LOGÍSTICA REVERSA EM OUTROS PAÍSES

Muitos países já implementaram exemplares políticas de logística reversa no setor. Em regiões com legislação de reciclagem obrigatória, como Europa e Estados

Unidos, há inclusive máquinas específicas para propiciar o retorno das embalagens usadas pelo consumidor final. Através deste mecanismo os consumidores podem depositar as suas embalagens vazias para reciclagem, recebendo em contrapartida benefícios.

A União Europeia é composta atualmente por 27 Estados-Membros, sendo eles: Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polônia, Portugal, Romênia, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia e Reino Unido (EUROPA, 2010).

Em relatório disponibilizado pela Agência Europeia do Ambiente, Áustria, Alemanha e Bélgica foram os países que mais reciclam lixo desde 2010. Os empregos gerados com a reciclagem do lixo já somam mais de 2 milhões de pessoas e rendem cerca de 145 bilhões de euros por mês.

Na Áustria, também estão presentes e distribuídas de forma a estimular a reciclagem, máquinas de reciclagem de garrafas de cerveja. Ao devolver suas garrafas, você recebe de volta o imposto cobrado pelas garrafas, cerca de €0,09 por garrafa.

No continente Europeu, a preocupação com a reciclagem de embalagens de vidro está em constante crescente. Recentemente, o "Comité Européen des Entreprises Vins" (CEEV) dispôs sobre a sua pretensão de obter uma taxa de reciclagem de vidro de garrafas de vinho de 90% até 2030. Um grupo chamado de "Plataforma de Economia Circular para Coleta e Reciclagem de Vidro" foi formado pela federação europeia de embalagens de vidro FEVE, que estima que, atualmente, 76% de todas as embalagens de vidro já sejam recicladas.

Ainda, os membros da União Europeia, Portugal e Espanha seguem a Diretiva 2008/98/CE, que é o marco da legislação sobre resíduos e obriga os países membros a estabelecê-la como instrumento essencial para desenvolver as políticas de resíduos e planos de gestão de resíduos que deem cobertura a todo território geográfico de cada estado.

Na Espanha, a Lei de Embalagens (11/97) juntamente com a Lei de Resíduos (10/98), dispõem sobre a gestão de resíduos no país: introduziram o conceito de responsabilidades e obrigações de cada uma das partes interessadas no manejo dos

resíduos. Referida legislação implementou o sistema de gestão integrada de resíduos do país e mecanismo que cumpre com os objetivos de reciclagem e valorização, integrando responsabilidades entre os agentes econômicos e autoridades públicas. Abaixo as principais características deste Sistema de Gestão:

Tabela 1 – Características dos SIG – Sistemas de Gestão Integrada de resíduos na Espanha

CATEGORIA	DATA	LEGISLAÇÃO	COLETA	PARTICIPAÇÃO DO CONSUMIDOR
Embalagens de consumo	1996	Lei 11/97	Via Pública	Gratuita
Embalagens de vidro	1996	Lei 11/97	Via Pública e na Origem	Gratuita
Medicamentos	2001	Voluntária	Farmácias	
Automóveis	2002	Real Decreto 1383/2002	Concessionárias	Gratuita
Celulares	2001	Voluntaria/Futura aplicação diretiva 2002/96CE	Serviços Técnicos e Pontos de Venda	Gratuita
Pilhas e Baterias	2000	Voluntária	Via Pública e Pontos de Venda	Gratuita
Eletroeletrônicos	2002	Voluntaria/Futura aplicação diretiva 2002/96CE	Não determinado	Gratuita
Fitofarmacêuticos	2002	Real decreto 1416/2001	Centros Autorizados e Pontos de Venda	Gratuita

Fonte: adaptado de CHAMORRO, 2004.

Em Portugal, o Decreto de Lei no 73/2011, de 17 de junho, transpõem a Diretiva 2008/98/CE, sendo que a logística reversa de resíduos fica a cargo de entidades gestoras, que devem gerir o fluxo de descarte e reciclagem de embalagens, pneus, pilhas, equipamentos elétricos e eletrônicos e óleos usados. Ainda, cada modelo de logística reversa possui decretos específicos que determinará como se dará o processo.

Ou seja, as políticas de logística reversa ao redor do mundo são uma realidade e estão em uma crescente, de forma a estimular tanto a sustentabilidade como a economia mundial.

CAPÍTULO IV

PRÁTICA DA POLÍTICA DE LOGÍSTICA REVERSA NO BRASIL

No Brasil, conforme já adiantado, a Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010, regulamenta pelo Decreto Nº 7.404 de 23 de dezembro de 2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS) e foi o instrumento legislativo que implementou o conceito de logística reversa.

Na PNRS, fica determinado que os sistemas de Logística Reversa sejam implementados e operacionalizados através de acordos setoriais, termos de compromisso ou regulamentos do poder público, sendo que, atualmente, estão vigentes os seguintes acordos:

Tabela 7 – Panorama atual dos acordos setoriais para a logística reversa no Brasil

CADEIAS	SITUAÇÃO ATUAL
Embalagens Plásticas de Óleos Lubrificantes	Acordo setorial assinado em 19/12/2012 e publicado em 07/02/2013.
Lâmpadas Fluorescentes de Vapor de Sódio e Mercúrio e de Luz Mista	Acordo setorial assinado em 27/11/2014. Publicado em 12/03/2015.
Embalagens em Geral	Acordo setorial assinado em 25/11/2015. Publicado em 27/11/2015. (primeira fase) Segunda fase do Acordo está ocorrendo neste primeiro semestre de 2018.
Produtos Eletroeletrônicos e seus Componentes	Dez propostas de acordo setorial recebidas até junho de 2013, sendo 4 consideradas válidas para negociação. Proposta unificada recebida em janeiro de 2014. Em negociação. Próxima etapa – Consulta Pública.
Medicamentos	Três propostas de acordo setorial recebidas até abril de 2014. Em negociação. Próxima etapa – Consulta Pública.

Fonte: Adaptado de SINIR, 2017 e 2018.

As primeiras empresas que foram legalmente obrigadas a preocuparem-se com o retorno de produtos descartados pelos consumidores, foram aquelas produtoras produtos considerados tóxicas e prejudiciais à natureza, como é o caso de agrotóxicos; lixo hospitalar; medicamentos; pilhas e baterias e embalagens de produtos químicos. Nestes casos, o descarte incorreto pode causar também danos à saúde, porém, a necessidade de as produtoras se preocuparem com o retorno dos seus produtos é uma realidade, e cada vez mais se estenderá para outros setores de produção, conforme vem ocorrendo.

Para as grandes indústrias, a tendência é que os estados e municípios passem a legislar de maneira mais específicas neste âmbito, ou seja, as empresas que se anteciparem sobre a questão estarão em vantagem.

Prova disto é que estados como São Paulo já legislaram no sentido de obrigatoriedade dos fabricantes diversos setores a apresentarem plano de logística reversa, inclusive produtores de produtos alimentícios, bebidas, produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, dentre outros, que não estão no rol dos produtores que são exigidos pela legislação federal. O Rio de Janeiro foi outro estado que

legislou sobre o assunto, sendo que neste estado a obrigatoriedade se estende inclusive aos fabricantes de embalagem plástica.

Em Minas Gerais, A Deliberação Normativa Copam nº. 188, de 30 de outubro de 2013, estabeleceu diretrizes gerais e prazos para publicação dos editais de chamamento público de propostas de modelagem de sistemas de logística reversa no Estado, fazendo constar o seguinte:

Art. 2º. *Os fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes dos produtos a que se refere esta Deliberação Normativa deverão estruturar e implementar sistemas de logística reversa, mediante recebimento dos produtos após o uso pelo consumidor, de forma independente do serviço público de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos.*

§1º. *As obrigações pertinentes serão instituídas por meio de termo de compromisso a ser firmado entre a Fundação Estadual do Meio Ambiente - FEAM e os fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes dos produtos previstos nesta Deliberação Normativa, sem prejuízo da existência de acordos setoriais e/ou regulamentos expedidos pelo Poder Público.*

§2º. *Será publicado Edital de Chamamento Público para captação de propostas de modelagem de sistema de logística reversa a serem apresentadas por fabricantes e importadores e respectivas cadeias de distribuição e comercialização.*

§3º. *Caberá à FEAM elaborar e publicar os editais a que se refere o parágrafo anterior, bem como realizar a análise das propostas apresentadas pelos interessados, sugerindo as adequações que se fizerem necessárias, legal e tecnicamente justificadas;*

§4º. *A estruturação e implementação dos sistemas de logística reversa prevista no caput dar-se-á em observância das diretrizes e obrigações estabelecidas pelas Políticas Nacional e Estadual de Resíduos Sólidos.*

Art. 3º. *A proposta de modelagem e compromissos a que se refere o artigo anterior deverá apresentar, no mínimo, o seguinte conteúdo:*

I – objeto;

II - descrição do sistema de logística reversa contemplando todas as etapas do fluxo;

III - unidades de apoio à coleta, armazenamento temporário, manuseio, transporte e destinação final ambientalmente adequada dos resíduos; responsabilidades, considerando a análise da viabilidade de criação de uma entidade gestora do sistema;

V - plano de implementação do sistema de logística reversa constando a sua evolução e abrangência, além da identificação dos custos envolvidos e respectivos responsáveis;

VI - metas a serem atingidas;

VII - processos de divulgação e comunicação;

VIII - sistema de informação, com acesso a todos os atores envolvidos inclusive o Estado, para o gerenciamento e acompanhamento da implantação e operação do sistema de logística reversa.

IX - estudo de viabilidade técnica e econômica do modelo de logística reversa.

Art. 4º. Os Editais de Chamamento Público a que se refere o artigo 2º observarão o seguinte cronograma:

I - pneus, em 2013;

II - pilhas e baterias, em 2014;

III - equipamentos eletroeletrônicos, em 2015;

III - equipamentos eletroeletrônicos, em 2016;[5]

IV - lâmpadas fluorescentes, de vapor de sódio, vapor de mercúrio, outros vapores metálicos, de luz mista e lâmpadas especiais que contenham mercúrio, em 2015.

Parágrafo único. A FEAM poderá, justificadamente, estabelecer diretrizes adicionais ou complementares para elaboração da proposta de modelagem do sistema de logística reversa, quando da publicação do Edital de Chamamento Público, para atendimento dos objetivos das Políticas Nacional e Estadual de Resíduos Sólidos.

Da mesma forma, em relação ao Decreto objeto da presente consulta, que instituiu a obrigatoriedade de apresentação de plano de logística reversa para as empresas de vitivinicultura que atuarem no estado do Mato Grosso do Sul. Ou seja, em que pese não haja legislação vigente no Rio Grande do Sul sobre o tema, as cooperativas que tenham atuação nos Estados que possuem legislação devem cumpri e adequar suas praticas.

Ainda, no Brasil, foi criado o CORI – Comitê Orientador para Implementação de Sistemas de Logística Reversa, cujas principais competências são: orientar estrategicamente os sistemas de logística reversa instituídos; definir prioridades e aprovar o cronograma para o lançamento dos editais de chamamento de propostas de acordos setoriais; avaliar a necessidade de revisão dos acordos setoriais, dos regulamentos e dos termos de compromisso no que tange a logística reversa em âmbito federal.

Na prática, já existem políticas eficazes de reaproveitamento de garrafas de vidro ocorrendo no Brasil, como exemplo, temos a política instalada pela DIAGEO, líder mundial em bebidas alcoólicas destiladas, que vem se destacando com o projeto de logística reversa “Glass is Good”, que significa “Vidro é bom”, em tradução literal do Inglês.¹

O projeto, que envolve toda a cadeia produtiva do vidro, já evitou o descarte de mais de 22 mil toneladas de vidro no meio ambiente, trazendo benefícios ambientais com a reintegração das garrafas no processo produtivo da fabricação do vidro. Cidades como São Paulo, Santana de Parnaíba (SP), Campinas (SP), Ribeirão Preto (SP), Recife, Belo Horizonte, Fortaleza, Natal, Rio de Janeiro e Brasília já participam do programa, que consiste no recolhimento das embalagens em diversos estabelecimentos entre bares, restaurantes e condomínios residenciais e os envia para 25 cooperativas de reciclagem, que propiciam que o material seja 100% reutilizado como matéria-prima para produção de novas embalagens.

Outra parceria importante foi a firmada entre o Grupo Pão de Açúcar, a start-up Green Mining e a Ambev. O projeto já arrecadou cerca de 5 mil garrafas de vidro desde o início de março mediante a disponibilização de lixeiras especiais para o recebimento de garrafas, instaladas em frente aos supermercados da rede Pão de Açúcar em São Paulo.²

Existem também empresas que são especializadas em reciclagem de vidro espalhadas por todo Brasil. Uma das maiores do setor é a Recitotal, que atua em estados, como São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Paraná e Minas Gerais. A

¹ <https://ciclovivo.com.br/planeta/desenvolvimento/projeto-reciclou-50-milhoes-garrafas-vidro/>

² <https://www.hypeness.com.br/2020/05/sp-coleta-1-tonelada-de-vidro-de-supermercados-para-reciclagem-entenda-o-projeto/>

empresa é especialista em desenvolver projetos para captação de resíduos de vidros em empresas, condomínios e cooperativas do setor. Além de realizar a compra de vidro para reciclagem a empresa também presta serviço de transporte de cacos de vidro e disponibiliza equipamentos para realizar a reciclagem do mesmo.

CAPÍTULO V

QUAIS ENTIDADES QUE JÁ POSSUEM SISTEMA DE POLÍTICA REVERSA NO BRASIL

As políticas ambientais brasileiras necessitam ainda de ajustes em sua implementação, principalmente porque dependem de acordos setoriais, que são os atos institucionais para implementação e operacionalização da logística reversa, sendo que são procedimentos muito demorados. Ainda assim, o país vem avançando nessas questões.

Já existem políticas eficazes e independentes de reaproveitamento de garrafas de vidro, como exemplo temos a política instalada pela DIAGEO, líder mundial em bebidas alcoólicas destiladas, que vem se destacando com o projeto de logística reversa Glass is Good, que significa "Vidro é bom", em tradução literal do Inglês.³

O projeto, que envolve toda a cadeia produtiva do vidro, já evitou o descarte de mais de 22 mil toneladas de vidro no meio ambiente, trazendo benefícios ambientais com a reintegração das garrafas no processo produtivo da fabricação do vidro. Cidades como São Paulo, Santana de Parnaíba (SP), Campinas (SP), Ribeirão Preto (SP), Recife, Belo Horizonte, Fortaleza, Natal, Rio de Janeiro e Brasília já participam do programa, que consiste no recolhimento das embalagens em diversos estabelecimentos entre bares, restaurantes e condomínios residenciais e os envia para 25 cooperativas de reciclagem, que propiciam que o material seja 100% reutilizado como matéria-prima para produção de novas embalagens.

Outra parceria importante foi a firmada entre o Grupo Pão de Açúcar, a startup Green Mining e a Ambev. O projeto já arrecadou cerca de 5 mil garrafas de vidro desde o início de março mediante a disponibilização de lixeiras especiais para o

³ <https://ciclovivo.com.br/planeta/desenvolvimento/projeto-reciclou-50-milhoes-garrafas-vidro/>

recebimento de garrafas, instaladas em frente aos supermercados da rede Pão de Açúcar em São Paulo.⁴

O grupo Heineken, em parceria com o supermercado Pão de Açúcar e a startup Méiluz já realizou importante ação neste sentido. A ideia batizada de "volte sempre" teve duração de três meses em supermercados da rede em São Paulo e consistia na disponibilização de máquinas para recolhimento das garrafas long neck da marca de cervejas. Cada garrafa utilizada depositada na máquina valeria o equivalente a R\$ 0,10 no aplicativo da startup e poderia ser resgatado ao completar o valor de R\$ 20,00.

Existem também empresas que são especializadas em reciclagem de vidro espalhadas por todo Brasil. Uma das maiores do setor é a Recitotal, que atua em estados, como São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Paraná e Minas Gerais. A empresa é especialista em desenvolver projetos para captação de resíduos de vidros em empresas, condomínios e cooperativas do setor. Além de realizar a compra de vidro para reciclagem a empresa também presta serviço de transporte de cacos de vidro e disponibiliza equipamentos para realizar a reciclagem do mesmo.

CAPÍTULO VI

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO SISTEMA DE LOGÍSTICA REVERSA NO SETOR COOPERATIVO VITIVINÍCOLA

A exemplo das medidas adotadas pelas empresas do setor de destilados, que também comercializam o seu produto em garrafas de vidro, mostra-se também viável o desenvolvimento de plano de logística reversa no setor de vitivinícola.

No que diz respeito a adequação das vinícolas de acordo com o Decreto do Estado do Mato Grosso do Sul, em um primeiro momento, é importante providenciar o protocolo da proposta de sistema de logística reversa junto ao Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul), o qual deverá ser homologado pelo ente público, tendo em vista que fica a cargo deste, juntamente com a Secretaria de Estado de Fazenda a fiscalização do cumprimento de todas as determinações

⁴ <https://www.hypeness.com.br/2020/05/sp-coleta-1-tonelada-de-vidro-de-supermercados-para-reciclagem-entenda-o-projeto/>

previstas no Decreto.

É possível a representação das empresas por Associações, Sindicatos e Federações ou outras entidades representativas dos setores empresariais, as quais responderão solidariamente na responsabilidade de atendimento das disposições da Resolução, o que de certa forma já facilita o cumprimento.

O não cumprimento das diretrizes pode acarretar nas mesmas penalidades previstas na Lei Federal nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998 e no Decreto Federal nº 6.514, de 22 de julho de 2008. As penalidades podem variar entre sanções e advertências administrativas até multas com o valor mínimo de 50 reais e máximo de 50 milhões de reais.

TÍTULO III

DA RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) No Brasil, A Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010, regulamenta pelo Decreto Nº 7.404 de 23 de dezembro de 2010, instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), foi o instrumento legislativo que implementou o conceito de logística reversa.
- ii) Os sistemas de logística reversa devem ser estruturados e implementados em parceria entre os entes públicos e privados.
- iii) Em conformidade com o Decreto sobre as Políticas Nacionais de Resíduos sólidos, o estado do Mato Grosso do Sul implementou o Decreto nº 15.340/2019. Este Decreto estabelece as diretrizes para a implementação da logística reversa de embalagens em geral no Estado do MS, incluindo o setor de vitivinicultura que atua no estado.
- iv) Os planos de estruturação e implementação da logística reversa deverão ser protocolados junto ao Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul) para ter validade e estará sujeito a homologação.

- v) Toda entrada de produtos no estado do Mato Grosso do Sul oriundos de outras Unidades da Federação que não estejam submetidos aos compromissos de algum sistema de logística reversa será considerada infração ambiental.
- vi) No mundo a questão da logística reversa das embalagens de vidro é uma realidade, especialmente em países Europeus. Os membros da União Europeia, Portugal e Espanha seguem a Diretiva 2008/98CE, que é o marco da legislação sobre resíduos e obriga os países membros a estabelecê-la.
- vii) No Brasil estão legalmente obrigadas a preocuparem-se com o retorno de produtos descartados pelos consumidores, as produtoras produtos considerados tóxicas e prejudiciais à natureza, como é o caso de agrotóxicos; lixo hospitalar; medicamentos; pilhas e baterias e embalagens de produtos químicos.
- viii) Estados como São Paulo e Rio de Janeiro já legislaram no sentido de obrigatoriedade dos fabricantes diversos setores a apresentarem plano de logística reversa, inclusive produtores de produtos alimentícios, bebidas, produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, dentre outros.
- ix) Em Minas Gerais, A Deliberação Normativa Copam nº. 188, de 30 de outubro de 2013, estabeleceu diretrizes gerais e prazos para publicação dos editais de chamamento público de propostas de modelagem de sistemas de logística reversa no Estado.
- x) No setor da Vitivinícola, de forma geral, ainda não há legislação específica sobre a obrigatoriedade de propostas de sistemas de logística reversa.
- xi) O Mato Grosso do Sul foi o primeiro estado a implementar Decreto que incluiu as empresas de Vitivinícola no rol de fabricantes obrigados a apresentar proposta de sistema de logística reversa para atuar no Estado.
- xii) A viabilidade de instituição de programas de logística reversa no setor da Vitivinícola está atestada de acordo com as políticas já adotadas por outras entidades, inclusive no Brasil.
- xiii) O recolhimento das embalagens pós-consumo, de acordo com o estudo realizado, apresenta benefícios tanto socioambientais como econômicos, movimentando diferentes setores da economia e proporcionando a geração de empregos, além de reduzir os custos com matéria-prima para o produtor.
- xiv) De acordo com os programas de logística reversa já aplicados no Brasil, possível verificar que há possibilidade de realização de parcerias para realização de ações neste sentido. Assim, possível a articulação de parcerias para

formalização do plano que será protocolado junto ao Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul.

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 08 de outubro de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

7. Parecer Consultivo-Tributário n. 07/2020

Sobre a incidência de tributos na exportação direta e indireta das cooperativas

Consulente: Cooperativa FECOLÃ

DIREITO TRIBUTÁRIO | Limitações ao Poder de Tributar | Art. 149, p. 2 °
Constituição Federal | Receitas Provenientes de Exportação | Instrução
Normativa Receita Federal | CARF | Imunidade das Cooperativas

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente indaga sobre as recomendações às cooperativas de como devem proceder em relação à contribuição ao FUNRURAL nas operações de exportação indiretas tendo-se em vista a decisão no âmbito do STF, com o julgamento, em 12 de fevereiro de 2020, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e Recurso Extraordinário (RE) 759.244 com repercussão geral, afastando a incidência do tributo nas operações indiretas.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

As cooperativas pretendem compreender como devem agir junto às suas operações de exportação, diante da decisão do STF. Em vista disso, buscam instrução legal para conceder conselhos e esclarecimentos.

A exposição tem como foco manifestar o regramento jurídico a respeito da imunidade de tributação quanto às contribuições sociais nas receitas de exportação por meio de empresas intermediárias.

A dúvida decorre, correta e cautelosamente, da necessária interpretação dos efeitos das recentes decisões do STF sobre as normas infralegais exaradas pela Receita Federal.

CAPÍTULO II

DO ENTENDIMENTO SOBRE A INCIDÊNCIA DO FUNERAL APÓS O JULGAMENTO DA ADI 4.735 DF PELO STF

A incidência das contribuições sociais sobre a exportação é afastada pelo artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal, que determinou que: "*não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação*". Trata-se de norma constitucional que determina não-incidência constitucional, ou seja, regra de imunidade às receitas de exportação.

Assim, não resta dúvida sobre a imunidade da contribuição previdenciária do artigo 22-A da Lei n. 8.212/91 nos casos de receitas de exportação.

Todavia, diante da ausência de disposição específica em lei, restava a dúvida de como se dava a aplicação da imunidade quando a exportação ocorre de forma indireta, isto é, quando a operação de venda é destinada para uma *trading company*, que venderá em operação subsequente para o exterior.

A Receita Federal do Brasil determinou, em nível infralegal, a limitação à extensão da imunidade no Funrural-Agroindústria para as receitas decorrentes de exportação indireta, regulamentada pela Receita Federal por meio do artigo 170, parágrafos 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB n. 971/093, que assevera que não incide a contribuição previdenciária exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

Brevemente, o presente caso se concentra na questão da IN/RFB nº 971/2009 que manteve a restrição da imunidade outorgada pelo artigo 149, § 2º, inciso I, da CF (embora uma antiga resolução que possuía similar teor fora revogada pelo motivo em questão). Essa limitou o alcance da imunidade conferida pelo artigo já exposto aos ganhos consequentes das vendas realizadas às *tradings companies* e sociedades comerciais exportadoras que tenham como objetivo específico a exportação.

Determinava o texto da IN/RFB nº 971/2009 que:

Seção II Da Exportação de Produtos

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas

decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada

diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O presente caso encontrava-se diante da inexistência de lei específica, portanto havia incertezas quanto a aplicação da imunidade quando a exportação se sucede de forma indireta, ou seja, no momento em que o procedimento de venda é dirigida para uma trading company, que deverá transacionar no exterior.

O tema foi resolvido por meio do julgamento do Recurso Especial 759.244 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.735 DF foi julgado no dia 12/02/2020. A corte produziu a seguinte tese quanto ao tema com repercussão geral (674).

Frisa-se:

O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 674 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e deu-lhe provimento para reformar o acórdão recorrido e conceder a ordem mandamental, assentando a inviabilidade de exações baseadas nas restrições presentes no art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras, nos termos

do voto do Relator. Em seguida, fixou-se a seguinte tese: "A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária". Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Ausente, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 12.02.2020.

Além disso, a ADI 4735 DF foi conhecida e julgada procedente no sentido de declarar expressamente inconstitucional o artigo da referida IN/RFB, assim:

O Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação direta e julgou procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, nos termos do voto do Relator. Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Ausente, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 12.02.2020.

De forma concisa, a Receita Federal é incapaz de requerer contribuições sociais das receitas provenientes de exportação, por motivos de imunidade auferida pela Constituição Federal, sejam elas realizadas na forma direta ou indireta¹. Conforme o princípio da neutralidade fiscal, cabe dizer que o posicionamento adotado pelo STF foi de impedir a exportação de tributos, para que assim o produto lançado no mercado exterior contenha um preço concorrencial e seja livre de discriminação ou restrição legal.

O tema foi objeto de análise pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF no julgamento sobre a incidência de imposto na comercialização da produção rural, no Acórdão 2301-007.420 (07/07/20), onde entendeu-se de forma unânime que os valores relativos às vendas para empresas que exportam devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária ao Funrural, mesmo que a

¹ Disponível em:

< <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=436944&caixaBusca=N> >

exportação seja dada na forma indireta. Assim:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2005

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CABIMENTO QUANDO DA VENDA À EMPRESA EXPORTADORA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 759.244 DO STF. PROCEDÊNCIA.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de "trading companies", não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. Imunidade. Cabimento. Em tese de repercussão geral o STF fixou entendimento no RE nº 759.244 de que não incide contribuições previdenciárias sobre a venda de empresas exportadoras (trading companies), que intermediam essas operações, aplicando a decisão em obediência ao art. 62 do RICARF. RESPONSABILIDADE. RELATÓRIO CORESP.

Ademais, as jurisprudências do Carf afirmam em harmonia que as exportações de serviços estão isentas de PIS e Cofins, quando estiverem de acordo com os requisitos da MP n. 2.158-35/2001, artigo 14, inciso II e III, quais sejam:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior,

cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Nessa perspectiva, o acórdão de número 2301-003.019 ilustra a conjuntura das contribuições sociais previdenciárias nas cooperativas. Além disso, ao final do mesmo acórdão é evidenciado a sua posição quanto às exportações por meio de trading companies².

² Disponível em

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2002 a 30/12/2003

ENTREGA DE PRODUTO RURAL A COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO QUE NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO.

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Somente haverá comercialização e deverão as receitas serem apropriadas por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa.

PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Se a empresa entrega sua produção rural a cooperativa que providencia a exportação,

direta ou por meio de trading companies, incide a norma imunizante do inciso I, §2º do

art. 149 da CF. Recurso Voluntário Provido. (grifo nosso)

Diante do caso, a intermediadora no produto do comércio internacional que representa e comercializa, além disso, coloca a produção nacional e econômica no espaço exterior para que haja o desenvolvimento positivo de renda e emprego ao país. Conforme as linhas gerais do Decreto-lei n. 1.248/72³, é conferido inúmeros incentivos fiscais às operações praticadas por trading companies quando estas tiverem como objeto específico atividades ligadas ao envio de produtos brasileiros ao mercado exterior.

Finalmente a Instrução Normativa RFB Nº 1975, de 08 de setembro de 2020, revogou os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, ao determinar a revogação dos dispositivos controvertido do seguinte modo expresso:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4414298>>.

³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1248.htm>

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 350 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o trânsito em julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.735/DF, resolve:

Art. 1º Ficam revogados os §§ 1º e 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Links para os atos mencionados

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Desse modo, não subsiste mais em nosso ordenamento a incidência contribuição ao FUNRURAL nas operações de exportação indiretas tendo-se em vista a decisão no âmbito do STF, com o julgamento, em 12 de fevereiro de 2020, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e Recurso Extraordinário (RE) 759.244 com repercussão geral, afastando a incidência do tributo nas operações indiretas.

TÍTULO II

DAS RECOMENDAÇÕES EM REPSOSTA À CONSULTA

De forma pontual, segue a resposta:

(i) O STF firmou entendimento de acordo com a tese acerca do tema e pela inconstitucionalidade da Instrução Normativa da Receita Federal quanto a tributação de contribuições sociais na exportação indireta. Entende-se que as cooperativas estão isentas de tributação das contribuições sociais quando utilizarem de intermediárias, ou não, para exportarem suas mercadorias.

(ii) O CARF reforço o entendimento do STF em seus julgados, mantendo o entendimento similar, como deveria ser, ao tratado no STF;

(iii) Por fim, Instrução Normativa RFB Nº 1975, de 08 de setembro de 2020, revogou os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009;

Desse modo, não é mais cabível a cobrança contribuição ao FUNRURAL nas operações de exportação indiretas, o que deve ser registrado na contabilidade e nos documentos fiscais.

Porto Alegre, 03 de novembro de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

8. Parecer Consultivo-Tributário n. 08/2020

Considerações sobre a possibilidade de adesão às modalidades de parcelamento de dívidas oriundas dos programas pesa e securitização

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a possibilidade de adesão às modalidades de parcelamento cabíveis para dívidas oriundas dos programas de crédito rural PESA e SECURITIZAÇÃO.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa Tritícola de Erechim – COTREL, possui dívida ativa junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, oriunda dos programas de crédito rural PESA e SECURITIZAÇÃO. Diante da publicação da Portaria nº 21.561, de 30 de setembro de 2020, questiona se seria possível aderir à esta modalidade de parcelamento da dívida.

O objetivo da presente resposta é apresentar as possibilidades de parcelamento aplicáveis à cooperativa e quais as condições para sua adesão.

CAPÍTULO II DA NATUREZA JURÍDICA DOS DÉBITOS CONTRAÍDOS PELA COOPERATIVA

Primeiramente, cumpre esclarecer a natureza jurídica dos débitos contraídos pela Consulente. A cooperativa informou que as dívidas são "*oriundas dos Programas PESA e SECURITIZAÇÃO*". Para fins de melhor compreensão da questão aqui suscitada, far-se-á um breve apanhado das principais características inerentes a esses programas.

O PESA – Plano Especial de Saneamento de Ativos – e a Securitização foram instituídos pela Lei nº 9.138/1995, aprovada após a verificação de diversas irregularidades e ilegalidades nos financiamentos agrícolas. Essa Lei, em seu art. 5º, autorizou as instituições e os agentes financeiros a "*proceder ao alongamento de dívidas originárias de crédito rural, contraídas por produtores rurais, suas associações, cooperativas e condomínios (..)*".

Desse modo, foram previstas duas possibilidades de securitização:

- i) a securitização propriamente dita, pela qual as dívidas de até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) foram recalculadas com base nos encargos financeiros originalmente previstos, até a data de seu vencimento, e, após, com juros de no máximo 12% a.a., mais o índice de remuneração; e
- ii) o PESA, que trata das dívidas dos agricultores superiores a R\$ 200.000,00. Neste caso, o prazo de pagamento ao Tesouro foi estabelecido em 20 anos, com juros de 8% ao ano (9% para valores acima de R\$ 500.000,00 e 10% acima de R\$ 1.000.000,00). Em 2001, a Medida Provisória no.9 reduziu os encargos do PESA para 3%, 4% e 5% e incluiu um teto na variação seguida pelo IGP-M em 9,5% ao ano. Em 2002, a Lei 10.437 aumentou em 23 anos (a contar da data de sua promulgação) o prazo da dívida dos agricultores beneficiados pela securitização.

Em suma, conforme já mencionado, as dívidas da Consulente são decorrentes dos programas PESA e SECURITIZAÇÃO, configurando verdadeiros débitos decorrentes de *créditos rurais*.

CAPÍTULO III

DA TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL PARA PRODUTORES RURAIS

Entabulada a natureza jurídica dos débitos da Consulente, passa-se à análise da modalidade de Transação Excepcional prevista pela Portaria nº 21.561, de 30 de setembro de 2020. Esta portaria regulamentou as condições para a transação excepcional de débitos originários de "*crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR, inscritos em dívida ativa da União*".

De início, destaca-se que, conforme já referido, as dívidas contraídas pela Consulente são originárias de crédito rural, de modo que, *a prima facie*, se aplicam à possibilidade de transação excepcional prevista pela Portaria nº 21.561.

Outrossim, cumpre salientar que, além da condição primordial dos débitos serem oriundos de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito acima mencionado, os valores devem ser *irrecuperáveis*.

Nesse sentido, a Portaria prevê que os débitos serão mensurados a partir da verificação da situação econômica e da capacidade de pagamento do produtor rural inscrito, levando-se em consideração os impactos financeiros sofridos devido à pandemia do *coronavírus* (COVID-19). Colaciona-se o dispositivo:

Art. 3º Para os fins do disposto nesta Portaria, o grau de recuperabilidade dos débitos originários de operações de crédito rural e das dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR, inscritos em dívida ativa da União, será mensurado a partir da verificação da situação econômica e da capacidade de pagamento dos produtores rurais e agricultores familiares inscritos.

§ 1º A situação econômica dos produtores rurais e agricultores familiares inscritos em dívida ativa da União decorre da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelos devedores ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órgãos da Administração Pública.

§ 2º A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o produtor rural ou agricultor familiar possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos, considerando o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas.

*§ 3º Considera-se **impacto na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta mensal de 2020, com início no mês de março e fim no mês imediatamente anterior ao mês de adesão, em relação à soma da receita bruta mensal do mesmo período de 2019, apurada na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.***

A partir dessa averiguação, os débitos serão classificados de acordo com o seu grau de recuperabilidade, sendo: *i) créditos com alta perspectiva de recuperação; ii) créditos com média perspectiva de recuperação; iii) créditos considerados de difícil recuperação e iv) créditos considerados irrecuperáveis.*

Entretanto, importante elucidar que, independentemente da capacidade de pagamento dos produtores rurais, serão considerados como débitos irrecuperáveis aqueles inscritos há mais de 15 anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade e aqueles de titularidade de devedores falidos e em recuperação judicial.

Isso posto, para as cooperativas que possuírem débitos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, foram previstas três opções de parcelamento pelas quais podem optar, sendo elas:

- a) pagamento, a título de entrada, de 4% do valor consolidado dos créditos transacionados e o restante pago com redução de até 100% (cem por cento) do valor dos juros, das multas e dos encargos-legais, observado o limite de até 70% (setenta por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação, em 11 (onze) parcelas anuais e sucessivas, sendo cada parcela determinada pelo maior valor entre 1% (um por cento) da soma da receita bruta dos 12 (doze) meses anteriores, apuradas na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e o valor correspondente à divisão do valor consolidado pela quantidade de prestações anuais;*
- b) pagamento, a título de entrada, de 2% do valor consolidado dos créditos transacionados, em 2 (duas) parcelas semestrais, e o restante pago com redução de até 100% (cem por cento) do valor dos juros, das multas e dos encargos-legais, observado o limite de até 70% (setenta por cento) sobre o valor total de*

cada crédito objeto da negociação, em 22 (vinte e duas) parcelas semestrais e sucessivas, sendo cada parcela determinada pelo maior valor entre 1% (um por cento) da soma da receita bruta dos 6 (seis) meses anteriores, apuradas na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e o valor correspondente à divisão do valor consolidado pela quantidade de prestações semestrais;

c) pagamento, a título de entrada, de 0,334% (trezentos e trinta e quatro centésimos por cento), durante 12 (doze) meses, e o restante pago com redução de até 100% (cem por cento) do valor dos juros, das multas e dos encargos-legais, observado o limite de até 70% (setenta por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação, em até 133 (cento e trinta e três) parcelas mensais e sucessivas, sendo cada parcela determinada pelo maior valor entre 1% (um por cento) da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e o valor correspondente à divisão do valor consolidado pela quantidade de prestações mensais.

Não obstante, destaca-se que cada parcela deverá ter o valor mínimo de R\$ 100,00. Além disso, impende frisar que os descontos concedidos serão definidos a partir da *capacidade de pagamento do optante* e do prazo de negociação escolhido, fator que deve ser levado em consideração no momento da escolha por determinada opção de pagamento.

CAPÍTULO IV

DAS DEMAIS MODALIDADES DE PARCELAMENTO DA DÍVIDA

Em que pese a Portaria PGFN nº 21.561/2020 tenha previsto a modalidade de transação excepcional para débitos oriundos de créditos rurais e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR inscritos em dívida ativa da União, esta não é a única possibilidade de parcelamento para a Consulente.

Dentre as modalidades existentes e pelas quais a cooperativa pode optar, tem-se o acordo de transação por proposta individual do contribuinte e o acordo por

proposta individual da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) - ambas previstas pela Portaria PGFN nº 9.917/2020.

Ao analisar-se as modalidades, percebe-se que são deveras parecidas, entretanto, diferem no tocante a *quem* propõe a transação, seja a PGFN ou o contribuinte. Todavia, para débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), a adesão somente se dará por meio de acordo por proposta da Procuradoria, de modo que impende analisar o montante devido pela Consulente.

Noutra senda, para ambas as modalidades o prazo máximo para quitação do débito será de até 145 meses (no caso de cooperativas), e o limite máximo para reduções será de até 70%.

Ademais, sabe-se que existe a modalidade de transação extraordinária para o parcelamento da dívida, prevista pela Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020. Entretanto, entende-se que esta não é aplicável ao débito da Consulente, uma vez que para que o contribuinte possa optar pela modalidade de transação extraordinária os débitos devem ser *recuperáveis*, ao contrário do que ocorre no caso da cooperativa.

Para melhor explicitar as opções aqui expostas, colaciona-se sucinta tabela comparativa entre as modalidades de parcelamento:

	<i>Excepcional para débitos oriundos de créditos rurais e fundiários</i>	<i>Extraordinária</i>	<i>Por proposta individual do contribuinte</i>	<i>Por proposta individual da PGFN</i>
Prazo de adesão	Até 29.12.2020	Até 29.12.2020	Sem data limite	
Aplica-se à cooperativa?	Sim	Sim	Sim, mas observar os valores mínimos da dívida	
Valor máximo da dívida	Sem limite	Sem limite	Sem limite, mas observar os valores mínimos da dívida	
Entrada mínima	4% do valor total das inscrições selecionadas, parceláveis conforme a opção	1% do valor dos débitos a serem transacionados, divididos em até 3 parcelas	Sem percentual mínimo definido	
Desconto	Até 70% do valor total devido, no caso de cooperativas	Não há desconto	Até 70% do valor total devido, no caso das cooperativas	
Quantidade de parcelas	Até 133 meses, conforme a modalidade	Até 142 parcelas	Até 145 meses, no caso de cooperativas	
Valor mínimo da parcela	R\$ 100,00	R\$ 100,00	Sem parcela mínima definida	
Instrumento legal	Portaria PGFN nº 21.561/2020	Portaria PGFN nº 9.924/2020	Portaria PGFN nº 9.917/2020	

Ainda que as modalidades se assemelhem em diversos aspectos, sublinha-se que, na proposta realizada por iniciativa tanto do contribuinte quanto da PGFN, o inscrito está sujeito à demasiada discricionariedade por parte do Fisco, que pode, ou

não, aceitar a proposta apresentada, bem como poderá apresentar uma proposta que não seja favorável nos moldes esperados pelo contribuinte.

TÍTULO III DA RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) A Consulente possui débitos que se enquadram como decorrentes de créditos rurais;*
- ii) A Consulente pode optar pela transação excepcional prevista pela Portaria PGFN nº 21.561/2020, mas estará sujeita à análise da capacidade econômica para determinação do desconto e à classificação dos débitos.*
- iii) A Consulente ainda pode optar por outras modalidades de parcelamento da dívida, como a por proposta do contribuinte e por proposta da PGFN, nos termos da Portaria PGFN nº 9.917, a depender do valor do débito.*
- iv) A Consulente não poderá optar pela modalidade de transação extraordinária da dívida, uma vez que seus débitos não se enquadram como recuperáveis.*

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 08 de dezembro de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

9. Parecer Consultivo-Tributário n. 09/2020

Considerações sobre a possibilidade das cooperativas receberem recursos provenientes de verbas de emendas parlamentares

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente COORPS (Cooperativa de Trabalho Rio Grandense de Prestadores de Serviços) questiona sobre a possibilidade de receber verbas provenientes de emendas parlamentares.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A consulente possui interesse em receber verbas advindas das emendas parlamentares promovidas no Congresso Nacional.

O objetivo da presente resposta é apresentar as possibilidades de obtenção de verba acerca das promoções de emendas parlamentares aplicáveis às cooperativas e quais as condições para sua adesão, no entanto, questiona-se sobre os seguintes pontos:

- i) Como seria o processo de emenda parlamentar;
- ii) Quais seriam atividades que se pode destinar a emenda parlamentar;
- iii) Há alguma vedação para uso das emendas às entidades privadas;
- iv) Seria possível o recebimento de verbas de emendas parlamentares pelas Cooperativas;
- v) Possibilidade do projeto ser feito via SESCOOP se a finalidade for social e educacional.

CAPÍTULO II DA RESPOSTA

TÍTULO I DO PROCESSO DE EMENDA PARLAMENTAR

As Emendas Parlamentares estão expressas na Constituição Federal no que tange aos projetos de lei relativo ao plano plurianual às diretrizes orçamentárias, orçamento anual e aos créditos adicionais. Explica-se, conforme art. 166 da CF, que esses projetos devem ser apreciados nas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum. Elenca-se diversos requisitos para a aprovação de diferentes projetos de lei, bem como suas possibilidades e deveres do Senadores e Deputados.

Art. 166 (...)

*§ 2º As **emendas** serão apresentadas na Comissão mista, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas, na forma regimental, pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional.*

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre: a) dotações para pessoal e seus encargos; b) serviço da dívida; c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal;

III – sejam relacionadas: a) com a correção de erros ou omissões; ou b) com os dispositivos do texto do projeto de lei;

No art. 165 da CF, há previsão de três leis de iniciativa do Poder Executivo que objetivam a regulação do uso dos recursos públicos: Plano Plurianual (PPA), Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Planejamento Anual (LOA).

Todos anos o Poder Executivo elabora uma proposta de orçamento para os Deputados e Senadores aprovarem, por conta de seus conhecimentos locais de modo que entendem quais são as carências de seus respectivos Estados. Na Comissão de Orçamento ou Plenário pode ser alterada a proposta enviada pela União.

Importa dizer que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é o instrumento responsável por estabelecer, anualmente, as diretrizes para a elaboração do Orçamento Estadual sendo deliberado pelos Deputados Estaduais. Ela define as metas e prioridades da Administração, orienta a elaboração do projeto de lei orçamentária, dispõe sobre alteração na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras de fomento. Nesse contexto, ela é responsável, também, pela definição de normas relativas às emendas parlamentares ao Orçamento Estadual.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) estabelece Orçamentos da União, por intermédio dos quais são estimadas as receitas e fixadas as despesas do governo federal. Na sua confecção, cabe ao Congresso Nacional avaliar e ajustar a proposta do Poder Executivo, assim como faz com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Plano Plurianual (PPA). Os Orçamentos da União dizem respeito a todos cidadãos, devido ao fato que geram impactos diretos na vida dos brasileiros.

Dessa forma, infere-se que emendas parlamentares são recursos do orçamento público legalmente sugeridos pelos membros do Congresso Nacional e das Assembleias Legislativas estaduais para desígnios públicos, geralmente relacionado ao interesse temático e eleitoral de cada parlamentar.

TÍTULO II

ATIVIDADES QUE SE PODE DESTINAR QUE SE PODE DESTINAR A EMENDA PARLAMENTAR

A nível federal, na Câmara, cada Deputado pode destinar até 15 milhões de reais em emendas individuais, sendo necessariamente, metade do valor à área da

saúde conforme a CF preconiza em seu art. 166 §9^{o1}.

Além disso, pode-se dispor valores a título de emenda parlamentar quando as atividades forem sobre educação, infraestrutura, segurança, desenvolvimento regional, assistência social, combate à corrupção, cidadania e esporte, cultura, agricultura, turismo, defesa, justiça e segurança pública, meio ambiente, ciência e tecnologia e comunicações, entre outras².

TÍTULO III DA VEDAÇÃO AO USO DAS EMENDAS ÀS ENTIDADES PRIVADAS

No aspecto infraconstitucional, a Lei nº13.898 de 11 de novembro de 2019, dispõe sobre as diretrizes para elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 para destinar, conforme o orçamento, os recursos a entidades privadas sem fins lucrativos a título de subvenção social, contribuições e auxílios.

Entende-se portanto que as Cooperativas, entidades sem fins lucrativos, podem assumir recursos provenientes de emendas parlamentares, limitando-se aos arts. 65 ao 70 da mesma Lei que traduz, tão somente, a **subvenções sociais e auxílios para as entidades sem fins lucrativos**.

TÍTULO IV DAS ATIVIDADES QUE POSSIBILITAM O RECEBIMENTO DAS VERBAS ORIUNDAS DE EMENDAS PARLAMENTARES AS COOPERATIVAS

Cabe dizer que conforme o capítulo de auxílios no art. 72, inciso VII e X, atenta-se ao fato da transferência de recursos, que poderá, tão somente, ser realizada quando as atividades promovidas pelas entidades privadas (sem fins lucrativos) forem de **cunho social**.

¹ Art. 166 (...) § 9º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde.

² Vide áreas temáticas, disponível em:

<https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/or2020/emendas/Manual_Emendas.pdf> .

Enuncia-se o dispositivo da Lei de Orçamento que versa sobre a possibilidade de recebimento de verbas para as Cooperativas que tratam de atividades de cunho social:

VII – destinadas às atividades de coleta e processamento de material reciclável, e constituídas sob a forma de associações ou cooperativas integradas por pessoas em situação de risco social, na forma prevista em regulamento do Poder Executivo federal, cabendo ao órgão concedente aprovar as condições para aplicação dos recursos;

X – direcionadas às atividades de extrativismo, manejo de florestas de baixo impacto, sistemas agroecológicos, pesca, aquicultura e agricultura de pequeno porte realizadas por povos indígenas, povos e comunidades tradicionais, e agricultores familiares, e constituídas sob a forma de associações e cooperativas integradas por pessoas em situação de risco social, na forma prevista em regulamento do Poder Executivo federal, cabendo ao órgão concedente aprovar as condições para aplicação dos recursos;

O Manual de Emendas³ do Orçamento da União, orienta o processo legislativo orçamentário, de modo que as transferências de recursos a entidades privadas sem fins lucrativos devem seguir os seguintes pontos⁴: i) Prescindir chamamento público (art.29 da Lei 13.019 de 2014 alterada pela Lei 13.204 de 2015); ii) Valores mínimos para transferências⁵ (fl. 08, alínea “b” do Manual); iii) Papel das instituições e agências financeiras oficiais⁶ (fl. 08, alínea “c” do Manual); iv) Modalidade de

³ Disponível em < Manual de Emendas - Orçamento da União para 2019. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/or2019/emendas/Manual_Emendas2019-16-10-20h.pdf >. Acesso em: 07/06/2019.>

⁴ Atenta-se ao fato que no âmbito da saúde há regras específicas para transferência de recursos.

⁵ Valores mínimos para as transferências de recursos a entidades privadas são de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), para execução de custeio ou aquisição de equipamento, e de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), para obras e serviços de engenharia, conforme definido nos arts. 3º e 9º, IV e V, da Portaria Interministerial nº 424, de 2016. Alternativamente, o valor mínimo de transferência poderá ser de R\$ 100.000,00 (cem mil), quando for suficiente para execução integral de obra ou conclusão de etapa do cronograma de execução da obra necessária à garantia de funcionalidade do objeto pactuado, nos termos do art. 88 da LDO 2019.

⁶ As transferências financeiras para órgãos públicos e entidades públicas e privadas serão feitas preferencialmente por intermédio de instituições e agências financeiras oficiais que, na impossibilidade de atuação do órgão concedente, poderão atuar como mandatárias da União para execução e supervisão, conforme art. 84 da LDO 2019. Nesses casos, as despesas administrativas

aplicação (fl. 62 item 1.4 da Manual)⁷; v) Identificação das entidades e tipos de emendas de Comissão (fl. 18 do Manual)⁸ e vi) Vedações a dirigentes de entidades (fl. 67, item 4.4 do Manual)⁹.

Salienta-se ainda que no mesmo Manual foram encontrados programas para emendas no sentido fomentar o cooperativismo no aspecto da agropecuária sustentável e na inclusão de socioeconômica de dependentes químicos (SER – Superação, Empreendedorismo e Reinserção Social).

A COORPS no art. 2º, capítulo II, de seu Estatuto Social elenca seus objetivos dentre suas atividades, assim, percebe-se que a área de educação (infantil e fundamental) está inclusa no rol.

Demonstra-se abaixo o fato descrito:

Art. 2º - A cooperativa tem por objeto a atividade de associações de defesa de direitos sociais; Serviços de cartografia, topografia e geodésia, Serviços especializados para construção – construção civil; Obras de urbanização – ruas, praças e calçadas; limpeza em prédios e em domicílios; condomínios prediais; serviços de alimentação para eventos e recepções – bufê; Copa e cozinha; administração de obras; treinamento em desenvolvimento profissional; e gerencial;

Obras de alvenaria, instalações hidráulicas, sanitárias e de gás; instalação e manutenção de elétrica; educação infantil – creche; ensino fundamental;

com tarifas de serviços da mandatária serão deduzidas do valor total da emenda parlamentar a ser transferido ao ente ou entidade beneficiária, conforme cláusula prevista no instrumento de celebração correspondente, até o limite de 4,5%. Eventuais excedentes da tarifa de serviço correrão à conta de dotação própria do órgão concedente

⁷ Não pertencendo ao corpo estatal desses entes federados [Estado, Município ou DF], a beneficiária será entidade privada e a modalidade de aplicação (MA) deverá ser "50".

⁸ A Resolução nº 01/2006-CN deixou de exigir a identificação de entidades privadas sem fins lucrativos e seus dirigentes na aba própria do sistema informatizado para apresentação de emendas. A informação é facultativa para as emendas individuais. Para emendas coletivas, as Bancadas Estaduais deverão informar os dados da entidade na aba beneficiária e as Comissões só poderão apresentar emendas de acréscimo (entidades mencionadas nas programações do PLOA)

⁹ A LDO para 2019 (art. 76, § 4º) e o Decreto nº 6.170, de 25/07/2007, vedam a destinação de recursos a entidades em que o agente público, seu cônjuge ou companheiro ou parente até o segundo grau, seja integrante do quadro de dirigente da entidade. A LDO (art. 76, § 10º) veda ainda a destinação de recursos à entidade privada de cuja direção participe pessoa inelegível pela Lei Complementar nº 64, de 1990

Diante do fato exposto, é possível inferir que a atividade de educação está permitida a receber verbas oriundas de emenda parlamentar, tendo em vista que a COORPS é entidade sem fins lucrativos, no entanto, deve-se atentar aos requisitos de constituição e certificação que constam na subseção I (subvenções sociais) no art. 69 da Lei 13.898 de 11 de novembro de 2019, bem como, na subseção III (dos auxílios) em seu art. 72 da mesma lei.

Exibe-se art. 69 do capítulo de transferências de subvenções sociais e seus requisitos da Lei de nº 13.898:

*Art. 69. A transferência de recursos a título de subvenções sociais, nos termos do disposto no art. 16 da Lei nº 4.320, de 1964, atenderá as **entidades privadas sem fins lucrativos** que exerçam atividades de natureza continuada nas áreas de assistência social, saúde ou **educação**, observado o disposto na legislação em vigor, quando tais entidades:*

*(...) II - prestem atendimento direto ao público e tenham **certificação** de entidade beneficente de assistência social, nos termos do disposto na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; ou (...)*

*Parágrafo único. A certificação de que trata o inciso II do **caput** poderá ser:*

*I - substituída pelo **pedido de renovação da certificação** devidamente protocolizado e ainda pendente de análise junto ao órgão competente, nos termos do disposto na legislação vigente; e (...)*

Em sentido harmônico, elucida-se art. 72, capítulo III das transferências de auxílio da mesma Lei tratada supra:

*Art. 72. A transferência de recursos a título de auxílios, previstos no § 6º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964 somente poderá ser realizada para **entidades privadas sem fins lucrativos** e desde que sejam:*

*I - de atendimento direto e gratuito ao público na área de **educação**, atendam ao disposto no inciso II do caput do art. 69 e sejam voltadas para a:*

a) educação especial; ou

*b) **educação básica**; (...)*

Dessa forma, percebe-se, por meio da Lei Orçamentária, que as emendas parlamentares são concedidas, mediante auxílios e subvenções sociais, a entidades privadas sem fins lucrativos desde que atuem em áreas de significativo interesse público, a exemplo dos setores da saúde, educação, assistência social, meio ambiente, esporte, ciência e tecnologia.

TÍTULO V

DA POSSIBILIDADE DO PROJETO SER REALIZADO VIA SESCOOP

As emendas parlamentares, ao que tudo indica, quando destinadas a entidades sem fins lucrativos, caso das Cooperativas, são vinculadas a atividades de cunho social¹⁰.

Sugestão de redação: “Verifica-se que, o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Estado do Rio Grande Do Sul (Sescoop/RS) tem como eixos principais de atuação a Formação Profissional, Promoção Social e Monitoramento das cooperativas, com vistas ao estímulo na qualidade de vida de bem-estar dos cooperados, empregados e familiares¹¹. Além disso, as cooperativas contribuem ao Sescoop/RS na medida em que recolhem as contribuições incidentes sobre as folhas de salário de seus empregados para justamente atingir o fomento de atividades ofertadas ao cooperados, empregados e sociedade, conforme a lei das cooperativas (Lei n. 5.764/1971) e os respectivos estatutos. Mesmo cooperativas que não possuem empregados, têm acesso aos recursos do Sescoop/RS se incluídos em alguma das frentes de atuação.

Dessa forma, ainda que seja possível o recebimento de verba de emendas parlamentares, propõe-se à cooperativa COORPS que avalie a apresentação de projetos relativos à educação e assistência social ao Sescoop/RS de forma a utilizar os recursos disponíveis.

¹⁰Atividades de coleta e processamento de material reciclável e de extrativismo, manejo de florestas de baixo impacto, sistemas agroecológicos, pesca, aquicultura e agricultura de pequeno porte realizadas por povos indígenas, povos e comunidades tradicionais, e agricultores familiares, bem como, projetos de prevenção de uso de drogas, cuidados e reinserção social de pessoas e famílias que têm problemas com álcool e outras drogas (Projeto de Geração de Renda – SER).

¹¹ Disponível em: <<https://www.sescoopr.rs.coop.br/conheca-o-sistema/sescoopr.rs/>>. Acesso em: 16/12/2020.

TÍTULO IV DA RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) O procedimento de concessão de emenda parlamentar acontece por meio da deliberação no Congresso Nacional e Assembleia Legislativa tendo como base as leis orçamentárias respectivas.
- ii) Destinam-se, as verbas oriundas de emendas parlamentares, às associações privadas de atividades sem fins lucrativos, ou seja, as Cooperativas podem solicitar a pecúnia;
- iii) Atividades de cunho social (como saúde, educação, assistência social, meio ambiente, esporte, ciência, tecnologia) são permitidas para o recebimento de verbas oriundas de emendas parlamentares desde que sejam realizadas por entidades sem fins lucrativos;
- iv) Projetos que versarem sobre temas de cunho social e educacional devem, prioritariamente, ser encaminhados ao Sescop/RS, entidade destinada ao fomento dessas atividades em cooperativas;
- v) As possibilidades acerca do recebimento de verbas oriundas de emendas parlamentares se mostraram ínfimas, portanto, considera-se útil a opção via Sescop/RS para atividades de cunho social de educacional.

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 17 de dezembro de 2020.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

10. Parecer Consultivo-Tributário n. 10/2020

Considerações sobre a Tributação de Cooperativa agropecuária: créditos e benefícios

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre o tratamento fiscal dado às suas atividades no processo de alteração do regime tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), bem como sobre as possibilidades de creditamento na alteração do regime cumulativo do PIS/Pasep e Cofins para o regime não-cumulativo.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa dos Citricultores Ecológicos do Vale do Caí – ECOCITRUS, é uma Cooperativa do ramo agropecuário que atua na produção de suco e óleo essencial de mandarina e laranja e na produção de adubo orgânico por meio da compostagem. Neste processo, além de obter o adubo orgânico, presta serviço a terceiros que precisam dar destinação correta aos seus resíduos.

A Consulente se encontra em processo de alteração de regime tributário, de modo que, no âmbito do IRPJ, passará do Lucro Presumido para o Lucro Real e, no âmbito do PIS/Pasep e Cofins, passará do regime cumulativo para o não-cumulativo.

Desse modo, o objetivo da presente consulta é:

- i) Esclarecer se as receitas auferidas pela Cooperativa decorrentes da prestação de serviços de tratamento de resíduos para terceiros são tratadas como ingresso de ato cooperado e se estarão sujeitas a IRPJ e CSLL;

- ii) Apresentar esclarecimentos sobre o creditamento do PIS/Pasep e Cofins para Cooperativas do regime não-cumulativo, especificamente no tocante a:
 - a) quais os créditos de PIS/Pasep e Cofins permitidos;
 - b) se há a possibilidade de utilização dos créditos de PIS/Pasep e Cofins considerando a folha de salários como insumo;
 - c) como os custos agregados ao processo de tratamento dos resíduos de terceiros serão descontados das contribuições de PIS/Pasep e Cofins a pagar.

CAPÍTULO II

DAS RECEITAS AUFERIDAS POR MEIO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS

A Consulente informou que realiza atividade de produção de suco e óleo essencial de mandarina e laranja da produção de cooperados, e que, além disso, atua como Usina de Compostagem, isto é, produz adubo orgânico utilizado como insumo nas propriedades dos cooperados. Nesta senda, informou que o excesso deste composto orgânico é comercializado como *ato não cooperado*. Nesse processo de compostagem, a Consulente, além de obter o adubo orgânico para a produção de seus cooperados, presta serviço a outras empresas da região que precisam dar destinação correta aos seus resíduos.

Disse ainda que tem faturamento decorrente da prestação de serviço referente ao tratamento dos resíduos, ou seja, as empresas que geram resíduos ambientais no desempenho de suas atividades pagam à Cooperativa para efetuar a destinação correta, gerando uma receita. Por fim, informou que o resíduo tratado é destinado (doado) como adubo orgânico aos cooperados e o volume excedente é vendido para não cooperados, e que essa prestação de serviços é a atividade meio que viabiliza a produção orgânica dos cooperados e a produção dos produtos finais, quais sejam, óleo e suco.

Em primeiro lugar, cabe fazer a diferenciação entre *ato cooperado* e *ato não cooperado*. De acordo com o art. 79 da Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo, "*denominam-se atos cooperativos os praticados entre as*

cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais".

Ademais, ainda nesta Lei, o art. 86 preconiza que *"as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam em conformidade com a presente lei"*.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao debruçar-se sobre os autos do Recurso Especial nº 1.081.747/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, traçou alguns contornos para o disposto no referido artigo, elucidando a questão dos atos cooperativos. Veja-se:

"1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;

2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando:

a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não-cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e

b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.

3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e

4) os atos cooperativos denominados "auxiliares", quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros –

mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado, não se inserem no ato cooperativo típico ou próprio."

No caso da Consulente, nota-se que a atividade de tratamento de resíduos é: i) prestada pela própria cooperativa, a terceiros e ii) atividade-meio que *viabiliza* a produção orgânica dos cooperados a produção dos produtos finais (óleo e suco). Assim sendo, entende-se que a atividade deve ser entendida ato não-cooperado tolerável como cooperado e, desse modo, está sujeita ao IRPJ e CSLL.

Entretanto, por se tratar de um ato "impróprio", deve ser contabilizado em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos, de acordo com o art. 87 da Lei nº 5.764/71.

Especificamente no tocante à tributação pelo IRPJ, o art. 194, II, do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), reitera a incidência do tributo sobre o fornecimento dos serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais da Cooperativa.

Assim, entende-se que, em termos práticos, o que ocorre é que a Consulente deve considerar, para fins de apuração da base de cálculo do Lucro Real, as receitas obtidas com o serviço de tratamento dos resíduos, que serão tributados normalmente.

CAPÍTULO III

O CREDITAMENTO DE PIS/PASEP E COFINS PARA AS COOPERATIVAS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO

SUBCAPÍTULO I

DOS CREDITAMENTOS POSSÍVEIS

Conforme informado, a Consulente está em processo de transição do regime cumulativo do PIS/Pasep e Cofins para o regime não-cumulativo. Neste cenário, mostra-se imperioso analisar *quais* as possibilidades de creditamento aplicáveis à Cooperativa. De início, importa esclarecer que o Pis/Pasep e a Cofins são regidos, de

modo geral, a partir de duas Leis: a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, as quais serão o plano de fundo do presente esclarecimento.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, é precisa ao determinar que serão passíveis de creditamento:

- a) *Bens adquiridos para revenda (exceto em relação às mercadorias e aos produtos específicos mencionados na lei, como: revendas em que a pessoa jurídica figure como substituta tributária, venda de produtos farmacêuticos, venda de máquinas e veículos previstos em códigos específicos da TIPI, pneus de borracha, GLP e álcool);*
- b) *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, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*
- c) *Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*
- d) *Alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*
- e) *Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES;*
- f) *Máquinas, equipamentos, e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização a produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*
- g) *Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*
- h) *Bens recebidos em devolução cuja receita na venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior;*
- i) *Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos itens i) e ii) supracitados;*
- j) *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;*

k) Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Os créditos específicos aos custos e insumos utilizados na atividade da Cooperativa serão abordados no Subcapítulo III do presente parecer.

Ademais, a partir da leitura do art. 1º, §3º, da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 1º, §3º, da Lei nº 10.637/2002, compreende-se que são passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições, de modo geral, as receitas:

- a) Decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero (no caso da Cooperativa, isso se aplica aos atos cooperados);*
- b) Auferidas pela pessoa jurídica revendedora, quando figura na condição de substituta tributária;*
- c) Referentes a vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e 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;*
- d) Decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;*
- e) Decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos originados de operações de exportação;*
- f) Financeiras decorrentes do ajuste a valor presente, referentes a receitas excluídas da base de cálculo para a contribuição ao Pis/Pasep;*
- g) Relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;*
- h) De subvenções para investimento;*
- i) 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;*
- j) Relativas ao valor o imposto que deixar de ser pago em virtude de certas isenções e reduções conferidas no pagamento do imposto de renda;*

k) Relativas ao prêmio na emissão de debentures;

Ainda que a legislação elenque de forma concisa os casos passíveis de exclusão da base de cálculo, a Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a fim de regulamentar a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Nesta Instrução Normativa, no art. 292, estão previstas algumas exclusões específicas para as sociedades cooperativas de produção agropecuária, como é o caso da Consulente. O dispositivo assim preconiza:

Art. 292. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, de que tratam os arts. 27 e 28, bem como da especificada para as sociedades cooperativas no art. 291, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (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, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17):

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 à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

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;

VI - 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 1971; e

VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.

Desse modo, percebe-se que a Consultante possui uma variada gama de possibilidades de creditamento do Pis/Pasep e Cofins, além de outra ainda maior de valores que podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, que devem ser explorados a fim de desonerar o recolhimento ao Fisco.

SUBCAPÍTULO II

DA POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS CONSIDERANDO A FOLHA DE SALÁRIO COMO INSUMOS

No tocante à possibilidade da consideração da folha de salários como insumos, entende-se que não é possível realizar tal interpretação. Isso pois o art. 3º, §2º, I, da Lei nº 10.637/2002 (repetido sob mesma numeração na Lei nº 10.833/2003) determina de forma expressa que: "*não dará direito a crédito o valor: i – de mão-de-obra paga a pessoa física*".

No mesmo sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que assim decidiu:

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. VALORES PAGOS A TÍTULO DE MÃO-DE-OBRA (SALÁRIOS). VALORES QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMOS. INAPLICABILIDADE DO RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170 – PR. INCIDÊNCIA DA VEDAÇÃO EXPRESSA CONSTANTE DOS ARTIGOS 3º, §2º, I E II, DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. 1. No recurso repetitivo REsp. n. 1.221.170 – PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018) invocado não foi em nenhum momento declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, §2º, I e II, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Sendo assim, permanece hígida a norma que estabelece que: "Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física e da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição". De ver que a mão-de-obra paga a pessoa física é uma aquisição de serviço não sujeita ao pagamento da contribuição. Desse modo, há duas normas em vigor que negam o

direito ao creditamento. Precedentes: AgInt no REsp 1703333 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 20.02.2018; REsp 1437438 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.06.2014; AgRg no REsp 1238358 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23.10.2014. 2. **Agrega-se ao voto o posicionamento do Fisco Federal no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018 (DOU Publicado em: 18/12/2018 | Edição: 242 | Seção: 1 | Página: 194), no sentido de que o conceito de insumos examinado no repetitivo REsp. n. 1.221.170 – PR somente pode abranger o pagamento feito pela pessoa jurídica a outra pessoa jurídica para a contratação de mão de obra terceirizada, posto estar fora essa modalidade da vedação constante do art. 3º, §2º, I, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.** 3. **Agravo interno não provido. AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.356.896 – RJ, DJ 19/02/2019. [grifo acrescido]**

Isso posto, conclui-se que não é possível entender a folha salarial como um insumo e, conseqüentemente, esta não dará direito ao creditamento. Por outro lado, conforme já exposto, os valores pagos a título de vale-transporte, vale-refeição e vale-alimentação são passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições, o que pode ser uma alternativa para a Consulente.

SUBCAPÍTULO III

DO TRATAMENTO DOS CUSTOS AGREGADOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS/COFINS

Quanto ao tratamento dos custos agregados à atividade de prestação de serviços a terceiros, como, à título de exemplo, combustíveis de máquinas, depreciação, armazenagem e mão de obra, tem-se que deverão ser analisados caso e caso, observada as peculiaridades de cada item.

De acordo com a Solução de Consulta nº 248 – Cosit, “há insumos nas atividades de prestação de serviços a terceiros”, o que confere direito ao creditamento. Nesse sentido, o STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.221.170/PR, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, definiu que o conceito de insumo

"deve ser analisado à luz da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Assim sendo, considera-se que a Consulente poderá obter o direito ao creditamento de todos aqueles itens que forem inerentes a sua atividade social, analisados caso a caso e à luz da essencialidade e relevância, bem como em conformidade com a jurisprudência nacional.

Em especial, destaca-se a possibilidade de creditamento dos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), que foi conferida pelas Soluções de Consulta nº 32, 183 e 2 – Cosit. A SC Cosit nº 32 determinou que *os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, quando integrarem o processo de produção de bens ou de execução do serviço por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração.*

Desse modo, entende-se como plenamente possível à Cooperativa que ajuíze ação judicial para obter seu direito ao crédito devido, uma vez que o direito ao creditamento ainda não é concedido de plano pela Receita Federal.

TÍTULO III DA RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) *A prestação de serviço de tratamento de resíduos para terceiros não pode ser entendida como ato cooperativo e, portanto, sujeita-se à tributação pelo IRPJ e CSLL;*
- ii) *A Consulente possui direito à diversos créditos conferidos às pessoas jurídicas e, sobretudo, possibilidades de exclusão de valores da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, entretanto:*
 - a) *Não é possível considerar a folha de salários como insumo e, conseqüentemente, não confere direito a crédito;*

b) *É possível conferir direito a crédito aos custos agregados na prestação de serviços a terceiros, analisando-os à luz da essencialidade e da relevância para o desenvolvimento da atividade.*

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 23 de dezembro de 2020.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

11. Opinião legal n. 11/2021
Recolhimento de INSS pela Cooperativa

DO OBJETIVO

Esta Opinião Legal tem por objetivo orientar acerca da (im)possibilidade do não recolhimento dos 11% devidos a título de INSS em razão da prestação de serviços junto a empresas que contrataram a Cooperativa.

Responde-se a presente Opinião conforme os questionamentos a seguir:

- i.É possível a Cooperativa não recolher o INSS? Se sim, qual o procedimento para informar ao INSS.
- ii.É justificável, em função da pandemia, ocorrer a redução do trabalho e a baixa na remuneração, sendo esse o motivo para o não recolhimento? Se não, por quê?
- iii.A Cooperativa poderá chamar Assembleia Extraordinária para esta deliberação?
- iv.Esclarecimentos sobre os critérios de cálculo da contribuição dos cooperados, com base na Lei 8212/1991, Decreto 3.48/1999 e IN SRF 1971/2009.
- v.Maiores informações para o esclarecimento dos sócios.

TÍTULO I
DA OPINIÃO LEGAL

Diante da inexistência de base legal que autorize o não recolhimento do INSS, julgamos que a Cooperativa deverá prosseguir recolhendo o INSS relativos aos associados, conseqüentemente, não há procedimentos atípicos para o caso.

Ademais, cumpre informar que mesmo com a diminuição do trabalho e da remuneração em razão do cenário pandêmico, não há qualquer previsão legal que autorize o não recolhimento do INSS, de modo que deve seguir sendo calculado de acordo com as faixas previstas pela Previdência Social.

Ante as negativas apresentadas, entende-se que não há razão para ocorrer o chamamento de Assembleia Extraordinária da empresa, visto que não há qualquer modificação excepcional a ser realizada no recolhimento das contribuições.

Entretanto, cumpre informar que o Cooperado não se caracteriza como *empregado*, mas sim como *associado* à Cooperativa. Dessa forma, ele é um contribuinte individual que não paga a quota patronal de 11%, mas sim a alíquota de 20% quando ocorrer a prestação de serviço para pessoas jurídicas através da Cooperativa de Trabalho, devendo esta última ser recolhida pela própria Cooperativa.

Observa-se o art. 65 da Instrução Normativa da Receita Federal Brasileira de Nº 971, de 13 de Novembro de 2009:

*Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:
II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, de:*

a) 20% (vinte por cento), incidente sobre:

- 1. a remuneração auferida em decorrência da prestação de serviços a pessoas físicas;*
- 2. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais;*
- 3. o valor recebido pelo cooperado, pela prestação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)*

b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre:

- 1. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a empresa;*
- 2. a retribuição do cooperado quando prestar serviços a empresas em geral e equiparados a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)*
- 3. a retribuição do cooperado quando prestar serviços a cooperativa de produção;*
- 4. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a outro contribuinte individual, a produtor rural pessoa física, a missão diplomática ou repartição consular de carreiras estrangeiras, observado o disposto no § 2º.*

Dessa forma, o INSS pode efetuar a cobrança da contribuição previdenciária pela alíquota de 20%, dos contribuintes individuais, em relação aos serviços que prestam através das Cooperativas de Trabalho, conforme o Ato Declaratório nº 5/2015.

Conforme a IN da RFB supracitada, a base de cálculo utilizada para os segurados contribuinte individual e facultativo do RGPS é o salário-de-contribuição, conforme a Seção II arts. 54, p. 1, III e 55, III e IV.

Art. 54. A base de cálculo da contribuição social previdenciária dos segurados do RGPS é o salário-de-contribuição, observados os limites mínimo e máximo.

§ 1º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde:

III - para os segurados contribuinte individual e facultativo, ao salário mínimo.

Tratando-se especificamente de Cooperativas de Trabalho, a Lei nº 12.690, de 19 de Julho de 2012, trouxe os valores, princípios, direitos e as formas que uma Cooperativa deste tipo pode ser configurada. Expõe-se no art. 7º da Lei as garantias que devem abarcar os sócios:

Art. 7º A Cooperativa de Trabalho deve garantir aos sócios os seguintes direitos, além de outros que a Assembleia Geral venha a instituir:

I - retiradas não inferiores ao piso da categoria profissional e, na ausência deste, não inferiores ao salário mínimo, calculadas de forma proporcional às horas trabalhadas ou às atividades desenvolvidas;

II - duração do trabalho normal não superior a 8 (oito) horas diárias e 44 (quarenta e quatro) horas semanais, exceto quando a atividade, por sua natureza, demandar a prestação de trabalho por meio de plantões ou escalas, facultada a compensação de horários;

III - repouso semanal remunerado, preferencialmente aos domingos;

IV - repouso anual remunerado;

V - retirada para o trabalho noturno superior à do diurno;

VI - adicional sobre a retirada para as atividades insalubres ou perigosas;

VII - seguro de acidente de trabalho.

Em suma, objetivamente, a Lei 8212/1991, Decreto 3.48/1999 e IN SRF 1971/2009, estabeleceram que a base de cálculo para a aplicação no caso em comento seria o salário-de-contribuição, conforme a Seção II arts. 54, p. 1, III e 55, III e IV. A alíquota aplicável ao caso em cometo seria 20% tendo em vista que os cooperados não são empregados da cooperativa, possuindo tipificação específica de incidência de INSS. Desse modo, a cooperativa fica incumbida de efetuar a retenção do INSS quando no momento transferência dos valores.

Conclui-se, portanto, que a Cooperativa deve seguir as normas que regem os princípios e valores do ente cooperado perante seus sócios. Assim, os valores retirados devem ser proporcionais às horas trabalhadas ou às atividades desenvolvidas.

TÍTULO II RECOMENDAÇÕES

Diante do exposto, recomenda-se e conclui-se que:

- i) O recolhimento do INSS é devido pela Cooperativa pelo fato de que não há estipulação legal em contrário;
- ii) O cenário propiciado pelo COVID-19 gerou redução de trabalho e remuneração, no entanto, essa justificativa não é plausível para o não recolhimento do INSS, no presente caso, tendo em vista a inexistência de base legal para tal inquirição;
- iii) Não há necessidade para deliberação em Assembleia Extraordinária, tendo em vista que a Cooperativa é obrigada a recolher o INSS, fato esse que não gera mudanças no modo tradicional aplicado;
- iv) Pode-se informar aos sócios da Cooperativa que a alíquota utilizada é de 20% e a base de cálculo é do salário contribuição devendo ser recolhida a contribuição por meio do ente cooperado.

É a opinião legal.

Porto Alegre, 22 de janeiro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

12. Parecer Consultivo-Tributário n. 12/2021

Considerações sobre a possibilidade de exclusão das subvenções de icms da base de cálculo do irpj e csll à luz da sc cosit n. 145/2020

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os benefícios relacionados aos Créditos Presumidos de ICMS, tendo em vista a Solução de Consulta COSIT nº 145, de 15 de dezembro de 2020.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa Vinícola Garibaldi, é Cooperativa do ramo agropecuário que opera na produção sustentável de vinhos, sucos, espumantes, entre outros produtos. Neste cenário, informou que desde 2019 vem excluindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os benefícios relacionados aos créditos presumidos de ICMS, de acordo com a Lei Complementar 160/2017, bem como vem destinando tais valores para a conta "Reserva de Incentivos Fiscais", subconta do Patrimônio Líquido.

Entretanto, diante da publicação da Solução de Consulta COSIT nº 145, de 15 de dezembro de 2020, questiona se podem continuar procedendo com a exclusão dos valores da base de cálculo dos tributos referidos, devido à incerteza do tratamento destes como subvenções.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria:

- i) Apresentar a possibilidade de exclusão dos benefícios relacionados aos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

ii) Analisar se, mesmo após a edição da Solução de Consulta Cosit 145/2020, tal exclusão ainda é autorizada.

CAPÍTULO II

DA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Inicialmente, para fins de melhor compreensão do presente Parecer, cumpre fazer uma breve contextualização do cenário onde se encontra a Consulente. Conforme fora informado, a Cooperativa goza de benefícios relativos aos créditos presumidos de ICMS (art. 32 do RICMS, inc. XCIV e LXXVIII e LXXIV do FUNDOPEM), de acordo com a Lei Complementar 160/2017 e destina-os à conta de "Reservas de Incentivos Fiscais", subconta do Patrimônio Líquido.

A Lei Complementar n. 160/2017 determinou que os valores correspondentes a incentivos ou subvenções para investimento não compõem o montante do lucro real, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, desde que constituída reserva específica, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2014, decorrente das alterações introduzidas pela referida Lei Complementar.

Com a nova legislação, estes benefícios passaram a ter natureza de incentivo de investimento, e não mais de custeio, como vinham sendo tratados pelo art. 44 da Lei 4.506/1964. Naquele contexto, o incentivo era registrado como receita bruta operacional, integrando a soma de aferimento do lucro real, integrando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Colaciona-se o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, em que consta o referido:

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência) (grifo nosso)***

Entende-se que o incentivo ou subvenção de ICMS permanece sendo vinculado à rubrica de ICMS, razão pela qual compreende-se que, *per si*, não deveria compor a base de cálculo de IRPJ e CSLL, uma vez que os valores referentes ao ICMS não importam em ganho de receita ao contribuinte, mesmo que no formato de subvenção de investimento. Neste formato, os incentivos correspondem apenas a renúncia de receita.

Percebe-se que tributar valores concedidos como desconto equivale a uma situação na qual um ente da federação concede um benefício a certa espécie de contribuinte e outro ente realiza ato que anule o benefício. Esta hipótese configura clara violação do pacto federativo de imunidade recíproca, conforme bem explicado no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492-PR, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

O Poder Judiciário, antes da publicação da Lei Complementar, já desenhava a tese de que os incentivos e subvenções, por não serem considerados receita do contribuinte, não deveriam compor a base de cálculo dos referidos tributos.

Por oportuno, colaciona-se trecho do julgamento, pelo STJ, do Recurso Especial - REsp 1.605.245, de 15/06/2016, do Ministro Relator Mauro Campbell Marque inclinou-se a afirmar que há:

“(...) irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos parágrafos 4º e 5º do artigo 30 da Lei 12.973/2014, em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492, já foi analisada por diversas vezes na 1ª Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos”

Na ocasião do julgamento do EREsp 1.517.492, referido no julgado acima, de lavra do Ministro Og Fernandes, cujo acórdão foi publicado em 01/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o incentivo de ICMS ou subvenção não conferem alteração patrimonial ou lucro e que, por essa razão, não se encaixariam no conceito de receita bruta.

Colaciona-se trecho.

“(…)

A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

(…)

– Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

(…)

O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. (…)”

Embora o tema do julgamento não seja o IRPJ e a CSLL, cumpre informar que pende de julgamento, no Supremo Tribunal Federal – STF, em regime de Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário nº 835.818, desde 2014, a tese que defende a possibilidade de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS. Defende-se, também, neste mesmo processo, que a tributação dos incentivos fiscais, ao incluí-los na base de cálculo do PIS e da COFINS, configura uma interferência da União nos estados, culminando, pois, em ofensa ao Pacto Federativo.

Assim sendo, conforme as decisões expostas, antes mesmo da Lei Complementar 160/2017 ser publicada, as compreensões do CARF e do Poder Judiciário já apontavam para a possibilidade de exclusão de incentivos, subvenções e créditos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Outro ponto importante de ser analisado é questão da Reserva mencionada na Lei. A constituição de reserva específica, a ser feita pelas Cooperativas, é condição obrigatória para que possam usufruir do benefício de excluir os incentivos, subvenções e créditos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, compreendemos que a tributação apenas ocorreria quando as reservas fossem usadas para outras finalidades que não para aquelas previstas na legislação *"(i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal (devendo a reserva ser recomposta com os lucros subsequentes); ou (ii) aumento do capital social."*

Veja-se que nas Cooperativas não há o aumento de capital social através da escrituração de reservas, mas exclusivamente por inclusão de novos cooperados; e os fundos obrigatórios, quando constituídos de valores referentes a atos cooperados, não sofrem tributação pelo IRPJ e CSLL, tão somente pelo IRRF, no momento em que são repassados aos cooperados.

A Receita Federal, na Solução de Consulta n. 109/2017, esclareceu que a reserva não integrará a base de cálculo de IRPJ e CSLL, desde que cumpra com as funções descritas no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14: *"(i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal (devendo a reserva ser recomposta com os lucros subsequentes); ou (ii) aumento do capital social."*

Conforme é possível observar, a questão da exclusão dos incentivos, subvenções e créditos da base de cálculo do IRPJ e CSLL prescinde o formato que este ICMS possui, vez que não é conceituado como receita da cooperativa ou do mercado, mas incentivo fiscal, e, por isto, não deve compor a base de cálculo dos referidos tributos.

Isso posto, considerando que a Consulente informou que devidamente constituiu reserva específica para a qual efetivamente se destinam os benefícios, entende-se que é possível a exclusão dos referidos valores da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

CAPÍTULO II

DO TRATAMENTO CONFERIDO PELA SC COSIT 145/2020

Feitas as considerações acerca das modificações introduzidas pela LC 160/2017 e do tratamento por ela conferido às subvenções, passa-se à análise da matéria à luz da SC Cosit 145/2020. A Consulente indaga se, diante do conflito de normas consubstanciado entre as modificações apresentadas pela LC 160/2017 e o disposto na IN RFB 1.700, o qual foi dirimido pela SC Cosit 145/2020, pode seguir excluindo as subvenções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ao abordar o tema na SC Cosit 145/2020, a Receita Federal do Brasil trouxe à baila o art. 198 da IN RFB 1.700/2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e CSLL, que ao tratar sobre as subvenções para investimento assim dispunha (redação original):

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência

será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Ocorre que em razão menção e, em particular, do grifo conferido ao §7º, supra colacionado, a Consulente informou que se viu diante de incertezas quanto à efetiva possibilidade de exclusão dos benefícios, uma vez que, ainda conforme informado,

não tem qualquer obrigação de comprovar o *que* é feito com o valor do crédito presumido, ainda que este seja destinado à conta “reserva de incentivos fiscais”.

Verifica-se de fato que o §7º da IN RFB 1.700/2017 é incompatível com o tratamento dado pela LC 160/2017, já explicitada no Capítulo anterior. Entretanto, percebendo este problema, a Receita Federal exarou a IN RFB 1.881/2019, que adicionou o §8º ao art. 198, nestes termos:

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

Assim sendo, compreende-se que a edição do §8º torna inexigíveis os requisitos contidos no §7º, mantendo como exigíveis apenas os constantes nos §§1º a 4º. Este entendimento, inclusive, foi manifestado pela própria RFB na SC Cosit nº 145/2020, conforme pode se perceber:

*“27. Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, **não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.***

28. Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29. Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedecerem as demais prescrições previstas naquele artigo.

30. **Vale destacar ainda o caráter retroativo da novidade**, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

31. Constata-se que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975. Para tanto, impõem-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017." [grifo acrescido]

Portanto, conclui-se que não há qualquer óbice à exclusão dos benefícios relacionados aos créditos presumidos de ICMS, considerando o disposto na LC 160/2017, bem como as alterações promovidas introduzidas pela IN RFB 1.881/2019 à IN RFB 1.700/2017, sobretudo com a inclusão do §8º ao art. 198 desta última e o posicionamento jurisprudencial das Cortes Judiciais e Administrativas.

TÍTULO III
DA RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) A Consulente pode excluir os benefícios decorrentes de ICMS da base de cálculo do IR e da CSLL, visto que são destinados à reserva "Reserva de Incentivos Fiscais", de acordo com a LC 160/2017;*
- ii) Mantém-se o entendimento de que é possível a exclusão dos valores acima mencionados mesmo após a edição da Solução de Consulta Cosit 145/2020.*

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 13 de janeiro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

13. Parecer Consultivo-Tributário n. 13/2021

Considerações sobre a existência de benefícios fiscais para cooperativa, em operação interestadual com antecipação de icms na aquisição de mercadorias para alimentação escolar, sob o Regime do FNDE

TÍTULO I DA CONSULTA

A Cooperativa Consulente questiona sobre a existência de benefícios fiscais concedidos em operação interestadual com antecipação de ICMS na aquisição de mercadorias para alimentação escolar, sob o regime do FNDE.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa Central Metropolitana de Cooperativas da Agricultura Familiar, participou de licitação para fornecer merenda escolar no Estado de São Paulo, conforme a Chamada Pública nº 005/2020, em anexo. Tendo sido a vencedora da licitação, firmou contrato com o Estado de São Paulo, por intermédio da Secretaria da Educação, para fornecer cestas de alimentação contendo arroz, feijão, leite em pó e macarrão para alunos da rede de educação básica pública.

Neste cenário, questiona acerca da existência de benefícios fiscais que poderiam ser concedidos à Cooperativa no fornecimento destes alimentos, uma vez que integrantes da cesta básica e destinados à alimentação escolar.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria:

- i) Analisar se há algum benefício fiscal concedido para operações de fornecimento de alimentos destinados à merenda escolar; e,

ii) em operação interestadual com antecipação de ICMS na aquisição de produtos para alimentação escolar, sob o regime do FNDE.

Além destes objetivos, traçados a partir de consulta pela Consulente realizada em 14/01/2020, e que nortearam a elaboração do presente Parecer, em 27/01/2020 foram apresentados os seguintes questionamentos específicos, os quais igualmente serão aqui respondidos:

- a) Qual o tratamento dos itens indicados em SP?
- b) Os produtos possuem isenção ou somente redução de base de cálculo?
- c) Se houver benefícios fiscais previstos em SP, se aplicam à operação de venda da cooperativa com sede no RS ao destinatário em SP?

Passamos à análise dos questionamentos.

CAPÍTULO II

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS VENDAS DE PRODUTOS DA CESTA BÁSICA E MERENDA ESCOLAR NO ESTADO DE SÃO PAULO

Inicialmente, cumpre analisar a operação de fornecimento de alimentos para merenda escolar, decorrente de contrato firmado entre a Consulente e a Secretaria da Educação do Estado de São Paulo – principalmente do ponto de vista da incidência do ICMS.

Conforme informado, a Consulente é Cooperativa atuante no ramo da Agricultura Familiar, situada em Canoas/RS, e fornecerá os alimentos para diversas escolas de educação básica pública situadas no Estado de São Paulo. Desse modo, por se tratar de uma operação interestadual, o ICMS deverá ser devido para o estado de destino, consoante a nova redação dada ao art. 155, §2º, VII, da CF/88. Veja-se a redação atual do referido artigo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

Antes de se analisar a operação interestadual, vejamos o tratamento tributário das mercadorias na operação de fornecimento de alimentos para merenda escolar no Estado de São Paulo.

Para fins de correta e precisa apreciação da matéria ora em destaque, cabe verificar os seguintes elementos da incidência do ICMS:

a) é sobre mercadorias na operação de fornecimento de alimentos;

b) estes alimentos são utilizados na merenda escolar, na rede pública de ensino estadual, mediante a aquisição se dá pelo regime de compras públicas, no edital de licitação para fornecer merenda escolar no Estado de São Paulo, conforme a Chamada Pública nº 005/2020;

d) o fornecimento se dá por Cooperativa, e;

f) a operação é interestadual, com a sede da Cooperativa em um Estado e a aquisição em outro, no caso em São Paulo.

Do ICMS incidente sobre a operação de fornecimento de alimentos

Cabe observar no Contrato firmado entre a Consulente e a Secretaria da Educação do Estado de São Paulo, que os alimentos envolvidos são arroz, feijão, leite em pó e macarrão, que compõem a cesta básica no Estado de São Paulo.

Determina o art. 155, § 2º, inc. III da CF/88 que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;". Assim, cabe verificar o tratamento dado pelo Estado de SP a estas mercadorias.

De acordo com o art. 3º do anexo II do RICMS/SP, fica reduzida a base de cálculo dos produtos da cesta básica, incluindo arroz, feijão, leite em pó e massas, *de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7%. Assim:*

Artigo 3º - (CESTA BÁSICA) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS-128/94, cláusula primeira): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 50.071 de 30-09-2005; DOE 1º-10-2005)

Os produtos listados no Contrato firmado pela Consulente se encontram previstos na Cesta Básica paulista, da seguinte forma:

Art. 3º. (...)

*II - leite esterilizado (longa vida) classificado nos códigos 0401.10.10 e 0401.20.10 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, e **leite em pó;***

*XXII - **arroz**, farinha de mandioca, **feijão**, charque e sal de cozinha (§ 5º do artigo 5º da Lei 6.374/89, na redação da Lei 12.785/07); (Inciso acrescentado pelo Decreto 52.743, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008);*

*II - trigo em grão, farinha de trigo, bem como mistura pré-preparada de farinha de trigo classificada no código 1901.20.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado -NBM/SH, e **massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo;***

Não obstante, sabe-se que no final do ano de 2020 o Governo do Estado de São Paulo introduziu a Lei nº 17.293/2020, regulamentada pelos Decretos 65.253, 65.254 e 65.255, e que prevê ajustes fiscais e enxugamento da máquina pública, cujo vigor se iniciou em 2021. Muitos contribuintes – equivocadamente – entenderam

que o benefício concedido aos produtos da cesta básica estaria extinto, mas não encontra razão tal entendimento.

O Decreto nº 65.253/2020 criou a figura do complemento para as alíquotas internas de 7% e 12%. A alíquota de 7% ganhou o complemento de 2,4% (art. 53-A do RICMS SP), por sua vez a alíquota de 12% ganhou o complemento de 1,3% (Art. 54 do RICMS SP).

Apesar do Decreto ter aumentado as alíquotas, a carga tributária ainda deve resultar em 7%. Desse modo, o que deve ser feito é reduzir a base de cálculo, para que a carga tributária total que de fato incide sobre o produto resulte em 7%.

A carga tributária de ICMS sobre as operações com produtos da cesta básica deverá manter-se em 7%, em razão da criação do complemento de 1,3%. Para as alíquotas de 12%, o cálculo do imposto sofrerá alteração a partir de 15 de janeiro de 2021. Os produtos atualmente com alíquota de ICMS de 12%, a base de cálculo sofre redução na base de cálculo de 41,6667%. Com o aumento da alíquota de 12% para 13,3%, a partir de 15 de janeiro de 2021 a redução da base de cálculo será de 47,3684%.

Para melhor elucidar essa questão, elaborou-se a tabela a seguir, com valores meramente exemplificativos.

EXEMPLO – VENDA DE MASSAS ALIMENTÍCIAS (ART. 54, III, RICMS)		
CÁLCULO	COM A NOVA LEGISLAÇÃO	COMO ERA ANTES
VALOR	R\$ 100,00	R\$ 100,00
REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	47,37%	41,67%
BASE DE CÁLCULO EFETIVA	R\$ 52,63	R\$ 58,33
ALÍQUOTA INCIDENTE	13,3%	12%
ICMS	R\$ 7,00	R\$ 7,00
CARGA EFETIVA	7%	7%

Vejamos como ficará cada mercadoria:

massas alimentícias: que de acordo com o art. 54 do RICMS/SP estão sujeitas à alíquota de 12%, que teve um aumento de 1,3% com a nova regulamentação e passou a ser de 13,3%. Entretanto, por ser um produto integrante da cesta básica, sua carga tributária deve totalizar apenas 7%, razão pela qual a base de cálculo para apuração do imposto deve ser reduzida mais do que atualmente é.

leite em pó:

arroz: isento por força do Decreto nº 61.589, de 27 de outubro de 2015. Segundo o RICMS/SP: "Artigo 168 (ARROZ) – Saída interna de arroz, com destino a consumidor final. (Artigo acrescentado pelo Decreto 61.745, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)".

feijão: isento por força do Decreto nº 61.589, de 27 de outubro de 2015. Segundo o RICMS/SP: "Artigo 169 (FEIJÃO) – Saída interna de feijão, com destino a consumidor final. (Artigo acrescentado pelo Decreto 61.746, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016). Parágrafo único -

Poderá ser mantido eventual crédito do imposto, até o limite de 7%, relativo à mercadoria objeto da isenção prevista neste artigo".

Ante o exposto, conclui-se que se mantêm a redução da base de cálculo utilizada para apurar o montante devido pela realização de operação de venda de produtos integrantes da cesta básica no Estado de São Paulo.

Do tratamento tributário dos alimentos utilizados na merenda escolar

Determina o texto constitucional que é dever do Estado a garantia do atendimento ao estudante, em todas as etapas da educação, inclusive com alimentação adequada. Assim dispõe o art. 208 da CF/88: "*VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, **alimentação** e assistência à saúde.* (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009).

A Lei nº 11.947/2009 regulamenta e dispõe sobre a alimentação escolar na Educação Básica, no ambiente da rede pública de ensino, bem como estabelece as diretrizes que pretendem garantir o direito dos alunos da educação pública à alimentação e estabelecer critérios para o cumprimento do dever do Estado nesse sentido.

A presente lei determina que os órgãos públicos devem fomentar a compra de itens produzidos pela agricultura familiar, de tal modo que ao menos 30% dos recursos recebidos sejam investidos na aquisição de produtos locais ou fornecidos por agricultores familiares. Trata-se exatamente do caso em questão da Consulente, que se caracteriza com sendo *Cooperativa Central Metropolitana de Cooperativas da Agricultura Familiar*. De outra parte, as cooperativas possuem a proteção constitucional para um tratamento favorecido.

O fornecimento de alimentação escolar aos alunos da educação básica pública dá-se sob a forma de compras públicas, tal como no caso em consulta, que foi realizada por meio da licitação para fornecer merenda escolar no Estado de São Paulo, conforme a Chamada Pública nº 005/2020.

O artigo 55 do anexo I do RICMS (Regulamento do ICMS) do Estado de São Paulo, com redação dada pelos Decretos nº 49.344, de 24.01.2005, e nº 57.029, de 31.05.20112; determina o regime de isenção total (alíquota 0%) de ICMS nas operações de compras públicas.

Tal isenção se restringe aos órgãos da administração pública estadual, mais especificamente dos órgãos da administração pública estadual direta do executivo paulista, suas fundações e autarquias (com exceção das denominadas "fundações de apoio"), do legislativo e do judiciário paulistas. Desse modo, sendo abarcadas as compras de alimentos para merenda escolar para a rede pública estadual de ensino.

Determina o art. 55 do RICMS/SP:

ANEXO I - ISENÇÕES

(isenções a que se refere o artigo 8º deste regulamento)

*Artigo 55 (ÓRGÃOS PÚBLICOS - AQUISIÇÃO DE BENS, MERCADORIAS OU SERVIÇOS) - **As operações e as prestações de serviços internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias** (Convênios ICMS-48/93, ICMS-107/95 e ICMS-26/03). (Redação dada ao artigo pelo Decreto 49.344 de 24-01-2005; DOE 25-01-2005; efeitos a partir de 25-01-2005)*

§ 1º - O disposto neste artigo:

*1- **não se aplica às operações com bens ou mercadorias e às prestações de serviços que tenham sido recebidas com o imposto retido antecipadamente por sujeição passiva por substituição;***

2 - na hipótese de qualquer operação com bem ou mercadoria importados do exterior, aplica-se somente àquela que tenha comprovação de inexistência de similar produzido no país;

(...)

§ 4º - O imposto excluído na forma deste artigo não será cobrado do órgão público destinatário do bem, da mercadoria ou tomador do serviço, devendo:

1 - o valor do imposto dispensado ser deduzido do valor do bem, da mercadoria ou do preço do serviço prestado;

2 - constar no documento fiscal emitido, conforme a operação ou a prestação, além dos requisitos e exigências estabelecidos na legislação tributária, a indicação, por bem, mercadoria ou serviço, do valor do imposto deduzido conforme previsto no item 1.

§ 1º - A fruição do benefício previsto neste artigo fica condicionada:

I - ao desconto, no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;

II - à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;

III - à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadoria importada do exterior.

Desse modo, a aquisição de mercadorias em compras públicas para por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias é isenta por força do art. 55 do RICMS/SP. Cabe questionar o regime tributário aplicável à alimentação escolar, sob o regime do FNDE.

Dos benefícios concedidos em razão do FNDE/PNAE

Outro ponto relevante que permeia a operação realizada pela Consulente é que esta é decorrente de verbas do FNDE/PNAE - respectivamente Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e Programa Nacional de Alimentação Escolar, conforme constata-se da leitura da cláusula primeira do contrato celebrado entre as partes.

É objeto desta contratação a aquisição de GÊNEROS ALIMENTÍCIOS DA AGRICULTURA FAMILIAR PARA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR – CESTAS DE ALIMENTAÇÃO (ARROZ, FEIJÃO, LEITE EM PÓ E MACARRÃO) para alunos da rede de educação básica pública, verba FNDE/PNAE, 2º semestre de 2020, descritos no quadro previsto na Cláusula Quarta, todos de acordo com a CHAMADA

PÚBLICA nº 005/2020, o qual fica fazendo parte integrante do presente contrato, independentemente de anexação ou transcrição.

Tal constatação se faz relevante pois, uma vez que os alimentos fazem parte do bojo de mercadorias fornecidas por Cooperativa Agrícola no âmbito do PNAE, com recursos do FNDE, são aptos a receber benefícios no tocante ao ICMS.

Determina a Lei nº 11.947/2009 que:

Art. 5º. Os recursos financeiros consignados no orçamento da União para execução do PNAE serão repassados em parcelas aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às escolas federais pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, em conformidade com o disposto no art. 208 da Constituição Federal e observadas as disposições desta Lei.

Por sua vez, o **Convênio ICMS 143/2010**, alterado pelo Convênio ICMS 11/14 autorizou que as unidades federadas que ali menciona isentem o **ICMS devido na operação de saída** de alimentos produzidos por agricultores que se enquadrem no PRONAF e que se destinem ao atendimento da alimentação escolar nas escolas de educação básicas pertencentes à rede pública estadual e municipal de ensino do Estado, decorrente de programa de aquisição de alimentos no âmbito do PNAE.

Veja-se a redação dada à cláusula primeira do referido Convênio:

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Tocantins, **São Paulo**, Sergipe e o Distrito Federal **autorizados a isentar o ICMS devido na saída de gêneros alimentícios para alimentação escolar promovida por agricultor familiar ou empreendedor familiar rural ou por suas organizações, para serem utilizados por estabelecimentos das redes de ensino das Secretarias Estadual ou Municipal de ensino ou por escolas de educação básica pertencentes às suas respectivas redes de ensino, decorrente do Programa de Aquisição de Alimentos - Atendimento da Alimentação Escolar, instituído pela Lei Federal nº 10.696, de**

02 de julho de 2003, no âmbito do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE, nos termos da Lei Federal nº 11.947, de 16 de junho de 2009.

Ademais, ainda cumpre mencionar o **Convênio ICMS 55/2011**, que versa igualmente sobre a isenção do ICMS nas operações envolvendo alimentos destinados à merenda escolar da rede pública de ensino, adquiridos de produtores rurais, cooperativas ou associações. Veja-se a cláusula primeira deste Convênio:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a **conceder isenção do ICMS nas operações internas com gêneros alimentícios regionais destinados à merenda escolar da rede pública de ensino**. Parágrafo único. O benefício fiscal disposto nesta cláusula somente se aplica às pessoas físicas produtores rurais, às **cooperativas de produtores** ou às associações que as representem.

O Convenio 231/2019, incluiu o Estado do Rio Grande do Sul às disposições do Convênio 143/2010, da seguinte forma:

Cláusula primeira Fica o Estado do Rio Grande do Sul incluído nas disposições do Convênio ICMS 143/10, de 24 de setembro de 2010.

Esta adesão produz efeitos a partir de 02.01.2020 ("Adesão do RS pelo Conv. ICMS 231/19, efeitos a partir de 02.01.2020")¹. O significado da produção de efeitos a partir de 02.01.2020 é repleta de insegurança jurídica, em face da falta de clareza da produção dos efeitos internos por parte dos Convênios do CONFAZ².

Desse modo, consoante os Convênios, há a possível hipótese a isenção de ICMS nas operações de venda que se destinem ao atendimento da alimentação escolar nas escolas de educação básica pertencentes à rede pública estadual e

¹ https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2010/CV143_10.

² O STF entende que a internalização decorre de lei (RE 579.630/RN, de 02/08/2016). Alguns Estados adotam o decreto estadual, com base no art. 4º da Lei Complementar nº 24/7; outros utilizam o decreto legislativo, conforme o art. 150, §6º da CF/88.

municipal de ensino do estado (Convênio ICMS nº 11 de 21 de março de 2014 c/c Convênio ICMS nº 55 de 8 de julho de 2011).

No caso do arroz orgânico existe dispositivo expresso no RICMS-RS da seguinte forma:

LIVRO I, ART. 9º, RICMS/RS. (ISENÇÃO ICMS)

CXCV -

*no período de 1º de fevereiro de 2015 a 31 de março de 2021, saídas interestaduais de **arroz orgânico destinado à merenda escolar da rede pública de ensino, promovidas por cooperativa de produtores habilitada no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar - Pronaf e o adquirente for órgão público localizado em outra unidade da Federação**; (Redação dada pelo art. 2º (Alteração 5381) do Decreto 55.651, de 15/12/20. (DOE 16/12/20) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Conv. ICMS 133/20.)*

NOTA 01 -

Ver benefício do não estorno do crédito fiscal, art. 35, IV, "a". (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 4424) do Decreto 52.210, de 30/12/14. (DOE 31/12/14) - Efeitos a partir de 01/02/15 - Conv. ICMS 127/14.)

NOTA 02 -

A comprovação de enquadramento no Pronaf se dará pela apresentação da Declaração de Aptidão ao Pronaf - DAP. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 4424) do Decreto 52.210, de 30/12/14. (DOE 31/12/14) - Efeitos a partir de 01/02/15 - Conv. ICMS 127/14.)

Nos demais casos não foram encontradas no texto do RICMS/RS isenções, tão somente a redução de base de cálculo no caso do feijão, da seguinte forma:

LIVRO I, ART. 23, RICMS/RS (REDUÇÃO BASE DE CÁLCULO ICMS).

XLV -

a partir de 1º de janeiro de 2021, 58,333% (cinquenta e oito inteiros e trezentos e trinta e três milésimos por cento), nas saídas interestaduais de feijão beneficiado, quando a alíquota aplicável for 12% (doze por cento); (Redação dada pelo art. 3º (Alteração 5406) do Decreto 55.691, de 30/12/20. (DOE 30/12/20, 2ªed., republicado em 05/01/21) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Conv. ICMS 190/17.)

Diante do referido no Convênio e o que há e disposto no RICMS/RS, compreende-se que a temática da isenção dos produtos referidos exige o cuidado da interpretação restritiva exigida pelo CTN às isenções, tão somente aplicáveis aquelas expressamente autorizadas.

Da operação interestadual de aquisição de produtos para a merenda escolar

A presente Consulta pretende igualmente considerar o seguinte questionamento: *se houver benefícios fiscais previstos em SP, se aplicam à operação de venda da cooperativa com sede no RS ao destinatário em SP?* Trata-se do presente caso, dado que a sede da Cooperativa dá-se em um Estado (RS) e a aquisição em outro, no caso em São Paulo

Assim sendo, entende-se que, por tratar-se de operação cujo destinatário (consumidor final) não é contribuinte do ICMS, no caso o Estado de São Paulo, por outro, o remetente – no caso, a Cooperativa.

As operações interestaduais estão regidas pelo seguinte mecanismo constitucional:

- i)* utilizar a alíquota interna do estado de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- ii)* utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação para o cálculo do imposto devido ao estado de origem;
- iii)* recolher, para o estado de destino, a diferença entre os valores apurados.

Ademais, com a entrada em vigor do novo artigo 99 da ADCT e o Convênio ICMS 93/2015, a partilha do valor de ICMS devido aos estados se alterou, de modo que, a partir de 2019, o diferencial de alíquotas do tributo é 100% devido para o Estado de destino.

Tecidas estas considerações acerca do recolhimento do imposto, cabe salientar dois pontos relevantes do Contrato firmado entre a Consultante e a Secretaria da Educação do Estado de São Paulo, que norteiam a presente resposta à Consulta. O primeiro é que os alimentos envolvidos são arroz, feijão, leite em pó e

macarrão, que compõem a cesta básica de São Paulo; o segundo são fruto de compras públicas e terceiro, o contrato de fornecimento das cestas advém da verba FNDE/PNAE – respectivamente, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e Programa Nacional de Alimentação Escolar, protegido por Convênios do CONFAZ.

Far-se-á, a partir dessas constatações, uma análise da tributação à luz de cada uma das peculiaridades do caso. Assim as operações interestaduais para aquisição de alimentos para a merenda escolar estão regidas pelo seguinte mecanismo normativo:

- i) utilizar a alíquota interna do estado de destino para calcular o ICMS total devido na operação: aplica-se o art. 55 do RICMS/SP, isenção prevista para vendas para o Governo do Estado. **Desse modo, haverá a isenção do ICMS no Estado de Destino (SP);**
- ii) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação para o cálculo do imposto devido ao estado de origem: devendo ser verificado a aplicação do **Convênio ICMS 143/2010**, alterado pelo Convênio ICMS 11/14, com adesão pelo **Convênio ICMS 231/2010** que autorizou que as unidades federadas que ali menciona isentem o ICMS devido na operação de saída. **Desse modo, poderá haver a isenção do ICMS no Estado de Origem (RS)**, quando da internalização. No caso do arroz orgânico há norma específica.
- iii) recolher, para o estado de destino, a diferença entre os valores apurados. Não se aplica, pela inexistência de diferença de valores.

Cabe considerar, igualmente, se há aplicação do artigo 55, § 1º, inc. I do RICMS/SP que trata do afastamento da isenção nas compras governamentais nos casos de antecipação de tributo, da seguinte forma:

1- não se aplica às operações com bens ou mercadorias e às prestações de serviços que tenham sido recebidas com o imposto retido antecipadamente por sujeição passiva por substituição;

Não haverá a aplicação do artigo 55, § 1º, inc. I do RICMS/SP, por não se tratarem de operações com substituição tributária, mantendo-se a isenção nas compras de merenda escolar para a rede pública estadual de São Paulo.

Afirma a Cooperativa, em sua consulta que feita pesquisa junto a Lefisc sobre a antecipação do Imposto de ICMS do Arroz, houve a resposta de que a cooperativa é obrigada antecipar o imposto na venda. Se assim for, afasta-se o benefício previsto artigo 55 do RICMS/SP, da isenção nas compras governamentais nos casos de antecipação de tributo. Contudo, no caso de arroz utilizado para a alimentação escolar, adquirido no regime de compras públicas deve seguir regime distinto, sem antecipação de ICMS, pelo que foi exposto acima. Bem como pela existência do já citado dispositivo:

LIVRO I, ART. 9º, RICMS/RS. (ISENÇÃO ICMS)

CXCV -

*no período de 1º de fevereiro de 2015 a 31 de março de 2021, saídas interestaduais de **arroz orgânico destinado à merenda escolar da rede pública de ensino, promovidas por cooperativa de produtores habilitada no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar - Pronaf e o adquirente for órgão público localizado em outra unidade da Federação;** (Redação dada pelo art. 2º (Alteração 5381) do Decreto 55.651, de 15/12/20. (DOE 16/12/20) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Conv. ICMS 133/20.)*

A antecipação tributária está prevista na legislação paulista, nos termos do artigo 426-A do RICMS/SP, e objetiva evitar a perda de arrecadação pelo sujeito ativo (Estado de São Paulo) nas aquisições oriundas de outras Unidades da Federação e criar a isonomia em relação aos contribuintes paulistas, nas mesmas condições, todavia é aplicável quando ao adquirente for contribuinte de ICMS e for efetuar operação seguinte de venda da mercadoria, o que não seria o caso da consulta.

Nesses casos, haverá a antecipação dos seguintes valores:

- do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;
- do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

No Estado de São Paulo, o procedimento da antecipação tributária somente será aplicado aos produtos sujeitos à substituição tributária previstos nos artigos 313-A a 313-Z20. do Livro II do RICMS/SP.

O artigo 313-W trata dos produtos alimentícios, da seguinte forma:

Das Operações com Produtos da Indústria Alimentícia

Acrescentada pelo Decreto n° 52.921/2008 (DOE de 19.04.2008), efeitos a partir de 01.05.2008.

Artigo 313-W - Na saída dos produtos alimentícios indicados em portaria da Coordenadoria da Administração Tributária, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes (Lei 6.374/89, arts. 8°, inciso XXVII e §§ 8° e 9°, e 60, inciso I, e Convênio ICMS 142/18): Alterado pelo Decreto n° 64.552/2019 (DOE de 01.11.2019), efeitos a partir de 01.01.2020 Redação Anterior

A lista de produtos sujeitos à lista de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária foi divulgada por meio da Portaria CAT n° 068/2019. São estes:

ANEXO XVI PRODUTOS DA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA (artigo 313-W do RICMS)

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
14	17.012.00	0402.1 0402.2 0402.9	Leite em pó , blocos ou grânulos, exceto creme de leite
16	17.014.00	1901.10.10	Leite modificado para alimentação de crianças
(Redação do item dada pela Portaria CAT N° 17 DE 27/02/2020, efeitos a partir de 01/03/2020):			
43	17.047.00	1902.30.00	Massas alimentícias tipo instantânea, exceto as descritas no CEST 17047.01
(Item acrescentado pela Portaria CAT N° 17 DE 27/02/2020, efeitos a partir de 01/03/2020):			
43.1	17.047.01	1902.30.00	Massas alimentícias tipo instantânea, derivadas de farinha de trigo
44	17.048.00	1902	Massas alimentícias, cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, exceto as descritas nos CEST 17.047.00, 17.048.01, e 17.048.02
46	17.048.02	1902.20.00	Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)

Não se encontra na presente listagem o arroz e nem o feijão (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/portal-nacional-da-substituicao-tributaria/sao-paulo>). A listagem se encontra no Portal Nacional da Substituição Tributária para as operações internas realizadas no Estado do São Paulo e nas operações interestaduais destinadas ao Estado do São Paulo. Em pesquisa na Planilha Eletrônica Substituição Tributária não fica clara a inclusão desses dois produtos no regime de substituição tributária (nos termos da Portaria CAT SP 68/2019, com as alterações da Portaria CAT-17/20, de 27-02-2020 (DOE 28-02-2020).

Quando existir acordo firmado através de Convênios ou Protocolos ICMS, caberá ao remetente a condição de substituto tributário e o respectivo recolhimento do ICMS substituição tributária devido em favor do Estado de São Paulo.

Assim, em se tratando de venda dos referidos gêneros alimentícios que comporão a merenda escolar das escolas do Estado de São Paulo, ou seja, vendo para consumidor final, compreende-se que haverá a isenção, pelos termos do ART. 55 do RICMS-SP, no caso da DIFAL, por ser calculada pela alíquota interna, não haverá substituição tributária por ser destinado a consumidor final não contribuinte de ICMS e poderá haver isenção de ICMS próprio na alíquota interestadual da origem (RS) se aplicados os dispositivos do Convênio 143/2010 coadunado ao Convênio 231/2019 e no caso do arroz orgânico.

Cumprir referir que os benefícios citados no Convênio não foram localizados no texto do RICMS/RS e RICMS/SP, sendo aconselhado o uso dos benefícios tão somente descritos nos referidos regulamentos.

Assim, o desenho da operação, desconsiderando a isenção dos Convênios ficaria em: alíquota interestadual a ser paga para o Estado de Origem e isenção quanto a alíquota interna do Estado destino.

TÍTULO III

DA RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

i) Há benefício fiscal concedido para operações de fornecimento de alimentos destinados à merenda escolar: há isenção para operações de fornecimento de alimentos destinados à merenda escolar, especialmente, na aquisição de mercadorias em compras públicas para por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, por ser isenta por força do art. 55 do RICMS/SP, afastando-se o recolhimento de DIFAL na operação.

ii) Como se trata de venda direta para consumidor final, compreende-se que não há antecipação de imposto, ou seja, não há recolhimento de ICMS ST;

iii) Os itens indicados possuem em São Paulo, redução na base de cálculo, todavia, quando considerada a venda para ente da administração pública há a aplicação de isenção de ICMS nas saídas internas. Como no caso da consulta, para fins de apuração da DIFAL na tributação da operação se considera a alíquota interna, observa-se aplicação do benefício.

iv) Os produtos podem possuir isenção de ICMS, no caso da operação consultada, quanto benefício de isenção de ICMS no que tange à saída do Estado do Rio Grande do Sul de produto produzido com o benefício do PNAE, devendo ser confirmada a aplicação do Convênio 143/2010 junto ao Governo do Estado, bem como referido acima, pela entrada no Estado de São Paulo para consumidor final classificado como Ente Público, sendo isenta de ICMS DIFAL ;

v) Os benefícios fiscais previstos em SP, se aplicam à operação de venda da cooperativa com sede no RS ao destinatário em SP, da seguinte forma:

- *utilizar a **alíquota interna** do estado de destino para calcular o ICMS total devido na operação: aplica-se o Convênio ICMS 55/2011, que versa igualmente sobre a isenção do ICMS nas operações envolvendo alimentos destinados à merenda escolar da rede pública de ensino, adquiridos de produtores rurais, cooperativas ou associações. **Desse modo, haverá a isenção do ICMS no Estado de Destino (SP).**;*

- *utilizar a **alíquota interestadual** prevista para a operação para o cálculo do imposto devido ao estado de origem: aplica-se o **Convênio ICMS 143/2010,***

*alterado pelo Convênio ICMS 11/14 que autorizou que as unidades federadas que ali menciona isentem o ICMS devido na operação de saída. **Desse modo, poderá haver a isenção do ICMS no Estado de Origem (RS), bem como há de se considerar a isenção do arroz orgânico.***

- *recolher, para o estado de destino, a diferença entre os valores apurados. Compreende-se que não se aplica, pela inexistência de diferença de valores.*

vi) Diante do texto do RICMS/RS e RICMS/SP sobre os benefícios referidos nos Convênios, compreende-se que os benefícios são tão somente descritos nos referidos.

Assim, o desenho da operação, desconsiderando a isenção dos Convênios ficaria em: alíquota interestadual a ser paga para o Estado de Origem e isenção quanto a alíquota interna do Estado destino.

TÍTULO III DAS RECOMENDAÇÕES À CONSULTA

Considerando a complexidade da legislação de São Paulo, face a presença de regimes e normas distintas;

Considerando a insegurança jurídica, decorrente da aplicação da legislação em vigor;

Considerando o grave risco de autuação fiscal em montante elevado e efeitos licitatórios lesivos à Consulente;

RECOMENDA-SE:

- i) Por prudência, aconselha-se a usufruir tão somente dos benefícios citados no RICMS/RS e no RICMS/SP, tendo em vista que não se observou de forma clara a recepção da isenção dos Convênios nos referidos Regulamentos, e;

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 17 de fevereiro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

14. Parecer n. 14/2021

Considerações sobre o código adequado a ser utilizado na emissão de nota fiscal por cooperativa no ato da venda de produtos a cooperados

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa do ramo agropecuário¹, questiona sobre qual Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) deve utilizar ao realizar a venda de produtos em suas operações de venda de produtos a Cooperados e Consumidores Finais.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa Santa Clara, é produtora de laticínios, doces, produtos de frigorífico, entre outros, de modo que realiza a venda destes em seus supermercados e agropecuárias, bem como de produtos de terceiros. Ou seja, realiza a venda de produtos produzidos ou não pela Cooperativa. Informou que, ao realizar a venda para associados da Cooperativa, utilizava o CFOP 5.160 ao emitir a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) modelo 55; entretanto, ao tentar realizar a emissão da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-es) modelo 65, relatou que não se encontra disponível o CFOP 5.160, que outrora utilizava.

Neste cenário, questiona acerca da possibilidade da utilização do CFOP 5.160 nas operações com cooperados em vendas nos supermercados e agropecuárias, tanto de itens considerados como insumos de produção do cooperado, quanto de itens de uso geral, inclusive gêneros alimentícios.

¹ www.ocb.org.br/ramos.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria responder pontualmente os questionamentos formulados pela Consulente:

- i) É possível utilizar o CFOP 5.160 ("fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo") nas operações de venda a cooperado nas lojas varejistas, com emissão de NFC-es?*
- ii) Há alguma possibilidade de o validador da NFC-es estar desatualizado e não estar autorizando a utilização do CFOP 5.160?*
- iii) A utilização do CFOP 5.160 afasta a tributação da operação, sobretudo de ICMS, por se tratar de remessa da cooperativa a cooperado?*
- iv) Caso não seja possível a utilização do CFOP 5.160 nas vendas a cooperados nas lojas varejistas com emissão de NFC-es, há algum CFOP indicado para venda a cooperado nessa situação?*
- v) Em termos de CFOP, documento fiscal e tributação, há diferença entre a venda de insumos e a venda de produtos em geral para cooperados pelas lojas varejistas da cooperativa?*
- vi) Em termos de CFOP, documento fiscal e tributação, há diferença entre as vendas a cooperados e não cooperados nas lojas varejistas da cooperativa?*
- vii) No caso de fornecimento de itens insumos da produção, está correta a emissão de NFC-es (modelo 65) ou há outro modelo mais adequado?*
- viii) No caso de fornecimento de itens insumos da produção, há incidência de ICMS na operação?*

Passamos à análise dos questionamentos.

CAPÍTULO II

DO CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES – CFOP

As operações praticadas pelos contribuintes do ICMS estão codificadas por meio dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP). Estes códigos devem ser indicados quando da emissão de notas fiscais, escrituração de livros e no preenchimento de guias e declarações, bem como de demais obrigações acessórias.

Uma das mais importantes medidas, conquistadas pelo sistema cooperativista, decorre dos Ajustes SINIEF n. 18/2017 e 11/2018, que instituíram códigos que retratam especificamente as operações entre cooperado e cooperativa, assegurando, assim, o reconhecimento e a aplicação do ato cooperativo².

A falta de CFOPs específicos para as operações de sociedades cooperativas agropecuárias sujeitava-as a possíveis questionamentos e até ou mesmo autuações. O uso de códigos similares implicava em clara insegurança jurídica.

A resposta a presente Consulta leva em consideração o material oficial da OCB sobre o assunto.

i) É possível utilizar o CFOP 5.160 (“fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo”) nas operações de venda a cooperado nas lojas varejistas, com emissão de NFC-es?

O Código “5.160 - Fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo” serve para classificar os fornecimentos de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento de cooperativa, destinados a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa³.

A norma é comentada pela OCB da seguinte forma:

NORMA COMENTADA

Esse CFOP deve ser utilizado pela cooperativa para emissão de documento fiscal de fornecimento de mercadorias adquiridas de terceiros, cuja operação seja considerada ato cooperativo.

Para ser considerado ato cooperado é necessária a observância do conceito proveniente do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, segundo o qual o ato cooperativo são as operações entre cooperativa e cooperado, ou cooperativas entre si, desde que relacionadas com o seu objeto social.

² Cartilha “Conheça e Aplique os Novos CFOPs”, elaborada pela OCB. Fl. 7

³ Idem. FL. 26

Com a criação dos novos CFOPs específicos para operações que envolvam atos cooperativos, os CFOPs 5.102, 6.102, 5.403, 6.403 e demais devem ser utilizados apenas para as operações que não configurarem ato cooperativo.

O CFOP 5.160 trata do **"fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo"**. O elemento jurídico-contábil fundamental para determinar a aplicação correta do CFOP é a sua vinculação ao ato cooperativo. Assim, ***nas operações de venda a cooperado nas lojas varejistas o que determina a aplicação do código é este estar vinculado ao ato cooperado, seja a venda de insumo para produção ou outro produto.***

De sua parte o ato cooperado possui relação estreita com a legislação específica (CF/88 e Lei n. 5764/77) e com os conceitos contábeis correspondentes. Determina a Norma Brasileira de Contabilidade ITG/CFC nº 2004 de 24 de novembro de 2017, DOU 29.11.2017, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que *"ato cooperativo é aquele de interesse econômico do cooperado conforme definido em legislação própria"*.

A norma foi comentada pela OCB reafirmando que os atos cooperados não se constituem como operação de mercado, de compra e venda, quando dirigidos à consecução dos objetivos sociais da Cooperativa:

NORMA COMENTADA

*Nos termos da Lei nº 5.764/1971, **não implicam operação de mercado**, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria os atos quando praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, **para a consecução dos objetivos sociais.***

Os atos praticados com terceiros não cooperados são classificados como atos não cooperativos e diante de sua distinção dos atos cooperativos deverão ser reconhecidos em separado destes, conforme dispõe o artigo 87 da Lei nº 5.764/1971

Assim, ***nas operações de venda a cooperado nas lojas varejistas o que determina a aplicação do código é este estar vinculado ao ato cooperado, seja a***

venda de insumo para produção ou outro produto, sempre nos termos da *consecução dos objetivos sociais*.

A NFC-e é um documento fiscal eletrônico emitido para o consumidor final, dentro do regime do SPED fiscal. A NFC-e elimina a nota fiscal de venda ao consumidor, modelo 2, e o cupom fiscal. Trata-se de um documento que pode ter o DANFE impresso por uma impressora comum, sem necessidade de permissões ou a compra de acessórios caros.

Primeiramente, cumpre discorrer as diferenças quanto a NFC-e e NF-e. A Nota Fiscal Eletrônica (NFe) – modelo 55 é emitida para registrar transações comerciais originadas de pessoas jurídicas, e sua adesão é obrigatória para contribuintes de ICMS que desejam registrar operações como vendas, devoluções, baixas de estoque, entre outras. Por sua vez, a Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC-e) – modelo 65 tem a finalidade de contabilizar para o estado o ICMS das mercadorias comercializadas pelo varejo para o *consumidor final*, de modo a substituir o antigo cupom fiscal emitido pelo ECF.

Dito isto, entende-se que não há como a Consulente emitir NFC-e 65 nas operações de venda com o CFOP 5.160, uma vez que a venda não é considerada como ato cooperado e, portanto, é considerada como realizada diretamente para o consumidor final, sem o afastamento da tributação pelo ICMS. Já a NF-e 55, como constatado pela cooperativa, possibilita a utilização deste CFOP, pois não se destina, única e exclusivamente, aos consumidores finais.

Veja-se que, na Cartilha da OCB, o CFOP 5.160 se enquadra como sendo um CFOP de *fornecimento de produto destinado aos cooperados da cooperativa*. Desse modo, deverá ser usado pela Cooperativa quando esta fornece ao cooperado bens que serão destinados à produção. Por sua vez, o cooperado, quando da entrada destes produtos, deve registrar os CFOPs 1.159 e 2.159, *sendo estes registros de ato cooperado por cumprirem com o objetivo da cooperativa na produção*.

Segue a nota de comentário da OCB sobre este ponto:

Esse CFOP deve ser utilizado pelo cooperado para registro das entradas de produtos ou mercadorias cujo fornecimento tenha sido efetuado por cooperativa e a operação seja considerada ato cooperativo.

Para ser considerado ato cooperado, é necessária a observância do conceito proveniente do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, segundo o qual o ato cooperativo são as operações entre cooperativa e cooperado, ou cooperativas entre si, desde que relacionadas com o seu objeto social.

Com a criação dos novos CFOPs específicos para operações que impliquem atos cooperativos os CFOPs 1.101, 2.101, 1.102, 2.102, 1.401, 2.401, 1.403, 2.403 e demais, devem ser utilizados apenas para as operações que não configurem ato cooperativo.⁴

Quando for fornecido pela Cooperativa ao cooperado produto já industrializado, deve ser registrada a saída pelos seguintes códigos:

"6.159 - Fornecimento de produção do estabelecimento de ato cooperativo. Classificam-se neste código os fornecimentos de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento de cooperativa destinados a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa."

Classificam-se neste código os fornecimentos de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento de cooperativa destinados a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa."

"5.159 - Fornecimento de produção do estabelecimento de ato cooperativo. Classificam-se neste código os fornecimentos de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento de cooperativa destinados a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa."⁵

Segue a nota da OCB sobre este CFOP:

⁴ Idem. Fl. 23/24

⁵ Idem. Fl. 25/26

NORMA COMENTADA

Esse CFOP deve ser utilizado pela cooperativa para emissão de documento fiscal de fornecimento de produção, cuja operação seja considerada ato cooperativo.

Veja-se que estes atos citados têm relação com atos praticados entre cooperado e Cooperativa no objetivo da cooperativa de produção, e *não é equivalente ao ato de venda de produtos no seu mercado*, que não é objeto principal da Cooperativa de produção.

Assim, já adianta-se que nas operações de venda a varejo compreende-se que, em sintonia com a orientação da OCB⁶, os códigos corretos seriam os de número 5.101, 6.101, 5.401, 6.401 5.102, 6.102, 5.403, 6.403 e demais, tendo em conta que o ato ali praticado se configura diverso do ato cooperado.

ii) Há alguma possibilidade de o validador da NFC-es estar desatualizado e não estar autorizando a utilização do CFOP 5.160?

Apesar de possível que o ente público tenha descuidado de apresentar ao contribuinte versão atualizada do validador, entende-se como *improvável* a ocorrência de equívoco ou falta de atualização por parte do validador da NFC-es 65, já que sua operabilidade é focada no consumidor final. Como explicado anteriormente, se aplica a NFC-es, nas vendas a consumidor final⁷, não se aplicando ao **fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo**.

iii) A utilização do CFOP 5.160 afasta a tributação da operação, sobretudo de ICMS, por se tratar de remessa da cooperativa a cooperado?

Conforme mencionado no questionamento i), o CFOP 5.160 se enquadra como sendo um CFOP de *fornecimento de produto destinado aos cooperados da cooperativa*. Desse modo, deverá ser usado pela Cooperativa quando esta fornece ao cooperado bens que serão destinados à produção. Por sua vez, o cooperado, quando da entrada destes produtos, deve registrar os CFOPs 1.159 e 2.159, sendo estes registros de ato cooperado por cumprirem com o objetivo da cooperativa na produção, conforme preceitua o art. 79 da Lei 5.764:

⁶ Idem. FL 25/26

⁷ <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1519>.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Assim sendo, por se tratar de ato cooperado, não incide o ICMS no fornecimento de bens da Cooperativa ao cooperado, quando destinados à produção com a utilização do CFOP 5.160 no fornecimento pela Cooperativa e dos CFOPs 1.159 e 2.159 no recebimento pelo cooperado. Entretanto, conforme já mencionado, a utilização destes CFOPs se dá somente *quando a Cooperativa fornece ao cooperado mercadoria para produção com vistas à realização do objeto ou da produção rural*, ou seja, **não se enquadraria para as vendas no mercado como foi mencionado nas questões consultadas.**

Compreende-se que, conforme orientação da OCB, quando a operação realizada é a do mercado com cooperado e não da cooperativa com o cooperado, devem ser utilizados os CFOPs⁸ 5.101, 6.101, 5.401, 6.401 5.102, 6.102, 5.403, 6.403 e demais, já que a operação não configura ato cooperativo. Os CFOPs mencionados serão a seguir explicados.

iv) Caso não seja possível a utilização do CFOP 5.160 nas vendas a cooperados nas lojas varejistas com emissão de NFC-es, há algum CFOP indicado para venda a cooperado nessa situação?

Consoante a Legislação a atinente a NFC-e os códigos possíveis de emissão seriam:

- 5.101: Venda de produção do estabelecimento;
- 5.102: Venda de mercadoria de terceiros;
- 5.103: Venda de produção do estabelecimento efetuada fora do estabelecimento;
- 5.104: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento.

⁸ Idem. Fl. 25/26

Vejamos cada um deles:

- 5.101: Venda de produção do estabelecimento;

ANTERIOR AO AJUSTE SINIEF 18/2017

“Classificam-se nestes códigos as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento. Também serão classificadas nestes códigos as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.”

POSTERIOR AO AJUSTE SINIEF 18/2017

“Classificam-se nestes códigos as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento.”

NORMA COMENTADA

A partir deste Ajuste Sinief 18/2017, a cooperativa ou o cooperado pessoa jurídica continuarão utilizando esses CFOPs no documento de saída por venda a terceiro (não cooperado) de sua produção industrial.

- CFOP 5.102 e 6.102: Venda de mercadoria de terceiros;

ANTERIOR AO AJUSTE SINIEF 18/2017

“Classificam-se nestes códigos as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas nestes códigos as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.”

POSTERIOR AO AJUSTE SINIEF 18/2017

“Classificam-se nestes códigos as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.”

NORMA COMENTADA

A partir deste Ajuste Sinief 18/2017, a cooperativa ou o cooperado pessoa jurídica continuarão utilizando esses CFOPs no documento de saída por revenda a terceiro (não cooperado).

- 5.103: Venda de produção do estabelecimento efetuada fora do estabelecimento;

Utilização:

Utilizado nas saídas de operações ou prestações com destino ao mesmo Estado.

Descrição:

Venda efetuada fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículo, de produto industrializado ou produzido no estabelecimento.

- 5.104: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento.

Utilização:

Utilizado nas saídas de operações ou prestações com destino ao mesmo Estado.

Descrição:

Classificam-se neste código as vendas efetuadas fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículo, de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.

v) Em termos de CFOP, documento fiscal e tributação, há diferença entre a venda de insumos e a venda de produtos em geral para cooperados pelas lojas varejistas da cooperativa?

Em termos de CFOP, a venda de insumos e a venda de produtos em geral para cooperados pelas lojas varejistas da cooperativa podendo possuir dois códigos CFOP, documento fiscal e tributação, distintos.

As vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa estão no CFOP 5.101 e 6.101, da seguinte forma:

CFOP 5.101 e 6.101.

Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa (Nova redação - Ajuste SINIEF nº 005, de 2005).

Já a **venda de insumos e a venda de produtos em geral para cooperados**, tais como a remessa de animais e insumos para a criação de animais no sistema integrado, tais como: pintos, leitões, rações e medicamentos, no sistema de integração vertical possui outro CFOP, 5451.

5451 - Remessa de animal e de insumo para estabelecimento produtor

Classificam-se neste código as saídas referentes à remessa de animais e de insumos para criação de animais no sistema integrado, tais como: pintos, leitões, rações e medicamentos.

Por outro lado, se a venda de insumos, por exemplo sementes, for adquirida de terceiros e revendidas para cooperados essa terá o CFOP 5.102 ("venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro"):

5102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.

vi) Em termos de CFOP, documento fiscal e tributação, há diferença entre as vendas a cooperados e não cooperados nas lojas varejistas da cooperativa?

Conforme já exposto, compreende-se que o CFOP de venda para produção rural que realiza ato cooperado seria o CFOP 5160, mas para as vendas no mercado da cooperativa - cujo ato não seria equivalente ao ato cooperado -, compreende-se que o uso deve ser do CFOP:

- 5.101: Venda de produção do estabelecimento;
- 5.102: Venda de mercadoria de terceiros;
- 5.103: Venda de produção do estabelecimento efetuada fora do estabelecimento;
- 5.104: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento.

Os CFOPs já foram detalhadamente explicados no questionamento iv).

vii) No caso de fornecimento de itens insumos da produção, está correta a emissão de NFC-es (modelo 65) ou há outro modelo mais adequado?

A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, modelo 65, foi instituída pelo Ajuste SINIEF 19/2016.

Considera-se Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

A NFC-e substitui:

- à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;
- ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);
- ao Cupom Fiscal Eletrônico – SAT (CF-e-SAT).

Desse modo, as operações em que anteriormente se emitia Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2; Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e Cupom Fiscal Eletrônico – SAT (CF-e-SAT), agora devem emitir

a NFC-e. Cabe ressaltar que a NFC-e tem a mesma validade jurídica dos cupons emitidos pelo **Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF)**, mas no formato digital.

A NFC-e se configura como documento que representa o documento emitido eletronicamente, enquanto que o CFOP é o código de operações. A Tabela dos CFOPs está disponibilizada no Portal Nacional da NF-e, fica atualizada com novos registros para o atendimento das cláusulas previstas no Ajuste SINIEF 07/19, no Ajuste SINIEF 11/18 e no Ajuste SINIEF 18/17.

Conforme o Portal Nacional da NF-e os novos registros de CFOP foram incluídos no modelo de NF-e:

Projeto
Nota Fiscal Eletrônica
NT 2017.002



Controle de Versões

Versão	Publicação	Descrição
1.20	Abril/2019	Inserir novos registros na Tabela CFOP com as respectivas Notas Explicativas
1.10	Agosto/2018	Inserir novos registros na Tabela CFOP e Alterar Notas Explicativas de CFOP já existentes
1.00	Dezembro/ 2017	Publicação da NT, implementação da nova Tabela CFOP e Alterações nas validações

Houve a alteração das notas explicativas existentes e a implementação da Nova Tabela.

Conforme informação no Portal Nacional da NF-e a alteração das Notas Explicativas de CFOP existentes **“não tem impacto na tabela publicada no Portal da NF-e”**⁹.

⁹ <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/exibirArquivo.aspx?conteudo=yzTjcQFt8IQ=>

Histórico de Alterações / Cronograma

Versão	Histórico de atualizações	Implantação Homologação	Implantação Produção
1.20	<ul style="list-style-type: none"> Inserir novos registros na Tabela CFOP e respectivas Notas Explicativas, por meio do Ajuste SINIEF 7/18 	23/04/2019	01/05/2019
1.10	<ul style="list-style-type: none"> Esta versão informa a inclusão dos CFOP e alteração das Notas Explicativas de alguns já existentes, por meio do Ajuste SINIEF 11/18. Inserir novos registros na Tabela CFOP publicada no Portal da NF-e, decorrente desse Ajuste. A alteração das Notas Explicativas de CFOP já existentes, decorrente desse Ajuste, não tem impacto na tabela publicada no Portal da NF-e. Modificação do leiaute da NT para o novo padrão de identidade visual. 	Entre 28/08/2018 e 01/09/2018	01/09/2018
1.00	<ul style="list-style-type: none"> Alterações nas validações e unificação das tabelas 	05/03/2018	02/04/2018
1.00	<ul style="list-style-type: none"> Inclusão dos novos CFOPs 	05/03/2018	02/04/2018

Desse modo, entende-se que no caso de fornecimento de itens insumos para a produção de modo direto, isto é, da Cooperativa para o cooperado - sem a passagem pelo mercado, a Cooperativa pode emitir a NF-e (modelo 55).

Neste caso, a Cooperativa deverá utilizar o CFOP 5.160 pela quando fornecer ao cooperado bens que serão destinados à produção. Por sua vez, o cooperado, quando da entrada destes produtos, deve registrar os CFOPs 1.159 e 2.159, sendo estes registros de ato cooperado por cumprirem com o objetivo da cooperativa na produção.

Estes atos têm relação com atos praticados entre cooperado e Cooperativa no objetivo da cooperativa de produção, e não são equivalentes ao ato de venda de produtos no seu mercado, que não é objeto principal da Cooperativa de produção. Assim sendo, ao realizar a venda em loja varejista, por se tratar de venda à consumidor final, está correta a emissão de NFC-es (modelo 65). Os CFOPs a serem utilizados nesse caso seriam 5.101, 6.101, 5.401, 6.401 5.102, 6.102, 5.403, 6.403 e demais já indicados, tendo em conta que o ato ali praticado se configura diverso do ato cooperado.

viii) No caso de fornecimento de itens insumos da produção, há incidência de ICMS na operação?

Consoante exposto anteriormente, quando a Cooperativa fornece diretamente ao cooperado bens que serão **destinados à produção, objeto e objetivo da Cooperativa**, está configurado ato cooperado, em razão da venda cumprir com o objetivo da cooperativa na produção, conforme preceitua o art. 79 da Lei 5.764

Entretanto, o ato cooperado se dá somente quando a Cooperativa fornece diretamente ao cooperado mercadoria para produção com vistas à realização do objeto ou da produção rural, ou seja, não há ato cooperado quando se vende na loja da cooperativa como varejo, mas ato comercial, de modo que estas estão sujeitas à incidência do ICMS.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

- i) Não é possível utilizar o CFOP 5.160 nas operações de venda a cooperado nas lojas varejistas, com emissão de NFC-es;
- ii) É improvável que o validador esteja desatualizado de modo a não autorizar a utilização do CFOP 5.160;
- iii) A utilização do CFOP 5.160 afasta a tributação do ICMS quando do fornecimento de insumos diretamente para o cooperado, em um ato cooperativo. Entretanto, não afasta a tributação no momento da venda em mercado varejista, desvinculada do ato cooperado, uma vez que a venda é entendida como realizada diretamente ao consumidor final, e não como um ato cooperado;
- iv) Indica-se a utilização de um dos CFOPs vigentes para a venda, quais sejam: 5.101, 5.102, 5.103 ou 5.104;
- v) Entende-se que há diferença quanto ao CFOP a ser utilizado na venda de mercadorias a cooperado, sendo que a escolha do CFOP dependerá do produto a ser comercializado.
- vi) Em termos de CFOP, entende-se que não há diferença entre a venda a cooperados, fora do ato cooperativo, e a consumidor final, pois para ambos os casos deverá ser utilizado o CFOP de venda para ato não cooperado.

vii) *Entende-se que está correta a emissão da NFC-es (modelo 65) na venda realizada em loja varejista da Cooperativa.*

viii) *Entende-se que quando há o fornecimento de insumos diretamente da Cooperativa ao cooperado, configurando-se um ato cooperativo, não deveria haver a incidência de ICMS. Entretanto, ao ser realizada a venda em loja varejista, sem relação com ato cooperado, há a incidência de ICMS.*

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 24 de fevereiro de 2021.

15. Parecer Consultivo-Tributário n. 15/2021

Regras gerais sobre recolhimento de contribuições patronais dos membros do conselho fiscal

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona acerca do recolhimento de contribuições patronais dos membros do Conselho Fiscal e Administrativo, bem como, do tratamento e das consequências da norma.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

As Cooperativas buscam esclarecer dúvidas pertinentes ao recolhimento de contribuições patronais e previdenciárias.

O objetivo da presente resposta é responder pontualmente aos questionamentos formulados pela Consulente:

- i) Na remuneração de conselheiros de administração e fiscal, no modelo de cédula de presença:
 - a. há incidência e retenção de tributos (IRPF, INSS etc.)?
 - b. havendo a incidência de contribuição previdenciária, qual o tratamento dado ao conselheiro (autônomo, contribuinte individual, etc.)?
- ii) Em cooperativas agropecuárias, considerando que os conselheiros são produtores rurais cujo vínculo com a Previdência Social é de segurado especial, com a remuneração por cédula de presença e havendo contribuição ao INSS sobre esse pagamento, há o risco de perda de qualidade de segurado especial?

Vejamos a resposta à Consulta.

CAPÍTULO II DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS CÉDULAS DE PRESENÇA

SUBCAPÍTULO I DOS CONSELHOS ADMINISTRATIVO E FISCAL

Primeiramente, cumpre esclarecer que as cédulas de presença são meios utilizados para a realização dos pagamentos das cooperativas aos membros de Conselho de Administração ou Conselho Fiscal, assim, representam uma retribuição pelo trabalho prestado.

Ressalta-se que as sociedades cooperativas, nos termos do Capítulo IX da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional do Cooperativismo, são compostas de um Conselho Fiscal, bem como de um Conselho de Administração, que devem ser ocupados por associados, eleitos pela Assembleia Geral (Art. 47).

O Manual do Conselho Fiscal da OCB, ao tratar dos procedimentos da reunião conjunta com o Conselho de Administração, menciona, dentre as diversas atribuições do Conselho Fiscal, a seguinte:

“d. Determinação da mecânica de reembolso de despesas, pagamento de diárias, ajudas de custos, cédulas de presença, quando previstos no estatuto e aprovados em AG;”¹

Note-se que há a distinção entre o reembolso de despesas, pagamentos de diárias, ajudas de custos e cédulas de presença. Tão somente a última possui natureza eminentemente remuneratória, como será demonstrado, as demais possuem natureza indenizatória, salvo no caso do seu uso indevido e sem comprovação documental.

¹ <https://www.ocb.org.br/publicacao/18/manual-de-orientacao-para-o-conselho-fiscal>, p. 46.

Diante da conceituação e caracterização, partimos para a análise da tributação, que se dará sob o âmbito de incidência tanto do IRPF quanto do INSS, a seguir explicitados.

SUBCAPÍTULO II DA INCIDÊNCIA DO IRPF

De início, a fim de analisar se há a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física sobre os valores pagos pelas Cooperativas no modelo das cédulas de presença, cumpre analisar o art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713/1988, a saber:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995).

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei complementar nº 150, de 2015)

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas

Veja-se que o referido artigo da lei prevê que são sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte os "demais rendimentos percebidos pelas pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoa jurídica".

Ainda, de acordo com a Solução de Consulta 32/2014, é possível verificar que mesmo que os valores sejam pagos em valor fixo e a título de indenização consoante o estatuto da cooperativa, para cobrir viagens, alimentação, etc, as rubricas seriam sujeitas ao IRPF. Colaciona-se:

"É devido imposto sobre a renda de remuneração, definida em Assembleia da Cooperativa, paga tanto como retribuição da presença dos Conselheiros quanto

pela representação da Cooperativa junto às instituições financeiras e congressos nacionais ."

Não é outro o posicionamento exarado pela OCB em seu Manual Tributário para cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, de 2015, e perfeitamente aplicável no caso sob análise. Veja-se que no referido material a organização assim preconiza:

*"Os demais rendimentos pagos ou creditados pela cooperativa aos cooperados, como por exemplo, pró-labore de diretores ou **cédulas de presença do Conselho de Administração e Fiscal também estão sujeitos às alíquotas da tabela progressiva do imposto de renda, porém, sem redução da base de cálculo prevista para os rendimentos da atividade de transporte de cargas e passageiros**"².*

Nessa seara, tendo em vista a Lei nº 7.713/1998, a SC Cosit n. 32 e o Manual da OCB, entende-se como devido o Imposto de Renda Pessoa Física sobre a remuneração paga sob a forma de cédulas de presença a título de retribuição pela função desempenhada pelos membros do Conselho.

SUBCAPÍTULO III DA RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Conforme exposto no Subcapítulo anterior, os valores pagos aos Conselheiros pelo desempenho da sua atividade, sob a forma de cédula de presença, são tributados pelo Imposto de Renda. A partir desta conclusão, parte-se agora à análise da forma de recolhimento do tributo, que será retido na fonte.

A previsão de retenção do imposto encontra-se no parágrafo 1º do art. 7º da Lei nº 7.713/1998, a saber:

² <http://manuais.brasilcooperativo.coop.br/.pdf>, p. 95

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Isto é, uma vez realizado o pagamento dos valores, estes deverão ser retidos na fonte pela Cooperativa, ocasião na qual será aplicada a alíquota do tributo de acordo com a tabela progressiva prevista para o imposto. A OCB, em seu Manual Tributário para cooperativas de transporte de cargas e de passageiros assim orienta o recolhimento:

“A tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física dos últimos anos-calendário tem previsão legal.

O imposto de renda retido na fonte decorrente de pró-labore, cédulas de presença ou outros rendimentos pagos ou creditados a cooperados deverá ser recolhido no código de recolhimento 0588 – IRRF Rendimento do Trabalho sem vínculo empregatício.

O prazo para pagamento ou compensação é até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente à ocorrência do fato gerador, ou seja, até o último dia útil antes do dia 20 do mês seguinte ao fato gerador.³”

De modo pontual, conclui-se que: *i)* o IRPF é devido; *ii)* ele será retido na fonte pela Cooperativa, seguindo as alíquotas da tabela progressiva; *iii)* o recolhimento se dará pelo código 0588 – IRRF Rendimento do Trabalho sem vínculo empregatício; e *iv)* o prazo para seu recolhimento ou compensação é até o último dia útil antes do dia 20 do mês seguinte ao fato gerador.

³ <http://manuais.brasilcooperativo.coop.br/.pdf> , p. 96

SUBCAPÍTULO IV

DA INCIDÊNCIA DO INSS PATRONAL A CARGO DA COOPERATIVA

Assentada a incidência e o recolhimento do Imposto de Renda, cumpre agora analisar a incidência da contribuição previdenciária patronal, que está prevista no art. 22 da Lei n. 8.212/91, da seguinte forma:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência

Em conformidade com a referida norma legal, o Conselho Consultivo de Crédito da OCB norteou, por meio da orientação CECO no. 2 sobre as cédulas de presença nos sistemas cooperativistas, no sentido de que o montante pago aos membros do Conselho configura base de incidência de **contribuição social patronal a cargo da Cooperativa**. Vide:

*Cédula de Presença – Tributação - O valor creditado aos membros do Conselho Fiscal, Conselho de Administração e Diretoria, a título de cédula de presença, constitui base de **incidência da contribuição social, a cargo da cooperativa, à alíquota de 20% (vinte por cento)**. Lei 8.212/91. Reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça.*

Dessa forma, entende-se que havendo a ocupação do cargo e sendo integrante do órgão de direção da cooperativa (nesse caso, Conselhos) a

remuneração é pelo exercício, restando devida a incidência da contribuição previdenciária.

Este é igualmente o posicionamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça,, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão da Corte no AgRg no AREsp de nº 330.711/RJ, de Relatoria do Ministro Ari Pargendler da Primeira Turma.

"É devida a incidência de contribuição previdenciária em face do pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Sociedades Cooperativas a título de cédula de presença, tendo em vista a natureza remuneratória da referida verba"(...) Em igual sentido: "Sobre os valores pagos a membros de Conselhos de Administração e de Conselhos Fiscais de sociedades cooperativas, ainda que apenas a título de comparecimento às respectivas reuniões, incide contribuição previdenciária" [grifo nosso]
(STJ, AgRg no AREsp 330.711/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/10/2013)

Assim sendo, a partir da análise da Lei nº 8.212/91, em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e com a orientação CECO n. 2 da OCB, conclui-se que a contribuição previdenciária patronal é, sim, devida ante o pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Cooperativas, por se tratar de uma remuneração pela atividade desempenhada. Frisa-se, de igual modo, que seu recolhimento é devido pela Cooperativa.

SUBCAPÍTULO V

DA INCIDÊNCIA DO INSS SOBRE A REMUNERAÇÃO DO DIRIGENTE A TÍTULO DE SEGURADO INDIVIDUAL

Além do recolhimento do INSS patronal em razão do pagamento realizado aos membros dos Conselhos Administrativo e Fiscal, entende-se que será devido, de mesmo modo, o INSS sobre a remuneração do dirigente a título de segurado individual, que é o que se passa a expor.

O artigo 12, inciso V, alínea "f", da Lei nº 8212, de 24 de Julho de 1991, prevê que o associado eleito para o cargo de direção em cooperativa (entre outros), que receba remuneração, é considerado como contribuinte individual. Colaciona-se o referido artigo:

*Art. 12. São **segurados obrigatórios da Previdência Social** as seguintes pessoas físicas:*

V - como contribuinte individual:

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, **e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa**, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, **desde que recebam remuneração**; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Em perfeita consonância com este dispositivo está o Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao Sescop e à Previdência Social, Volume I elaborado pelo SECOOP, segundo o qual são contribuintes individuais os seguintes segurados nas cooperativas⁴:

- I - o trabalhador associado à cooperativa que adere aos propósitos sociais e preenche as condições estabelecidas no Estatuto dessa cooperativa, considerado cooperado;*
- II - o associado eleito para cargo de direção em cooperativa;*
- III - o trabalhador associado à cooperativa de trabalho que, nessa condição, presta serviços a empresas ou a pessoas físicas mediante remuneração ajustada ao trabalho executado;*

⁴ Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao Sescop e à Previdência Social. Série Gestão Cooperativa. SECOOP: Brasília/DF, 2016. pg. 30. Disponível em: <https://www.ocb.org.br/manual-de-recolhimento-I>

IV - o trabalhador associado à cooperativa de produção que, nessa condição, presta serviços à cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado.

No mesmo sentido, observa-se o AREsp: 1578121 SP 2019/0266752-6, recentemente julgado pelo STJ e de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, datado de 05/02/2020:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.578.121 - SP (2019/0266752-6)
RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES AGRAVANTE : UNIMED DE CAÇAPAVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO AGRAVANTE : UNIMED SÃO JOSE DOS CAMPOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO AGRAVANTE : UNIMED DE TAUBATÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO ADVOGADOS : PAULA REGINA GUERRA DE RESENDE - MG080788 LILIANE NETO BARROSO - SP276488 ISABELLA NORIA CUNHA - MG112961 LETICIA FERNANDES DE BARROS - SP302327 AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL DECISÃO Trata-se de Agravo, interposto por UNIMED DE CAÇAPAVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO e OUTRAS, contra decisão que inadmitiu Recurso Especial, manejado em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado: "PROCESSO CIVIL - JULGAMENTO MONOCRÁTICO - POSSIBILIDADE - ARTIGO 557, CAPUT, DO CPC - SENTENÇA EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL REGIONAL. PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CÉDULA DE PRESENÇA PAGA AOS ASSOCIADOS ELEITOS PARA OS CONSELHOS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVAS - NATUREZA REMUNERATÓRIA. (...) **IV.O artigo 22, III, da Lei 8.212/91 estabelece que as empresas e, conseqüentemente, as cooperativas, já que estas são àquelas equiparadas, tem a obrigação de recolher contribuições previdenciárias calculadas à razão de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços**". V.É fato incontroverso que os Conselheiros prestam serviços às impetrantes, sendo que aqueles recebem, em função do comparecimento às reuniões do conselho destas, **a verba intitulada "cédulas de presença"**. Tal verba assume natureza remuneratória, pois consiste na contraprestação ao

comparecimento dos conselheiros às reuniões, logo aos serviços por eles prestados em tal oportunidade. Não há, destarte, como se vislumbrar a natureza indenizatória pretendida pelas apelantes, até porque não foi indicado qual seria o objeto do ressarcimento. **VI. Nos termos do 12, V, f, da Lei 8.212/91, "São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (.. .) V - como contribuinte individual: (...) f) (...) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade (...)"**. A melhor inteligência do artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91, revela que deve ser considerado ocupante de cargo de direção da cooperativa todos aqueles que, independentemente da denominação atribuída ao seu cargo, participem da administração da entidade. Assim, muito embora os conselheiros não componham a " diretoria executiva ", ou seja, não sejam " diretores executivos ", é certo que eles compõem o Conselho de Administração, ocupando - neste caso, frise-se, **um cargo de direção da entidade**. Isso porque eles participam ativamente da administração da cooperativa, tendo eles competência" de planejamento, de gerenciamento, de controle e normativa ", nos termos do artigo 48 e seguintes do Estatuto da Unimed Caçapava, por exemplo. (...) . VIII. Feitas tais ponderações, conclui-se que (i) **a verba intitulada" cédulas de presença "possui natureza remuneratória e que (ii) os conselheiros compõem a administração, logo a diretoria das cooperativas apelantes, sendo, destarte, segurados obrigatórios da Previdência Social, na modalidade de contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91. Conseqüentemente, sobre tal verba deve incidir contribuição previdenciária, na forma do artigo 22, III, da Lei 8.212/91, não havendo, pois, que se falar em violação aos artigos 150, I, e 195, I, da CF/88, os artigos 3º, 97, I, II e III, 108, § 1º, e 114, todos do CTN e os artigos 22, III c.c o artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91. Precedentes desta Corte e de outros Tribunais Regionais Federais pátrios. IX. Agravo legal a que se nega provimento" (fls. 718/720e). (...) [grifo nosso]**

(STJ - AREsp: 1578121 SP 2019/0266752-6, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 05/02/2020)

Diante do exposto, conclui-se que o segurado, uma vez considerado contribuinte individual do INSS, deverá realizar o recolhimento de INSS sobre a sua

remuneração de dirigente, no escopo de segurado individual, de acordo com os procedimentos a seguir expostos.

SUBCAPÍTULO VI DA RETENÇÃO DO INSS

Consoante o Manual Tributário (Ramo Transporte) da OCB de 2015⁵, tangente à retenção da contribuição previdenciária dos sócios, infere-se que o seu enquadramento de contribuinte individual tem previsão legal conforme o art. 70 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005. Ainda, a alíquota para o cálculo da contribuição é de 20% sobre o salário de contribuição, observando-se os limites máximos e mínimos:

A obrigatoriedade de arrecadação pela empresa, mediante desconto da remuneração, da contribuição previdenciária devida por contribuinte individual que lhe preste serviço, ou, no caso das sociedades cooperativas de transporte, da contribuição devida pelos seus cooperados como contribuinte individual tem previsão em lei (...).

A base de cálculo da contribuição social previdenciária será o salário de contribuição. (...). A alíquota para o cálculo da contribuição previdenciária que será retida, atualmente, é de vinte por cento sobre o salário de contribuição, observados os limites mínimo e máximo.

Segue abaixo o exemplo extraído do Manual:

Base de Informações	Renda Bruta	Base Retenção INSS
Rendimentos		
Rendimento de Transporte	15.000,00	3.000,00
Rendimento Pró-Labore	4.000,00	4.000,00

Cálculo da Retenção do INSS:	Base de Cálculo	Alíquota	INSS Retido
Pró-Labore	4.000,00	11%	440,00
Serviço transporte	1.189,82	20%	237,96
Soma	5.189,82		677,96

⁵ Disponível em: <http://manuais.brasilcooperativo.coop.br/visualizar/manual/3/manual-tributario-ramo-transporte.pdf>

Salienta-se que o percentual de 11% descrito no quadro era devido até 2015 quando foi revogada a alíquota de 15% do inciso IV, art. 22 da Lei 8212/91 diante de sua inconstitucionalidade reconhecida no RE 595838, consoante é possível observar pela Solução de Consulta COSIT 96/2020.

Vejamos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias COOPERADO FILIADO A COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA DE 20%. TERMO INICIAL. ADI RFB Nº 5, DE 2015. RECOLHIMENTO MENOR QUE O DEVIDO.COMPLEMENTAÇÃO.OBRIGATORIEDADE.

A alíquota de 20% (vinte por cento) em relação à contribuição a cargo do cooperado que presta serviço a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho, é aplicável a partir da data da publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, que ocorreu em 26 de maio de 2015.

A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, contribuinte individual, no montante de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração, o que, inobstante, não exime este de comprovar o desconto no montante previsto na legislação, por meio de documento a ser expedido pela cooperativa nos termos do inciso V do art. 47 da IN RFB nº 971, de 2009.

A partir de 26 de maio de 2015, a contribuição a cargo do cooperado filiado a cooperativa de trabalho que tenha sido recolhida com o percentual de 11% (onze por cento) deve ser complementada em valor equivalente à diferença entre o efetivamente pago e o devido em face da aplicação de alíquota de 20% sobre o salário de contribuição da competência, acrescido de multa e juros de mora. Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 150; Lei nº 8.212, de 1991, art. 21, caput, art. 22, inciso IV, art. 30, §§ 4º e 5º e art. 35; Lei nº 10.666, de 2003, art. 4º, §1º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, §15, inciso IV, art. 216, inciso XII; IN RFB nº 971, de 2009, art. 47, inciso V, art. 65, inciso II, alínea "a", item 3; IN RFB nº 1867, de 2019; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 2017.

Neste sentido, o INSS relativo à contribuição patronal será retido na fonte por parte da Cooperativa. Ademais, conforme exposto nos tópicos anteriores, de acordo com a atual legislação vigente a alíquota será de 20%.

CAPÍTULO III

DOS SEGURADOS ESPECIAIS NAS COOPERATIVAS RURAIS

Primeiramente, quanto ao ponto, cumpre identificar os segurados especiais rurais, vez que - cumpridos os requisitos legais - não se observa qualquer impedimento de contribuir como segurado especial e receber valores de cédula de presença.

Assim, consoante o art. 12, inciso IV da Lei 8212/91 o segurado especial é:

“a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de: (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008).

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade: (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

1. agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais; “

O produtor rural qualificado nestas características recolherá para previdência, consoante o art. 25 da Lei nº 8.212/91:

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018) (Produção de efeito)

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Veja-se que é regra de aplicação bem diferenciada dos demais segurados da Previdência Social e que não tem relação com a caracterização dos valores recebidos

por Cédula de Presença, ou seja, cada forma de recolhimento tem uma base de contribuição diferente, não interferindo uma na outro.

Não é outra a conclusão que os autores do Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao Sescop e à Previdência Social, Volume I, chegaram.

Veja-se que, para eles, não há perda da condição de segurado especial, todavia permanece obrigado a efetuar o recolhimento de ambas as contribuições, no percentual de 1,3% de segurado especial e ter retido 20% sobre o valor recebido à título de Cédula Rural.

Abaixo anexamos o texto do Manual sobre o ponto.

A associação em cooperativa agropecuária e/ou o exercício de dirigente de cooperativa rural constituída exclusivamente por segurados especiais não descaracteriza a condição de segurado especial, porém o segurado não fica dispensado de recolhimento da contribuição devida em relação ao exercício de cada uma dessas atividades. A cooperativa adquirente, consumidora ou consignatária da produção, fica obrigada a fornecer ao segurado especial cópia do documento fiscal de entrada da mercadoria para fins de comprovação da operação e da respectiva contribuição previdenciária. Quando o segurado especial houver comercializado sua produção do ano anterior exclusivamente com empresa adquirente, consignatária ou cooperativa, tal fato deverá ser comunicado à Previdência Social pelo respectivo grupo familiar.

Diante do exposto, conclui-se, amparados na legislação e corroborados na posição do Cooperativismo, vide os manuais do Sescop e da OCB, que o contribuinte segurado especial rural não perde sua característica, nos termos do §9º do art. 12 da Lei 8212/91, quando passa a também receber valores de Cédula de Presença a título de contrapartida de compor Conselho Fiscal ou administrativo da Cooperativa, mas que ambas as contribuições devem ser prestadas até o teto do salário-contribuição nos termos do art. 28, inciso III da Lei 8212/91.

TÍTULO III DA RESPOSTA À CONSULTA

Diante do exposto, conclui-se que há tributação de IRRF e INSS sobre as verbas de Cédula de Presença diante da natureza de contrapartida ao associado por compor o Conselho Administrativo ou Conselho Fiscal da cooperativa, bem como diante da diferença de bases de cálculo entre a contribuição de segurado especial e contribuição por segurado da cooperativa, nos termos do art. 12 , inciso IV da Lei 8212/91, do art. 25 da Lei nº 8.212/91, bem como dos Manuais da OCB/2016 e da SESCOOP/2016.

Quanto às respostas pontuais, entendemos que:

- i) Incide IRRF e INSS sobre as verbas recebidas a título de Cédula de Presença por serem consideradas contrapartidas devidas ao associado que compõem o Conselho Fiscal ou Administrativo da Cooperativa e que o seu enquadramento é como contribuinte individual, segurado da cooperativa;*
- ii) A incidência de INSS sobre recebimento de Cédula de Participação pelo conselheiro, que já possui condição de segurado especial, não lhe retira a característica do benefício tendo em vista que cada uma destas contribuições possui base de cálculo distinta e requisitos que não anula uma a outra.*

É o presente Parecer.

Porto Alegre, 04 de março de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.

16. Parecer n. 16/2021

Considerações sobre a obrigatoriedade de emissão do perfil profissiográfico previdenciário para associados de cooperativas educacionais

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa do ramo de Trabalho, Produção de Bens e Serviços¹, questiona sobre a obrigatoriedade de emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário para associados de cooperativas educacionais.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa de Trabalho Educacional - COOPEEB, é uma Cooperativa integrada por professores e técnicos em educação, constituída no ano 2000 a fim de dar continuidade ao Colégio Concórdia de Porto Alegre/RS. Atualmente, além referido Colégio, atua em outras duas unidades de trabalho, a Escola de Lideranças e o Aprendiz Cooperativo².

Neste cenário, questiona acerca da obrigatoriedade de emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) para seus associados, especificamente no tocante à qual enquadramento previdenciário utilizar: se seria o especial pela função de docência/professor, ou/e se seria o regime especial através da emissão do LTCAT, PPRA, PPP e PCMSO para professor associado/cooperado.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria responder aos seguintes questionamentos:

¹ www.ocb.org.br/ramos

² <http://coopeeb.com.br/>

- i) *Qual enquadramento previdenciário deve ser utilizado: o especial pela função de docência/professor, ou/e o regime especial através da emissão do LTCAT, PPRA, PPP e PCMSO para professor associado/cooperado?*
- ii) *É obrigatória a emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário para associados de Cooperativa do ramo de Trabalho, Produção de Bens e Serviços?*

Passamos à análise dos questionamentos, que serão respondidos com base na Instrução Normativa nº 77, de 21 de janeiro de 2015, bem como com as demais legislações aplicáveis.

CAPÍTULO II

DO PERFIL PROFISSIOGRÁFICO PREVIDENCIÁRIO

Consoante narrado, a Consulente, Cooperativa de Trabalho atuante no setor educacional, formulou consulta questionando acerca da obrigatoriedade da emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) para associados de cooperativas educacionais.

Desse modo, primeiramente cumpre analisar o que é o PPP, para que, após esta análise, se possa delimitar em quais situações será exigido. De acordo com a Instrução Normativa nº 77, de 21 de janeiro de 2015:

Art. 264. O PPP constitui-se em um documento histórico laboral do trabalhador, segundo modelo instituído pelo INSS, conforme formulário do Anexo XV, que deve conter as seguintes informações básicas:

- I - Dados Administrativos da Empresa e do Trabalhador;*
- II - Registros Ambientais;*
- III - Resultados de Monitoração Biológica; e*
- IV - Responsáveis pelas Informações.*

Isto é, o PPP é o documento histórico laboral do trabalhador que presta serviço à empresa, destinado a prestar informações ao INSS relativas à efetiva exposição a agentes nocivas e que contém dados administrativos, registros ambientais com base no LTCAT e resultados de monitoração biológica. Ademais, conforme o art. 256 da

IN 77/2015 c/c o art. 147 da Instrução Normativa INSS/DC 95/2003, que instituiu o PPP, suas finalidades são:

I - comprovar as condições para obtenção do direito aos benefícios e serviços previdenciários;

II - fornecer ao trabalhador meios de prova produzidos pelo empregador perante a Previdência Social, a outros órgãos públicos e aos sindicatos, de forma a garantir todo direito decorrente da relação de trabalho, seja ele individual, ou difuso e coletivo;

III - fornecer à empresa meios de prova produzidos em tempo real, de modo a organizar e a individualizar as informações contidas em seus diversos setores ao longo dos anos, possibilitando que a empresa evite ações judiciais indevidas relativas a seus trabalhadores; e

IV - possibilitar aos administradores públicos e privados acessos a bases de informações fidedignas, como fonte primária de informação estatística, para desenvolvimento de vigilância sanitária e epidemiológica, bem como definição de políticas em saúde coletiva.

Assim sendo, a partir de 1º de janeiro de 2004, as empresas (ou a elas equiparadas) passaram a ser obrigadas a preencher o formulário do PPP de forma individualizada para seus empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais cooperados, que trabalhem expostos a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, ainda que não presentes os requisitos para fins de caracterização de atividades exercidas em condições especiais, seja pela eficácia dos equipamentos de proteção, coletivos ou individuais, seja por não se caracterizar a permanência.

Ressalta-se que o PPP substituiu os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais referidos no art. 58 da Lei nº 8.213, de 1991, a partir de 1º de janeiro de 2004.

A elaboração e atualização do PPP para os segurados se dará, segundo o art. 266, §7º da IN:

I - por ocasião da rescisão do contrato de trabalho ou da desfiliação da cooperativa, sindicato ou órgão gestor de mão de obra, com fornecimento de uma das vias para o trabalhador, mediante recibo;

II - sempre que solicitado pelo trabalhador, para fins de requerimento de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais;

III - para fins de análise de benefícios e serviços previdenciários e quando solicitado pelo INSS;

IV - para simples conferência por parte do trabalhador, pelo menos uma vez ao ano, quando da avaliação global anual do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA; e

V - quando solicitado pelas autoridades competentes.

Diante da conceituação e explicação sobre o que é o PPP, passa-se à análise de quando será devido, levando-se em consideração as possibilidades de enquadramento previdenciário.

CAPÍTULO III DO ENQUADRAMENTO PREVIDENCIÁRIO

Conforme já exposto, a Consulente, Cooperativa de Trabalho atuante no setor educacional, formulou consulta questionando acerca da obrigatoriedade da emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) para associados de cooperativas educacionais.

Nesta seara, mencionou que a origem do questionamento se deu a partir da incerteza quanto a qual enquadramento previdenciário utilizar, se seria o regime especial em razão da atividade exercida (docência), ou/e se seria o regime especial por se tratar de uma cooperativa de trabalho. Assim sendo, faz-se necessário a análise destes regimes, para que, posteriormente, possa se verificar quais os documentos que deverão ser emitidos.

De acordo com a Instrução Normativa nº 77, de 21 de janeiro de 2015, a concessão de aposentadoria especial, uma vez cumprida a carência exigida, dependerá de caracterização da atividade exercida em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador. Isto é, a aposentadoria

especial é o benefício previdenciário concedido ao trabalhador que exerce suas atividades laborais exposto a determinadas condições que possam causar algum prejuízo à sua saúde e integridade física ao longo do tempo.

Além disso, o art. 247 da mesma IN determina que este benefício será devido somente a determinados tipos de segurados, quais sejam:

Art. 247. A aposentadoria especial será devida, somente, aos segurados:

I - empregado;

II - trabalhador avulso;

III - contribuinte individual por categoria profissional até 28 de abril de 1995; e

IV - contribuinte individual cooperado filiado à cooperativa de trabalho ou de produção, para requerimentos a partir de 13 de dezembro de 2002, data da publicação da MP nº 83, de 2002, por exposição à agente(s) nocivo(s). [grifo acrescido]

Da leitura do excerto, depreende-se que a dúvida da Consulente reside quanto ao enquadramento no inciso III do artigo colacionado, que proporcionaria o regime especial em razão da atividade de docência exercida, ou quanto ao enquadramento no inciso IV, que proporcionaria o regime especial ao contribuinte vinculado à cooperativa de trabalho.

Passa-se à análise de ambas as modalidades, bem como dos documentos necessários para sua adesão.

SUBCAPÍTULO I

DO REGIME ESPECIAL PARA AS COOPERATIVAS DE TRABALHO

A Instrução Normativa nº 77/2015 traz, a partir do seu art. 258, a caracterização da atividade exercida em condições especiais. Nesse sentido, preceitua que, para caracterizar o exercício de atividade sujeita a condições especiais, o segurado empregado ou trabalhador avulso deverá apresentar, original ou cópia autenticada da Carteira Profissional ou da Carteira de Trabalho e Previdência Social, conjuntamente com:

I - para períodos laborados até 28 de abril de 1995, véspera da publicação da Lei nº 9.032, de 1995:

a) os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais emitidos até 31 de dezembro de 2003, e quando se tratar de exposição ao agente físico ruído, será obrigatória a apresentação, também, do Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho - LTCAT; ou

b) Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP emitido a partir de 1 de janeiro de 2004;

II - para períodos laborados entre 29 de abril de 1995, datada publicação da Lei nº 9.032, de 1995, a 13 de outubro de 1996, véspera da publicação da MP nº 1.523, de 1996:

a) os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais emitidos até 31 de dezembro de 2003, e quando se tratar de exposição ao agente físico ruído, será obrigatória a apresentação do LTCAT ou demais demonstrações ambientais arroladas no inciso V do caput do art. 261; ou

b) Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP emitido a partir de 1 de janeiro de 2004;

III - para períodos laborados entre 14 de outubro de 1996, data da publicação da MP nº 1.523, de 1996 a 31 de dezembro de 2003, data estabelecida pelo INSS em conformidade com o determinado pelo § 3º do art. 68 do RPS:

a) os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais emitidos até 31 de dezembro de 2003 e, LTCAT para exposição a qualquer agente nocivo ou demais demonstrações ambientais arroladas no inciso V do caput do art. 261; ou

b) Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP emitido a partir de 1 de janeiro de 2004;

IV - para períodos laborados a partir de 1º de janeiro de 2004, o documento a ser apresentado deverá ser o PPP, conforme estabelecido por meio da Instrução Normativa INSS/DC nº 99, de 5 de dezembro de 2003, em cumprimento ao § 3º do art. 68 do RPS.

Assim sendo, para o período atual, aplica-se o disposto no artigo IV, segundo o qual, juntamente com os documentos mencionados, **deverá ser apresentado o PPP.**

Nesse sentido, o SESCOOP-GO, em seu Manual de Recolhimento³, onde constam orientações às cooperativas das contribuições ao SESCOOP e à Previdência Social, orienta que:

“As informações prestadas em GFIP sobre a existência ou não de riscos ambientais em níveis ou concentrações que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador deverão ser comprovadas perante a fiscalização da RFB mediante apresentação dos seguintes documentos:

I - PPRA, que visa à preservação da saúde e da integridade dos trabalhadores, por meio da antecipação, do reconhecimento, da avaliação e do consequente controle da ocorrência de riscos ambientais, sendo sua abrangência e profundidade dependentes das características dos riscos e das necessidades de controle, devendo ser elaborado e implementado pela empresa, por estabelecimento, nos termos da NR-9, do MTE;

II - Programa de Gerenciamento de Riscos (PGR), que é obrigatório para as atividades relacionadas a mineração e que substitui o PPRA para essas atividades, devendo ser elaborado e implementado pela empresa ou pelo permissionário de lavra garimpeira nos termos da NR-22, do MTE. Este documento deverá ter ART registrada no CREA; 66 Série Gestão Cooperativa;

III - PCMAT, que é obrigatório para estabelecimentos que desenvolvam atividades relacionadas a indústria da construção, identificados no grupo 45 da tabela de CNAE, com 20 (vinte) trabalhadores ou mais por estabelecimento ou obra, e que visa a implementar medidas de controle e sistemas preventivos de segurança nos processos, nas condições e no meio ambiente de trabalho nos termos da NR18, substituindo o PPRA quando contemplar todas as exigências contidas na NR9, ambas do MTE. Este documento deverá ter ART registrada no CREA;

IV - PCMSO, que deverá ser elaborado e implementado pela empresa ou pelo estabelecimento a partir do PPRA, do PGR e do PCMAT com o caráter de promover a prevenção, o rastreamento e o diagnóstico precoce dos agravos à saúde relacionados ao trabalho, inclusive aqueles de natureza subclínica, além da constatação da existência de casos de doenças profissionais ou de danos irreversíveis à saúde dos trabalhadores nos termos da NR-7, do MTE;

³ <http://www.goiascooperativo.coop.br/arquivos.pdf>

V - LTCAT, que é a declaração pericial emitida para evidenciação técnica das condições ambientais do trabalho, podendo ser substituído por um dos documentos dentre os previstos nos itens I e II;

VI - PPP, que é o documento histórico-laboral individual do trabalhador;

VII - CAT, que é o documento que registra o acidente do trabalho, a ocorrência ou o agravamento de doença ocupacional, mesmo que não tenha sido determinado o afastamento do trabalho, conforme disposto nos arts. 19 a 22 da Lei nº 8.213, de 1991, e nas NR- 7 e NR-15, do MTE, sendo seu registro fundamental para a geração de análises estatísticas que determinam a morbidade e a mortalidade nas empresas e para a adoção das medidas preventivas e repressivas cabíveis, sendo considerados, também, os casos de reconhecimento de anexo técnico epidemiológico na forma do art. 21-A da citada lei, acrescentado pela Lei nº 11.430, de 26 de dezembro de 2006. "

Desse modo, entende-se que a emissão do PPP não é exclusiva à emissão dos demais documentos mencionados pela Consulente, como o LTCAT e o PCMSO, mas sim que devem ser apresentados conjuntamente.

SUBCAPÍTULO II

DO REGIME ESPECIAL EM RAZÃO DA DOCÊNCIA

Anteriormente o regime especial em função da docência, além dos procedimentos mencionados no subcapítulo anterior, deveriam observadas algumas normas, conforme abaixo, mas que foram posteriormente revogados. Segundo o art. 269 da IN 77/2015, para enquadramento de atividade exercida em condição especial por categoria profissional o segurado deveria comprovar o exercício de função ou atividade profissional até 28 de abril de 1995, arroladas nos seguintes anexos legais, que posteriormente sofreram revogação:

I – quadro anexo ao Decreto nº 53.831, de 1964, a partir do código 2.0.0 (ocupações); e

II – Anexo II do Decreto nº 83.030, de 1979.

Analisando-se o quadro Anexo ao Decreto nº 53.831/64, temos que:

2.1.4.	Magistério	Professores	Penoso	25 anos	Jornada normal ou especial fixada em Lei Estadual vírgulaGB. 286; Estado RJ. 1.870 de 25.4.53. - Art. 318 da CLT
--------	------------	-------------	--------	---------	--

Ou seja, o laboro realizado pela Cooperativa se encontraria entre as possibilidades de enquadramento no regime de segurados especiais em razão da atividade, uma vez que previsto no quadro anexo ao Decreto nº 53.831/64, atualmente revogado pelo Revogado pelo Decreto nº 62.755, de 22.5.1968.

Isto é, para as ocupações previstas no quadro anexo ao Decreto nº 53.831/64 ou no anexo II do Decreto nº 83.030/79 a aposentadoria especial era automaticamente concedida, uma vez que inerente à atividade profissional realizada. Era necessário tão somente a comprovação de que o trabalho havia sido efetivamente desempenhado.

Entretanto, com o advento da Lei nº 9.032/1995, passou a ser necessário que o trabalhador comprovasse que foi efetivamente exposto a agentes nocivos para que pudesse gozar da aposentadoria. Ante a esse cenário de mudança, a legislação previdenciária autorizou o reconhecimento do tempo laborado por enquadramento profissional até 28 de abril de 1995, véspera da publicação da Lei, para fins de cômputo da aposentadoria especial.

Porém, o mesmo não ocorre com as atividades de magistério. Isto porque, com o advento da EC 18/81, que foi posteriormente recepcionada pela CF/88, o benefício de aposentadoria de professores foi incorporado ao texto constitucional, com a criação de uma categoria específica de aposentadoria, com tempo reduzido em 5 anos. ^[P]_[SEP]

Ou seja, com a edição da EC 18/81 - posteriormente recepcionada pela CF/88, foi criado diretamente o benefício de redução de 5 anos para os professores, de modo que sua aposentadoria passou a ser considerada como comum, e não mais como especial. Ainda assim, restou controvérsia quanto à possibilidade de os professores converterem o tempo já laborado, que era considerado como especial, para comum, dada a nova previsão constitucional.

Este tema já foi submetido ao STF, no processo ARE 703550 (publicado no DJe em 21/10/2014), no qual ficou consignado que a Emenda Constitucional (EC) 18/1981 retirou a natureza especial da atividade de magistério, ou seja, que seria impossível se fazer a conversão do tempo laborado como professor após 1981, restando para este tipo de segurado a contribuição por tempo, ainda que tenha redução de 5 anos.

Vejamos a ementa do acórdão proferido no ARE 703.550 que trata da conversão do tempo de serviço especial em comum:

*Recurso extraordinário com agravo. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. Reafirmação de jurisprudência. 2. Direito Previdenciário. Magistério. **Conversão do tempo de serviço especial em comum.** 3. Impossibilidade da conversão após a EC 18/81. Recurso extraordinário provido. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia. (Grifos nossos).*

As demais Cortes do País seguem veementemente o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, veja-se acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. APOSENTADORIA ESPECIAL. CONVERSÃO DE TEMPO ESPECIAL EM COMUM. ATIVIDADE COMO PROFESSOR. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. *Comprovado o exercício de atividades especiais por mais de vinte e cinco anos, é devida ao segurado a concessão de aposentadoria especial.*
2. *Os segurados que preencheram as condições para aposentadoria especial após a edição da L 9.032/1995 não se beneficiam da conversão do tempo de serviço comum em especial para fins de aposentadoria. Entendimento estabelecido pelo STJ no julgamento dos EDcl no REsp 1310034/PR, no regime dos "recursos repetitivos".*
3. **Desde a Emenda Constitucional nº 18/1981, o labor como professor passou a ser considerado como de tempo comum, ensejando apenas aposentadoria por tempo de contribuição. Precedentes deste Regional.**
4. *Correção monetária pela TR a partir da entrada em vigor da L 11.960/2009. (TRF4, APELREEX 5028078-87.2012.404.7100, Quinta Turma, Relator p/ Acórdão Marcelo de Nardi, juntado aos autos em 09/03/2016)*

Desse modo, entende-se que a aposentadoria especial prevista no art. 247, III, da IN 77/2015, concedida em razão da atividade de docência, somente seria devida até 28 de abril de 1995, tendo em vista o advento da EC 18/81, uma vez que incorporada pela Constituição Federal de 1988.

Assim sendo, o único benefício que os professores possuem **nos dias atuais** é o desconto de 5 anos para a aposentadoria, nos termos do art. 201, §8º c/c art. 40, §5º da CF/88.

Neste sentido, o dito regime especial em decorrência da atividade de docente ou magistério qualificado **como penoso** no Decreto nº 53.831/64 perdurou até 28/04/1995. A partir da referida data, aplica-se a atividade de magistério ou **docência o regime com a redução de 5 anos do período comum para a aposentadoria**. Percebe-se que não há mais a qualificação da atividade de magistério ou docência como penosa, mas se manteve o benefício da redução em 5 anos a esta atividade.

Cumpré aqui realizar uma diferenciação terminológica quanto à aposentadoria especial dos professores. A modalidade que não mais existe, regida pela IN nº 77/2015 trata-se de aposentadoria especial que era concedida em razão da categoria profissional, conforme os termos do art. 247, III, da referida instrução normativa.

Entretanto, em que pese desde a edição da EC 18/81 o labor como professor tenha passado a ser considerado como comum, o termo "aposentadoria especial" segue sendo utilizado ao se referir aos benefícios previstos no art. 40, §5º e art. 201, §8º, da Constituição Federal. Estes artigos preveem que os docentes terão uma redução de 5 anos no requisito da idade mínima para a aposentadoria, desde que comprovem tempo de efetivo exercício de suas funções. Colaciona-se os artigos:

Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

(...)

§ 5º Os ocupantes do cargo de professor terão idade mínima reduzida em 5 (cinco) anos em relação às idades decorrentes da aplicação do disposto no inciso III do § 1º, desde que comprovem tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio fixado em lei complementar do respectivo ente federativo.

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a:

(...)

§ 8º O requisito de idade a que se refere o inciso I do § 7º será reduzido em 5 (cinco) anos, para o professor que comprove tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio fixado em lei complementar.

A referida aposentadoria especial está disciplinada especificamente na Lei 8.213/91, que dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. A legislação assim dispõe:

Art. 56. O professor, após 30 (trinta) anos, e a professora, após 25 (vinte e cinco) anos de efetivo exercício em funções de magistério poderão aposentar-se por tempo de serviço, com renda mensal correspondente a 100% (cem por cento) do salário-de-benefício, observado o disposto na Seção III deste Capítulo.

Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, **ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei.**

Nesse sentido, a Lei dispõe que a comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, emitido pela empresa, com base em laudo técnico de condições especiais ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho.

Além disso, preconiza que a empresa deverá elaborar e manter atualizado o perfil profissiográfico abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando da rescisão do contrato de trabalho, cópia do documento. No caso das Cooperativas, portanto, o PPP deverá ser **obrigatoriamente** emitido quando da saída do Cooperado, já que não há uma rescisão contratual.

Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo.

§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista.

(...)

§ 4º A empresa deverá elaborar e manter atualizado perfil profissiográfico abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando da rescisão do contrato de trabalho, cópia autêntica desse documento.

Isto é: no momento da saída do Cooperado, para que ele possa se valer do benefício da redução de 5 anos para o tempo de aposentadoria, deverá ser emitido PPP por parte da Cooperativa, o que não é uma faculdade, mas sim uma obrigatoriedade. Veja-se que o §4º determina que a Cooperativa deverá fornecer o PPP **quando da rescisão do contrato**, ainda que deva mantê-lo atualizado constantemente.

A Cooperativa poderá, por meio de previsão estatutária e/ou regimental, determinar momento diverso para fornecimento do PPP ao seu Cooperado, anterior à data da saída deste, como exemplo, anualmente, para fins de conferência dos dados ali contidos.

Na sua origem, isto é, na Instrução Normativa INSS/DC nº 95, alterada pela IN nº 99, havia a previsão de que o PPP fosse emitido nas seguintes situações:

§ 8º O PPP será impresso nas seguintes situações:

I - por ocasião da rescisão do contrato de trabalho ou da desfiliação da cooperativa, sindicato ou OGMO, em duas vias, com fornecimento de uma das vias para o trabalhador, mediante recibo;

II - para fins de requerimento de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais;

III - para fins de análise de benefícios por incapacidade, a partir de 1º de janeiro de 2004, quando solicitado pelo INSS;

IV - para simples conferência por parte do trabalhador, pelo menos uma vez ao ano, quando da avaliação global anual do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais-PPRA, até que seja implantado o PPP em meio magnético pela Previdência Social;

V - quando solicitado pelas autoridades competentes.

Entretanto tal IN foi revogada e as instruções normativas subsequentes, incluindo a IN 77/2015, ainda em vigor, não trouxeram qualquer previsão nesse sentido. Desse modo, entende-se que o único dispositivo legal que segue em vigência e determina a obrigatoriedade da emissão do PPP é o art. 58, §4º da Lei nº 8.213/91, já colacionado.

Ante o exposto, conclui-se que mesmo após a incorporação da aposentadoria especial prevista na IN 77 pela Constituição Federal o PPP deve seguir sendo emitido, uma vez que exigido pela Lei nº 8.213/91 para fins de aproveitamento da redução de 5 anos para a aposentadoria.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

A) Qual enquadramento previdenciário deve ser utilizado: o especial pela função de docência/professor, ou/e o regime especial através da emissão do LTCAT, PPRA, PPP e PCMSO para professor associado/cooperado?

i) A Consulente efetuará o enquadramento do Cooperado como sendo vinculado à Cooperativa de Trabalho, nos termos previstos no art. 40, §5º e art. 201, §8º, da Constituição Federal, nos termos da EC 18/81, que transformou a aposentadoria dos professores em comum, com redução de 05 anos, não vigorando mais o regime da IN 77/2015 aos professores.

ii) O enquadramento, portanto, a ser utilizado não é o especial pela função de docência/professor, em função da no art. 40, §5º e art. 201, §8º, da Constituição Federal, nos termos da EC 18/81, que transformou a aposentadoria dos professores em comum.

iii) O regime especial aos professores cooperados a ser aplicado dá-se através da emissão do LTCAT, PPRA, PPP e PCMSO, nos termos da IN n. 77/2015.

B) É obrigatória a emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário para associados de Cooperativa do ramo de Trabalho, Produção de Bens e Serviços?

i) O enquadramento como Cooperativa de Trabalho implica na elaboração do PPP, que deve ser obrigatoriamente fornecido ao Cooperado no momento de sua saída, para que possa gozar da redução de 5 anos para a aposentadoria.

ii) A Cooperativa poderá, por meio de previsão estatutária e/ou regimental, determinar momento diverso para fornecimento do PPP ao seu Cooperado,

anterior à data da saída deste, como exemplo, anualmente, para fins de conferência dos dados ali contidos.

Porto Alegre, 22 de março de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

17. Parecer n. 17/2021

Considerações sobre a tributação de cooperativas de prestação de serviço

TÍTULO I

DA CONSULTA

As Consulentes, Cooperativas do ramo de Trabalho, Produção de Bens e Serviços, questionam acerca de aspectos da tributação de Cooperativas de Prestação de Serviço, especificamente no tocante ao ISSQN, IRPJ, IRPF de cooperados e INSS.

TÍTULO II

DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DOS MOTIVOS DA CONSULTA

As Consulentes são Cooperativas do Ramo Trabalho, Produção de Bens e Serviços e questionam acerca de diversos aspectos no tocante à tributação de Cooperativas de Prestação de Serviços, particularmente referentes ao ISSQN, IRPJ, retenção de tributos, IRPF de cooperados e INSS.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

i) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN):

a) Há incidência de ISSQN sobre os serviços prestados pela cooperativa de trabalho? Há diferença, para fins de ISSQN, de serem serviços prestados pelos cooperados (ato cooperativo) ou não cooperados (ato não cooperativo)? Qual a base legal aplicável?

b) Há obrigatoriedade de retenção de ISSQN nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuada pela cooperativa de trabalho? Qual a base legal aplicável?

ii) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ):

a) *Há incidência de imposto de renda na prestação de serviços da cooperativa de trabalho? Qual a base legal aplicável?*

b) *Há obrigatoriedade de retenção de imposto de renda nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuada pela cooperativa de trabalho? Qual a base legal aplicável?*

iii) *Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) de cooperados:*

a) *E em relação ao imposto de renda pessoa física dos cooperados, incide imposto de renda na remuneração recebida pela prestação de serviços por meio da cooperativa?*

b) *Há a obrigatoriedade de a cooperativa de trabalho efetuar a retenção do IRPF no momento dos pagamentos de remuneração aos cooperados?*

c) *A cooperativa tem a obrigação de apurar o IRPF dos associados?*

iv) *Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS):*

a) *Qual o tratamento contributivo à Previdência Social de associados de cooperativa de prestação de serviços? Qual a base de cálculo e alíquota aplicáveis?*

b) *Na distribuição de sobras ao final do exercício, há incidência de INSS no pagamento desses valores aos cooperados?*

v) *Retenção de Tributos:*

a) *Quais os tributos que devem ser retidos nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuada pela cooperativa de trabalho? Qual a base legal aplicável?*

Passamos à análise dos questionamentos.

CAPÍTULO II

DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Em primeiro lugar, as Cooperativas questionam sobre (i) há incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os serviços prestados pela Cooperativa de Trabalho, bem como (ii) se há alguma diferença se os serviços serem prestados por cooperados ou não cooperados. Além disso, indaga (iii) se haveria obrigatoriedade de retenção de ISSQN nos documentos fiscais referentes às

prestações de serviços efetuadas pela cooperativa de trabalho e qual a base legal aplicável.

(i) Há incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os serviços prestados pela Cooperativa de Trabalho

Para responder aos questionamentos suscitados, de início deve-se entender qual o *fundamento legal* e qual o *fato gerador* do referido tributo. De acordo com o art. 156, III, da CF/88 e 1º, da Lei Complementar 116/03, o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no âmbito do ICMS, e constantes na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03.

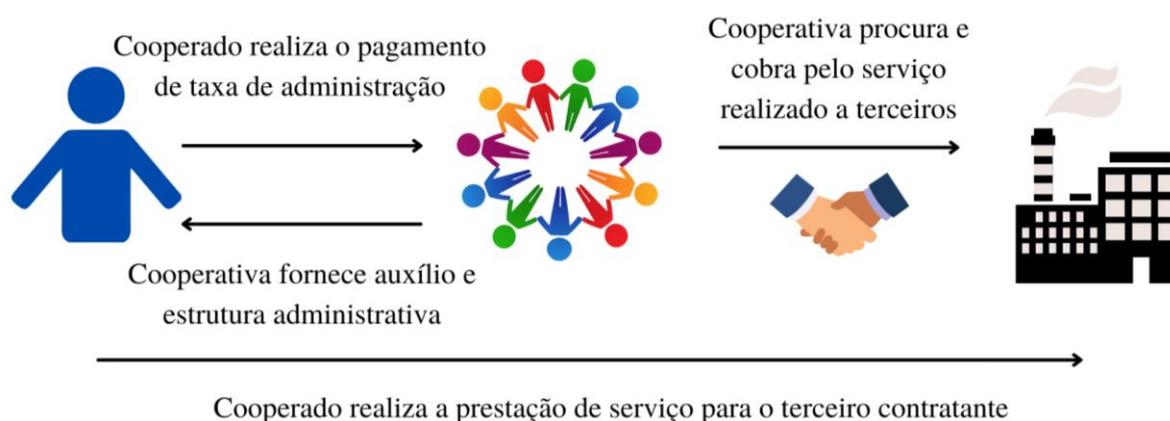
Isso assentado, deve-se analisar o caso concreto, tendo em vista a natureza das sociedades cooperativas, sobretudo as cooperativas prestadoras de serviços, a fim de verificar, ou não, a incidência de ISSQN.

Neste sentido, a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências, traz dois dispositivos que merecem destaque:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

*Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, **constituídas para prestar serviços aos associados**, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: (...) [grifo nosso]*

Isto é, as Cooperativas – e especialmente no âmbito das Cooperativas de Serviços – fornecem a estrutura administrativa para que seus associados cooperados prestem os serviços ao mercado, bem como procuram e cobram por esses serviços. Pode-se assim sintetizar a relação entre Cooperativa e Cooperado:



Desse modo, realizar-se-á a análise da incidência do ISSQN sob dois ângulos: na perspectiva da relação entre Cooperativa e o Cooperado e na perspectiva da relação entre a Cooperativa e o tomador do serviço.

A) RELAÇÃO COOPERATIVA-COOPERADO

Consoante o art. 79 da Lei das Cooperativas¹, a relação entre o cooperado e a Cooperativa configura um ato cooperado e, portanto, não implica operação de mercado. Essas atividades são fruto de uma relação societária entre o Cooperado e a Cooperativa, sem intuito lucrativo, e que não devem ser tributados pelo ISSQN.

Veja-se o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE COOPERATIVA. ISENÇÃO. ATO COOPERATIVO CARACTERIZADO. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO COM TERCEIROS. ARTIGO 79 DA LEI Nº 5.764/71.

1. A Corte de origem considerou que os serviços médicos são prestados diretamente pelos médicos e não pela cooperativa, que apenas repassa aos associados os recursos pagos pelos planos/seguros/convênios de saúde. Nesse

¹ Art. 79. Denominam-se **atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.**

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. [grifo nosso]

contexto, deve-se admitir tão somente a incidência do ISS sobre os serviços prestados pelos associados (valor fixo), consoante disposto no art. 9º, parágrafo único, do DL 406/68.

2. Não é possível a tributação pelo ISS sobre a atividade prestada pela cooperativa - recebimento dos valores pagos pela prestação dos serviços, posteriormente repassados aos cooperados com as deduções das despesas operacionais - quer pela absoluta ausência de tipicidade (aspecto material), já que não há, nem nunca houve, previsão de incidência do imposto sobre essa atividade em quaisquer das listas anexas até hoje elaboradas (DL 406/68, LC 56/87 ou LC 116/03); quer pela gratuidade do serviço (aspecto dimensível), que obsta a quantificação do imposto por ausência do elemento "preço".

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1213479/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 23/11/2010).

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. ISS: NÃO-INCIDÊNCIA. VALORES REPASSADOS PELA COOPERATIVA AOS COOPERADOS EM RAZÃO DO SERVIÇO MÉDICO PRESTADO. ATO COOPERATIVO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC: INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. Afasta-se a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC se inexistentes as omissões e contradições apontadas.

2. Configura-se ato cooperado o repasse de verbas recebidas dos pacientes pela cooperativa aos seus cooperados pelos serviços médicos por ele prestados, nos termos do art. 79 da Lei 5.769/71. Portanto, tais valores não estão sujeitos à incidência do ISS, o que não afasta a obrigação do profissional autônomo de recolher o tributo na forma do art. 9º, parágrafo único, do Decreto-lei 406/68.

2. Hipótese que se distingue daquela em que a cooperativa pratica ato comercial quando vende planos de saúde.

3. Incide o óbice da Súmula 7/STJ quando a constatação de ofensa à lei federal demanda o reexame do contexto fático-probatório.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 819.242/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 27/04/2009) [grifo acrescido]

Ressalta-se, contudo, que o STJ² já emitiu posicionamento distinto sobre o tema, afirmando que incidiria o ISS sobre a taxa de administração cobrada pelas Cooperativas dos seus Cooperados. Trata-se de posicionamento isolado da Corte, que mantém sua jurisprudência predominantemente no sentido de que não há cobrança de tributos sobre ato cooperado.

Cumpra então analisar como se dá a tributação no momento em que a Cooperativa recebe estes valores diretamente do tomador do serviço.

B) RELAÇÃO COOPERATIVA – TOMADOR DO SERVIÇO

Quando a Cooperativa preste um serviço para não associados, **nos quais se incluem os clientes/tomadores de serviço de modo geral**, ou até mesmo um serviço aos seus associados que não seja destinado à consecução de seus objetivos sociais, **haverá a incidência do ISSQN, desde que o serviço questão esteja previsto em uma das hipóteses da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03**.

Cumpra mencionar que, por se tratar de um imposto de competência municipal, alguns Municípios podem conceder benefícios específicos em relação à prestação de determinado serviço pelas Cooperativas, de modo que se faz necessário analisar a legislação atinente à cada municipalidade.

(ii) Se há alguma diferença se os serviços serem prestados por cooperados ou não cooperados.

Ademais, as Cooperativas questionam se há diferença no caso de os serviços serem prestados por cooperados ou não cooperados. Conforme exposto, a incidência do ISSQN se dá precisamente quando se tratar de um ato cooperado ou não cooperado.

Quando há a prestação de um serviço pela Cooperativa ao seu cliente, mas desempenhado por pessoa não cooperada/associada a Cooperativa, haverá a

² REsp 727.091-RJ, DJ 17/10/2005; REsp 487.854-SP, DJ 23/8/2004, e REsp 254.549-CE, DJ 18/9/2000

tributação da Cooperativa pelo ISSQN, se a atividade estive no rol de incidência da LC 116/2003, tal como ocorreria com se um cooperado estivesse a prestar o serviço.

(iii) Se haveria obrigatoriedade de retenção de ISSQN nos documentos fiscais referentes às prestações de serviços efetuadas pela cooperativa de trabalho e qual a base legal aplicável.

Quanto a retenção, tem-se que, um vez atraída a incidência do tributo, nos casos de em que há a execução de serviço **para outra pessoa jurídica, poderá haver a necessidade de retenção do ISSQN.** O art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 prevê que os Municípios e DF poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade do crédito a terceiro, inclusive quanto à retenção. **Desse modo, é necessário observar as regras e condições específicas do regramento de cada municipalidade.**

Isso posto, passa-se à análise da incidência do Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica.

CAPÍTULO III DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), as Consulentes questionam (i) se haverá a incidência deste tributo na prestação de serviços da cooperativa de trabalho e (ii) se há a obrigação da sua retenção nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuada pela cooperativa de trabalho. Para responder a estes questionamentos, de saída impende-se analisar o fato gerador do IRPJ e seus fundamentos legais.

(i) se haverá a incidência deste tributo na prestação de serviços da cooperativa de trabalho

O Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto no art. 153, III, da CF/88, tem como fato gerador, segundo o art. 43 do CTN, *a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica: I) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II) de proventos de qualquer*

natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Em outras palavras, ocorre a incidência do IRPJ quando o contribuinte *aumenta seu patrimônio*, produzido por qualquer causa eficiente, desde que existente dentro do patrimônio de seu titular³. Entretanto, devido ao tratamento conferido às Sociedades Cooperativas pela Lei nº 5.764, em algumas situações o imposto não incidirá.

Nesse sentido, de acordo com o art. 193, do Decreto 9.580/2020 (Regulamento do Imposto de Renda 2018 – RIR 2018):

Art. 193. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e art. 4º).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º Na hipótese de cooperativas de crédito, a remuneração a que se refere o § 1º é limitada ao valor da taxa Selic para títulos federais (Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, art. 7º).

§ 3º A inobservância ao disposto nos § 1º e § 2º importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento. [grifo acrescido]

Ou seja, nas situações nas quais encontra-se diante de um ato cooperativo, previsto pelo art. 79 da Lei 5.764/71⁴, já mencionado, não haverá a incidência de IRPJ sobre os valores auferidos.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. V1, p. 359

⁴ Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(ii) se há a obrigação da sua retenção nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuada pela cooperativa de trabalho.

Entretanto, a empresa que recebe a prestação de serviço da Cooperativa está obrigada a reter, nos documentos fiscais de prestação de serviço, o montante equivalente à 1,5% sobre o valor das importâncias pagas e creditadas. Tal comando encontra-se disposto no art. 719 do RIR 2018 e no art. 45 da Lei nº 8.541/92:

Art. 719. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por seus associados ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, caput) .

§ 1º O imposto sobre a renda retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, pelas associações ou pelas assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, § 1º)

§ 2º O imposto sobre a renda retido na forma prevista neste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, a associação ou a assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, § 2º).

Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados.

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda.

Veja-se que os referidos dispositivos preveem a possibilidade de compensação do valor retido na ocasião do pagamento dos rendimentos aos seus associados, e, caso não seja possível efetuar a compensação, o montante poderá ser objeto de pedido de restituição.

Importante destacar que a retenção ocorrida a título de IRPJ, que deverá ser incluída no documento fiscal pela Cooperativa destinada ao tomador do serviço, não se confunde com a retenção realizada pela Cooperativa no momento do repasse dos valores aos seus associados (que será tratada no capítulo subsequente). Neste sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVAS DE TRABALHO. RETENÇÃO NA FONTE. ART. 45, § 1º, DA LEI 8.541/1992.

1. Conforme dispõe o art. 45, § 1º, da Lei 8.541/1992, a retenção na fonte, a título de IRPJ, realizada pelas pessoas jurídicas que contratam com as cooperativas de trabalho, não se confunde com a responsabilidade dessas entidades em reter o tributo devido pelos seus cooperados, por ocasião do repasse das verbas.

2. Recurso Especial não provido.

(REsp 611.763/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/02/2009, DJe 19/03/2009).

Por seu teor elucidativo, apresenta-se trecho do voto do Min. Herman Benjamin, relator do caso:

O caput do art. 45 trata da retenção na fonte realizada pelas pessoas jurídicas que contratam os serviços das cooperativas de trabalho. Nessa hipótese, é retida a importância a título de Imposto de Renda, à alíquota de 1,5%.

No § 1º, por sua vez, estamos diante da situação em que a cooperativa funciona como intermediária na prestação do serviço, devendo reter o Imposto de Renda da Pessoa Física por ocasião do repasse das verbas aos seus cooperados, pois é a ela que compete compensar o imposto já descontado com aquele que houver de reter quando fizer o pagamento dos rendimentos ao associado.

Enquanto a primeira retenção refere-se ao pagamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – com alíquota de 1,5% –, a segunda, realizada pelas

cooperativas de trabalhos, dizem respeito ao tributo devido pelas pessoas físicas (cooperados e associados) – certamente em percentual superior, conforme a legislação de regência.

Não se trata, portanto, de dupla retenção de IR sobre o mesmo fato gerador.

Tal entendimento vai ao encontro do exposto no Manual Tributário elaborado pela OCB⁵, que assim dispõe:

As cooperativas (...)também estão sujeitas à retenção na fonte de um inteiro e cinco décimos por cento (1,5%), sobre as receitas (...) recebidas de pessoas jurídicas (...)

O Imposto de Renda retido na fonte sobre as receitas (...) da cooperativa poderá ser compensado por ocasião do recolhimento do imposto de renda retido na fonte dos cooperado.

Na mesma seara se encontra a Solução de Consulta nº 15, de 14 de março de 2018:

COOPERATIVAS SINGULARES TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PESSOAIS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS JURÍDICAS. RETENÇÃO NA FONTE.

Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, na condição de intermediárias de contratos executados por cooperativas singulares de trabalho médico, será retido:

- a) o IRRF à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 652 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, das cooperativas singulares;*
- b) o IRRF à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares; e*
- c) o IRRF à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de*

⁵ Disponível em: <https://www.ocb.org.br/publicacao/9/serie-gestao-cooperativa--manual-tributario-do-ramo-transporte>. P. 90.

administração, a ser retido da cooperativa singular, caso receba valores a esses títulos na intermediação.

Isso assentado, passa-se à análise dos casos em que a Cooperativa sofrerá a incidência de IR sobre suas operações. O art. 194 do RIR prevê que:

Art. 194. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto em legislação específica pagarão o imposto sobre a renda calculado sobre os resultados positivos das operações e das atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, art. 85 ao art. 88 e art. 111; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 2º):

I - de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; ou

III - de participação em sociedades não cooperativas, para atendimento aos próprios objetivos e de outros, de caráter acessório ou complementar. [grifo acrescido]

A partir da leitura do dispositivo, depreende-se que ocorrerá a tributação dos valores auferidos na prestação de serviços a não associados, bem como na realização de atividades estranhas ao fim social da sociedade, ainda que para os associados.

Na mesma seara, assim dispõe o Manual Tributário, elaborado pela OCB⁶, que muito bem elucida a questão:

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro. Em outras palavras, não há incidência

⁶ Disponível em: <https://www.ocb.org.br/publicacao/>, p. 21.

sobre o resultado dos atos cooperativos apurado pelas sociedades cooperativas (...).

Por outro lado, o resultado positivo das operações estranhas à finalidade da cooperativa (atos não cooperativos) está sujeito à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica. Na prática, a incidência de imposto de renda apenas sobre o resultado das operações de atos não cooperativos se dá através da exclusão do resultado positivo dos atos cooperativos ou da adição do resultado negativo dos atos cooperativos à base de cálculo deste imposto.

As cooperativas podem praticar operações com não cooperados. No entanto, ao realizarem atos não cooperativos, devem contabilizar em separado essas operações, de modo a permitir apuração do resultado inerente a estas transações e o respectivo cálculo da incidência de tributos.

Desse modo, conclui-se que:

- (i) quando o serviço prestado for um ato cooperado, não haverá a incidência de imposto de renda, ficando restrito aos atos não cooperados a incidência de IRPJ, nos termos da Lei 5.764/7, bem como;
- (ii) deve ser realizada a retenção no documento fiscal no valor de 1,5%, que será passível de compensação ou restituição futura, nos termos da Lei nº 8.541/92.

CAPÍTULO IV

DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA DE COOPERADOS

Ademais, as Consulentes realizaram questionamentos pontuais quanto ao Imposto de Renda Pessoa Física de Cooperados, quais sejam, (i) se incide IRPF na remuneração recebida pela prestação de serviços por meio da Cooperativa; (ii) se há necessidade de retenção de IRPF por parte da Cooperativa de Trabalho no momento do pagamento de remuneração aos cooperados; e (iii) se a Cooperativa de Trabalho é obrigada a apurar o IRPF de associados.

(i) se incide IRPF na remuneração recebida pela prestação de serviços por meio da Cooperativa:

O Regulamento do Imposto de Renda 2018 (Decreto nº 9.580/2018) é claro ao determinar, em seu art. 685, que:

*Art. 685. Ficam sujeitos à **incidência do imposto sobre a renda na fonte**, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677, **os rendimentos do trabalho não assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas** (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso II).*

Da leitura do excerto, depreende-se que, (i) haverá a incidência do Imposto de renda na remuneração paga aos cooperados pela cooperativa; (ii) haverá a retenção de IRPF na fonte por parte da cooperativa, observando-se a tabela progressiva vigente no ano-calendário do pagamento ou crédito.

(ii) se há necessidade de retenção de IRPF por parte da Cooperativa de Trabalho no momento do pagamento de remuneração aos cooperados

Salienta-se que os rendimentos pagos aos Conselheiros pelo desempenho de sua atividade sob a forma de cédulas de presença serão igualmente tributados pelo IRPF e que retidos na fonte pela Cooperativa, de acordo com o art. 7º da Lei nº 7.713/1998. A OCB, em seu Manual Tributário assim orienta o recolhimento:

A tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física dos últimos anos-calendário tem previsão legal.

O imposto de renda retido na fonte decorrente de pró-labore, cédulas de presença ou outros rendimentos pagos ou creditados a cooperados deverá ser recolhido no código de recolhimento 0588 – IRRF Rendimento do Trabalho sem vínculo empregatício.

O prazo para pagamento ou compensação é até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente à ocorrência do fato gerador, ou seja, até o último dia útil antes do dia 20 do mês seguinte ao fato gerador.⁷

⁷ <http://manuais.brasilcooperativo.coop.br/baixar/manual/3/manual-tributario-ramo-transporte.pdf>, p. 96

Por fim, a Cooperativa deverá fornecer o comprovante de rendimentos ao cooperado descontando o IRRF de 1,5% que fora retido pelo tomador da prestação de serviço da Cooperativa, nos termos da IN RFB 1.215/2011:

Art. 2º A pessoa física ou jurídica que houver pago a pessoa física rendimentos com retenção do imposto sobre a renda na fonte durante o ano-calendário, ainda que em um único mês, fornecer-lhe-á o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, conforme modelo constante do Anexo I a esta Instrução Normativa.

Tal comprovante deverá ser fornecido ao Cooperado até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente ao dos rendimentos, ou por ocasião da saída do Cooperado, caso ocorra antes. No mesmo sentido dispõe a Solução de Consulta nº 15, de 14 de março de 2018:

O imposto retido na forma do art. 652 do RIR de 1999 será compensado (deduzido) pelas cooperativas singulares por ocasião do pagamento efetuado, individualmente, a cada cooperado pessoa física que prestou os serviços constantes na fatura ou nota fiscal emitida pela cooperativa singular, sendo, portanto, as cooperativas singulares responsáveis pelo fornecimento do comprovante de rendimentos de que trata a IN RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, ao cooperado, bem como, de incluir tais rendimentos e as respectivas retenções de IRRF, de cada cooperado, descontado o IRRF de 1,5% já retido por antecipação, em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf).

(iii) se a Cooperativa de Trabalho é obrigada a apurar o IRPF de associados.

Desse modo, conclui-se que a Cooperativa deverá realizar a retenção, bem como fornecer o comprovante de rendimentos pagos e Imposto Sobre a Renda retido na fonte aos Cooperados.

CAPÍTULO V DA CONTRIBUIÇÃO AO INSS

As Consulentes questionam, ademais, sobre (i) qual o tratamento contributivo à previdência social de associados de Cooperativa de serviços, bem como sobre (ii) qual será a base de cálculo e alíquotas aplicáveis e (iii) se há incidência de INSS no pagamento aos cooperados das sobras do final do exercício.

(i) qual o tratamento contributivo à previdência social de associados de Cooperativa de serviços

A) QUANTO AO TRATAMENTO DOS ASSOCIADOS À COOPERATIVA

De acordo com o art. 12, V, da Lei nº 8.212/91, o associado à cooperativa deverá ser enquadrado como contribuinte individual. Desse modo, consoante o art. 21 da mesma legislação, a alíquota de contribuição dos segurados individuais será de 20% sobre o respectivo salário-de-contribuição (base de cálculo).

Na mesma toada, veja-se o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, alterado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 23 de janeiro de 2017:

Art. 1º A alíquota da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa ou a pessoa física por intermédio de cooperativa de trabalho é de 20% (vinte por cento) sobre o salário de contribuição definido pelo inciso III ou sobre a remuneração apurada na forma prevista no § 11, ambos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(ii) qual será a base de cálculo e alíquotas aplicáveis

Ademais, o art. 4º da Lei nº 10.666/2003 dispõe que é a Cooperativa quem deverá realizar o a retenção deste percentual e seu recolhimento ao INSS, descontando-a da respectiva remuneração, juntamente com a que deve recolher a seu cargo.

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

A contribuição a cargo da Cooperativa referida pelo art. é aquela prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Segue abaixo o exemplo extraído do Manual:

Base de Informações	Renda Bruta	Base Retenção INSS	
Rendimentos			
Rendimento de Transporte	15.000,00		3.000,00
Rendimento Pró-Labore	4.000,00		4.000,00

Cálculo da Retenção do INSS:	Base de Cálculo	Alíquota	INSS Retido
Pró-Labore	4.000,00	11%	440,00
Serviço transporte	1.189,82	20%	237,96
Soma	5.189,82		677,96

Impende destacar que o recolhimento dos associados que ocupam cargos nos conselhos administrativo e fiscal poderá implicar aspectos diferenciados de tributação, uma vez que realizado por meio de cédulas de presença.

B) QUANTO AO RECOLHIMENTO DO SEGURADO QUE OCUPA CARGO NO CONSELHO ADMINISTRATIVO E FISCAL

Em conformidade com o art. 22, I, acima colacionado, o Conselho Consultivo de Crédito da OCB norteou, por meio da orientação CECO nº 2 sobre as cédulas de presença nos sistemas cooperativistas, no sentido de que o montante pago aos membros do Conselho configura base de incidência de **contribuição social patronal a cargo da Cooperativa**. Vide:

*Cédula de Presença – Tributação - O valor creditado aos membros do Conselho Fiscal, Conselho de Administração e Diretoria, a título de cédula de presença, constitui base de **incidência da contribuição social, a cargo da cooperativa, à alíquota de 20% (vinte por cento)**. Lei 8.212/91. Reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça.*

Dessa forma, entende-se que, havendo a ocupação do cargo e sendo integrante do órgão de direção da cooperativa (nesse caso, Conselhos), a remuneração é pelo exercício, restando devida a incidência da contribuição previdenciária.

Este é igualmente o posicionamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça,, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão da Corte no AgRg no AREsp de nº 330.711/RJ, de Relatoria do Ministro Ari Pargendler da Primeira Turma.

*"É **devida a incidência de contribuição previdenciária** em face do pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Sociedades Cooperativas a título de cédula de presença, tendo em vista a natureza remuneratória da referida verba"(...) Em igual sentido: "Sobre os **valores pagos a membros de Conselhos de Administração e de Conselhos Fiscais de sociedades cooperativas**, ainda que apenas a título de comparecimento às respectivas reuniões, **incide contribuição previdenciária**" [grifo nosso]*
(STJ, AgRg no AREsp 330.711/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/10/2013)

Assim sendo, a partir da análise da Lei nº 8.212/91, em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e com a orientação SECONT n. 2 da OCB, conclui-se que a contribuição previdenciária patronal é, sim, devida ante o pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Cooperativas, por se tratar de uma remuneração pela atividade desempenhada. Frisa-se, de igual modo, que seu recolhimento é devido pela Cooperativa.

Além do recolhimento do INSS patronal em razão do pagamento realizado aos membros dos Conselhos Administrativo e Fiscal, entende-se que será devido, de mesmo modo, o INSS sobre a remuneração do dirigente a título de segurado individual, que é o que se passa a expor.

O artigo 12, inciso V, alínea "f", da Lei nº 8212, de 24 de Julho de 1991, prevê que o associado eleito para o cargo de direção em cooperativa (entre outros), que receba remuneração, é considerado como contribuinte individual. Colaciona-se o referido artigo:

*Art. 12. São **segurados obrigatórios da Previdência Social** as seguintes pessoas físicas:*

V - como contribuinte individual:

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, **e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;** (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Em perfeita consonância com este dispositivo está o Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao Sescop e à Previdência Social,

Volume I elaborado pelo SECOOP, segundo o qual são contribuintes individuais os seguintes segurados nas cooperativas⁸:

I - o trabalhador associado à cooperativa que adere aos propósitos sociais e preenche as condições estabelecidas no Estatuto dessa cooperativa, considerado cooperado;

II - o associado eleito para cargo de direção em cooperativa;

III - o trabalhador associado à cooperativa de trabalho que, nessa condição, presta serviços a empresas ou a pessoas físicas mediante remuneração ajustada ao trabalho executado;

IV - o trabalhador associado à cooperativa de produção que, nessa condição, presta serviços à cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado.

No mesmo sentido, observa-se o AREsp: 1578121 SP 2019/0266752-6, recentemente julgado pelo STJ e de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, datado de 05/02/2020:

*AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.578.121 - SP (2019/0266752-6)
RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES AGRAVANTE : UNIMED DE CAÇAPAVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO AGRAVANTE : UNIMED SÃO JOSE DOS CAMPOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO AGRAVANTE : UNIMED DE TAUBATÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO ADVOGADOS : PAULA REGINA GUERRA DE RESENDE - MG080788 LILIANE NETO BARROSO - SP276488 ISABELLA NORIA CUNHA - MG112961 LETICIA FERNANDES DE BARROS - SP302327 AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL DECISÃO Trata-se de Agravo, interposto por UNIMED DE CAÇAPAVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO e OUTRAS, contra decisão que inadmitiu Recurso Especial, manejado em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado: "PROCESSO CIVIL - JULGAMENTO MONOCRÁTICO - POSSIBILIDADE - ARTIGO 557, CAPUT, DO CPC - SENTENÇA EM SINTONIA COM A*

⁸ Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao SESCOOP e à Previdência Social. Série Gestão Cooperativa. SESCOOP: Brasília/DF, 2016. pg. 30. Disponível em: <https://www.ocb.org.br/manual-de-recolhimento-I>

JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL REGIONAL. PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CÉDULA DE PRESENÇA PAGA AOS ASSOCIADOS ELEITOS PARA OS CONSELHOS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVAS - NATUREZA REMUNERATÓRIA. (...) **IV. O artigo 22, III, da Lei 8.212/91 estabelece que as empresas e, conseqüentemente, as cooperativas, já que estas são àquelas equiparadas, tem a obrigação de recolher contribuições previdenciárias calculadas à razão de "vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços".** V. É fato incontroverso que os Conselheiros prestam serviços às impetrantes, sendo que aqueles recebem, em função do comparecimento às reuniões do conselho destas, **a verba intitulada "cédulas de presença"**. Tal verba assume natureza remuneratória, pois consiste na contraprestação ao comparecimento dos conselheiros às reuniões, logo aos serviços por eles prestados em tal oportunidade. Não há, destarte, como se vislumbrar a natureza indenizatória pretendida pelas apelantes, até porque não foi indicado qual seria o objeto do ressarcimento. VI. **Nos termos do 12, V, f, da Lei 8.212/91, "São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (.. .) V - como contribuinte individual: (...) f (...) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade (...)"**. A melhor inteligência do artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91, revela que deve ser considerado ocupante de cargo de direção da cooperativa todos aqueles que, independentemente da denominação atribuída ao seu cargo, participem da administração da entidade. Assim, muito embora os conselheiros não componham a "diretoria executiva", ou seja, não sejam "diretores executivos", é certo que eles compõem o Conselho de Administração, ocupando - neste caso, frise-se, **um cargo de direção da entidade**. Isso porque eles participam ativamente da administração da cooperativa, tendo eles competência" de planejamento, de gerenciamento, de controle e normativa", nos termos do artigo 48 e seguintes do Estatuto da Unimed Caçapava, por exemplo. (...) . VIII. Feitas tais ponderações, conclui-se que (i) **a verba intitulada "cédulas de presença" possui natureza remuneratória e que (ii) os conselheiros compõem a administração, logo a diretoria das cooperativas apelantes, sendo, destarte, segurados obrigatórios da Previdência Social, na modalidade de contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91. Conseqüentemente, sobre tal verba deve incidir**

contribuição previdenciária, na forma do artigo 22, III, da Lei 8.212/91, não havendo, pois, que se falar em violação aos artigos 150, I, e 195, I, da CF/88, os artigos 3º, 97, I, II e III, 108, § 1º, e 114, todos do CTN e os artigos 22, III c.c o artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91. Precedentes desta Corte e de outros Tribunais Regionais Federais pátrios. IX. Agravo legal a que se nega provimento" (fls. 718/720e). (...)
[grifo nosso]

(STJ - AREsp: 1578121 SP 2019/0266752-6, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 05/02/2020)

Diante do exposto, conclui-se que a Cooperativa deverá recolher INSS sobre a remuneração do cooperado que atuar como conselheiro, tendo em vista que o mesmo se caracteriza como contribuinte individual devendo ser recolhido, nos termos do art. 21 da Lei nº8.212/91.

Consoante o Manual Tributário da OCB de 2015⁹, tangente à retenção da contribuição previdenciária dos sócios, infere-se que o seu enquadramento de contribuinte individual tem previsão legal conforme o art. 70 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005. Ainda, a alíquota para o cálculo da contribuição é de 20% sobre o salário de contribuição, observando-se os limites máximos e mínimos:

A obrigatoriedade de arrecadação pela empresa, mediante desconto da remuneração, da contribuição previdenciária devida por contribuinte individual que lhe preste serviço, ou, no caso das sociedades cooperativas(...), da contribuição devida pelos seus cooperados como contribuinte individual tem previsão em lei (...).

A base de cálculo da contribuição social previdenciária será o salário de contribuição. (...). A alíquota para o cálculo da contribuição previdenciária que será retida, atualmente, é de vinte por cento sobre o salário de contribuição, observados os limites mínimo e máximo.

⁹ Disponível em: <http://manuais.brasilcooperativo.coop.br/visualizar/manual/3/manual-tributario-ramo-transporte.pdf>

Neste sentido, o INSS relativo à contribuição patronal será recolhido pela da Cooperativa. Ademais, conforme exposto nos tópicos anteriores, de acordo com a atual legislação vigente a alíquota será de 20%.

(iii) se há incidência de INSS no pagamento aos cooperados das sobras do final do exercício.

Quanto à incidência de INSS na distribuição de sobras ao final do exercício, compreende-se que o tema é controverso. Veja-se que a IN RFB nº 971/2009, em seu art. 215, determina que os valores distribuídos a título de sobras integrarão a base de cálculo para a contribuição social de segurado contribuinte individual associado à cooperativa de trabalho:

Art. 215. As bases de cálculo previstas nos arts. 213 e 214, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, definidos nos §§ 1º e 2º do art. 54, correspondem:

I - à remuneração paga ou creditada aos cooperados em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da cooperativa, formalizada conforme disposto no § 5º do art. 47;

*II - aos valores totais pagos, distribuídos ou creditados aos cooperados, **ainda que a título de sobras ou de antecipação de sobras**, exceto quando, comprovadamente, esse rendimento seja decorrente de ganhos da cooperativa resultantes de aplicação financeira, comercialização de produção própria ou outro resultado cuja origem não seja a receita gerada pelo trabalho do cooperado;*

III - aos valores totais pagos ou creditados aos cooperados, quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente. [grifo nosso]

Entretanto, pende de julgamento no Supremo Tribunal Federal, o tema de repercussão geral relativo ao conceito de ato cooperativo, cooperado e receita de cooperativa, de modo que, em razão disso, o Superior Tribunal de Justiça optou por suspender os casos que versam sobre, dentre outros assuntos, a incidência de contribuição social sobre as sobras distribuídas. Nesse sentido, confira-se a fundamentação exarada pelo Min. Francisco Falcão no REsp 1668012, julgado em 19/06/2020:

Na origem, a cooperativa de trabalho odontológico recorrida, Uniodonto Fortaleza Cooperativa Odontológica Ltda., impetrou mandado de segurança, atribuindo à causa o valor de R\$ 99.427,75, em 2007, visando afastar a incidência de contribuição previdenciária e imposto de renda, em relação às denominadas "sobras anuais", distribuídas entre os cooperados, no exercício de 2006, sob o fundamento de que os atos cooperados não representariam lucros, rendas, nem receitas e que eventuais receitas e despesas seriam dos cooperados (dentistas), e não da cooperativa.

(...)

O Supremo Tribunal Federal, no RE 672.215, reconheceu a repercussão geral do tema a respeito do conceito constitucional de ato cooperado, receita de atividade cooperativa e cooperado. (...)

O presente caso merece ser afetado ao tema referido, considerando que (i) na origem o caso versou sobre a incidência de contribuição previdenciária; bem como (ii) a possibilidade de o tema a ser julgado pelo Supremo Tribunal Federal influir na solução do caso também sob o enfoque do imposto de renda, considerando que a recorrente defende a possibilidade de as sobras financeiras não serem caracterizadas como ato tipicamente cooperativo. Em sentido análogo, é o posicionamento adotado pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (...)
[grifo acrescido]

Ante o exposto, conclui-se pelo recolhimento da contribuição previdenciária sobre a distribuição de sobras, com fulcro no art. 215, II, da IN 971/2009, porém recomenda-se especial atenção ao julgamento do paradigma no âmbito do STF, que pode alterar significativamente a necessidade deste recolhimento. Além disso, conclui-se que o tratamento contributivo à Previdência Social de associados da Cooperativa é como contribuinte individual; a base de cálculo será o valor do salário-contribuição e a alíquota aplicável é de 20%.

CAPÍTULO VI DA RETENÇÃO DE TRIBUTOS

As Consulentes questionam, ainda, sobre quais tributos devem ser retidos nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuados pela cooperativa de trabalho. Ressalta-se que já se apresentou, em capítulos anteriores, às retenções relativas ao Imposto de Renda e às contribuições previdenciárias. Assim, sendo, analisar-se-á no presente capítulo as retenções relativas ao PIS/PASEP, COFINS e CSLL.

De início, remete-se à Lei nº 10.833/2003 e à IN SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004, que dispõem sobre os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela *prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.*

Por seu teor elucidativo, colaciona-se o art. 30 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

O valor da retenção, estabelecido no art. subsequente da referida Lei, prevê que o valor da retenção será o equivalente a 4,65% do valor bruto do documento fiscal ou da nota que relativa ao serviço prestado. Esse percentual é equivalente ao somatório das alíquotas de das contribuições ao PIS/PASEP (0,65%), COFINS (3,0%) e CSLL (1%).

Ressalta-se que, nessa situação em específico, as alíquotas independem do regime de recolhimento:

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

*§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) **aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.***

Entretanto, a IN SRF nº 459/2004 dispõe, em seu art. 5º, que a retenção da CSLL não será exigida nos pagamentos efetuados às cooperativas, em relação aos atos cooperados. Portanto, as retenções que efetivamente deverão ocorrer nos casos de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas são às relativas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

A norma relativa à retenção destas contribuições se altera quando os pagamentos forem realizados por órgãos públicos. Nesse sentido, deve-se analisar a Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista, entre outras.

A seção X da IN 1234/2012 dispõe sobre as retenções a serem realizadas pelas cooperativas e associações de profissionais ou assemelhadas de modo geral. Nesse sentido, o art. 24 assim prevê:

*Art. 24. Nos pagamentos efetuados às sociedades cooperativas, pelo fornecimento de bens, **serão retidos sobre o valor total do documento fiscal os valores correspondentes à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, respectivamente, às alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), perfazendo o percentual de 4,65% (quatro***

inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código de arrecadação 8863.

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)
[grifo acrescido]*

Ou seja, a Cooperativa deverá reter, sobre o valor total do documento fiscal: 1% relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; 3% relativos à COFINS; e 0,65% relativo à Contribuição para o PIS/PASEP, totalizando o montante de 4,65%. O Código de arrecadação a ser utilizado é o 8863.

Esclarece-se que, em que pese o art. 24 mencione que os referidos valores serão devidos no fornecimento de bens, o art. 26 da mesma IN, que será a seguir analisado, determina a aplicação deste dispositivo aos serviços prestados por Cooperativas de Trabalho.

Isso posto, o art. 26 da IN 1234/2012 trata sobre as retenções que deverão ser realizadas *especificamente* pelas cooperativas de trabalho e associações profissionais. Vale ressaltar que as cooperativas de médicos e odontólogos possuem disposições peculiares às suas funções, de modo aqui trata-se da regra geral. Veja-se o caput do art. 26:

Art. 26. Nos pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho e às associações de profissionais ou assemelhadas, pela prestação de serviços, serão retidos, além das contribuições referidas no art. 24, o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus cooperados ou associados, cujo prazo para o recolhimento será até o último dia do primeiro decêndio do mês subsequente ao mês da ocorrência do fato gerador, mediante o código de arrecadação 3280 - Serviços Pessoais Prestados Por Associados de Cooperativas de Trabalho.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

Do excerto percebe-se que, pela prestação de serviços decorrentes de ato cooperado, que já foi vastamente explicitado, será devido o percentual de 1,5% a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, aplicado sobre os valores relativos aos serviços pessoais prestados por seus cooperados ou associados.

O prazo de recolhimento desses tributos será até o último dia do primeiro decêndio do mês subsequente ao mês da ocorrência do fato gerador, e o código de arrecadação a ser utilizado é o 3280 – *serviços pessoais prestados por associados de cooperativas de trabalho*.

Por outro lado, esses serviços sejam referentes a ato não cooperado, o tratamento será diferente, conforme o §1º do art. 26:

*§ 1º Na hipótese de o faturamento das entidades referidas neste artigo envolver parcela de serviços fornecidos por **terceiros não cooperados ou não associados, contratados ou conveniados**, para cumprimento de contratos com os órgãos e com as entidades relacionados no art. 2º, aplicar-se-á, a tal parcela, a retenção do IR e das contribuições, estabelecida no art. 3º, no percentual total, previsto no Anexo I a esta Instrução Normativa, de:*

I - 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6147, no caso de serviços prestados com emprego de materiais, nos termos dos incisos I e II do § 7º do art. 2º¹⁰; ou

II - 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6190, para os demais serviços.

Veja-se que nestes casos o percentual de IRRF a ser aplicado aumentará para 5,85% ou 9,45%, a depender do serviço prestado. Nesses casos, para a realização das retenções, o art. 26, §2º, determina que deverão ser emitidas faturas distintas, segregando as importâncias relativas (i) aos serviços pessoais prestados por seus cooperados ou associados; (ii) aos serviços de terceiros não associados ou não cooperados e de pessoas jurídicas, cooperadas ou não e (iii) à comissão ou taxa de administração do contrato, sendo que neste caso cabe a retenção da cooperativa de 9,45% mediante o código de arrecadação 6190.

¹⁰ § 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Além disso, importante destacar que a IN refere expressamente, em seu art. 4º, inc. X, que não haverá retenção dos valores correspondentes ao Imposto de Renda e às contribuições tratadas nos pagamentos efetuados à Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e às Organizações Estaduais de Cooperativas.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

i) Quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

a) Há incidência quando a atividade desempenhada pela Cooperativa através de seu associado ou não estiver descrita no rol de incidência da LC 116/2003;

b) A retenção de ISSQN se dará somente caso haja expressa previsão na legislação do Município em que for prestado o serviço, de modo que se deve atentar à Lei municipal para verificar a necessidade.

ii) Quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

a) Não há a incidência de IRPJ caso se trate de ato cooperado, conforme art. 193 do RIR/18. Entretanto, haverá incidência do IRPJ caso se trate de ato não cooperado, conforme art. 194 do RIR/18.

b) Há obrigatoriedade de retenção de IR nos documentos fiscais de prestação de serviços efetuados pela cooperativa de trabalho, de acordo com o art. 719 do RIR 2018 e art. 45 da Lei nº 8.541:

iii) Quanto ao Imposto de Renda Pessoa Física de cooperados:

a) Incide imposto de renda na remuneração recebida pela prestação de serviços por meio da Cooperativa, conforme art. 685 do RIR/18;

b) Há obrigatoriedade de a Cooperativa de trabalho efetuar a retenção do IRPF no momento dos pagamentos de remuneração aos cooperados, conforme art., 685 do RIR/18;

c) A Cooperativa de Trabalho deve fornecer o comprovante de rendimentos ao cooperado descontando o IRRF de 1,5% que fora retido pelo tomador da prestação de serviço da Cooperativa, nos termos da IN RFB 1.215/2011.

iv) Quanto à contribuição ao INSS:

- a) *O tratamento contributivo à Previdência Social de associados da Cooperativa é como contribuinte individual; a base de cálculo será o valor do salário-contribuição e a alíquota aplicável é de 20%;*
- b) *O tratamento contributivo à Previdência Social de associados da Cooperativa que atua no Conselho Fiscal e Administrativo e por ele recebe valores é como contribuinte individual; a base de cálculo será o valor do salário-contribuição devendo ser aplicada a alíquota contida no art. 21 da Lei 8212/96;*
- c) *A Cooperativa deverá realizar o recolhimento de contribuição ao INSS sobre os valores pagos a título de sobras;*
- v) *Quanto à retenção de tributos:*
 - a) *Além dos tributos já mencionados, deverão ser retidos na fonte a contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, no caso de pagamento efetuado por pessoa jurídica (conforme arts. 30 e 31 da Lei nº 10.833/2003 e art. 4º da IN SRF nº 459), e a contribuição ao PIS/PASEP, COFINS e CSLL no caso de pagamento efetuado por órgão público (conforme art. 26 da IN 1234/2012).*

Porto Alegre, 09 de abril de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

18. Parecer n. 18/2021

Considerações sobre a obrigatoriedade de emissão do perfil profissiográfico previdenciário para associados de cooperativas de transporte

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa do ramo Transporte ¹, questiona sobre a obrigatoriedade de emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário para associados de Cooperativa de Transporte.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente é Cooperativa de transporte e questiona acerca da obrigatoriedade de emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) para seus associados, bem como qual enquadramento previdenciário deve utilizar.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria responder aos seguintes questionamentos:

- i) *É obrigatória a emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário para associados de Cooperativa de Transporte?*

Passamos à análise dos questionamentos.

¹ www.ocb.org.br/ramos

CAPÍTULO II
DA OBRIGATORIEDADE DE EMISSÃO DE PERFIL PROFISSIONAL PREVIDENCIÁRIO POR PARTE DA COOPERATIVA DE TRABALHO

SUBCAPÍTULO I
DO PERFIL PROFISSIONAL PREVIDENCIÁRIO

Consoante narrado, a Consultante, Cooperativa de Transportes, formulou consulta questionando acerca da obrigatoriedade da emissão do Perfil Profissional Previdenciário (PPP) para seus associados.

Desse modo, primeiramente cumpre analisar *o que* é o PPP, para que, após esta análise, se possa delimitar em quais situações será exigido. De acordo com a Instrução Normativa nº 77, de 21 de janeiro de 2015:

Art. 264. O PPP constitui-se em um documento histórico laboral do trabalhador, segundo modelo instituído pelo INSS, conforme formulário do Anexo XV, que deve conter as seguintes informações básicas:

I - Dados Administrativos da Empresa e do Trabalhador;

II - Registros Ambientais;

III - Resultados de Monitoração Biológica; e

IV - Responsáveis pelas Informações.

Isto é, o PPP é o documento histórico laboral do trabalhador que presta serviço à empresa, destinado a prestar informações ao INSS relativas à efetiva exposição a agentes nocivos e que contém dados administrativos, registros ambientais com base no LTCAT e resultados de monitoração biológica. Ademais, conforme o art. 256 da IN 77/2015 c/c o art. 147 da Instrução Normativa INSS/DC 95/2003, que instituiu o PPP, suas finalidades são:

I - comprovar as condições para obtenção do direito aos benefícios e serviços previdenciários;

II - fornecer ao trabalhador meios de prova produzidos pelo empregador perante a Previdência Social, a outros órgãos públicos e aos sindicatos, de forma a garantir todo direito decorrente da relação de trabalho, seja ele individual, ou difuso e coletivo;

III - fornecer à empresa meios de prova produzidos em tempo real, de modo a organizar e a individualizar as informações contidas em seus diversos setores ao longo dos anos, possibilitando que a empresa evite ações judiciais indevidas relativas a seus trabalhadores; e

IV - possibilitar aos administradores públicos e privados acessos a bases de informações fidedignas, como fonte primária de informação estatística, para desenvolvimento de vigilância sanitária e epidemiológica, bem como definição de políticas em saúde coletiva.

Assim sendo, a partir de 1º de janeiro de 2004, as empresas (ou a elas equiparadas, como as Cooperativas) passaram a ser obrigadas a preencher o formulário do PPP de forma individualizada para seus empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais cooperados, que trabalhem expostos a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, ainda que não presentes os requisitos para fins de caracterização de atividades exercidas em condições especiais, seja pela eficácia dos equipamentos de proteção, coletivos ou individuais, seja por não se caracterizar a permanência.

Ressalta-se que o PPP substituiu os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais referidos no art. 58 da Lei nº 8.213, de 1991, a partir de 1º de janeiro de 2004.

A elaboração e atualização do PPP para os segurados se dará, segundo o art. 266, §7º da IN 77/2015:

I - por ocasião da rescisão do contrato de trabalho ou da desfiliação da cooperativa, sindicato ou órgão gestor de mão de obra, com fornecimento de uma das vias para o trabalhador, mediante recibo;

II - sempre que solicitado pelo trabalhador, para fins de requerimento de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais;

III - para fins de análise de benefícios e serviços previdenciários e quando solicitado pelo INSS;

IV - para simples conferência por parte do trabalhador, pelo menos uma vez ao ano, quando da avaliação global anual do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA; e

V - quando solicitado pelas autoridades competentes.

Ou seja, o PPP será devido (i) no momento da desfiliação do cooperado da Cooperativa; (ii) sempre que requisitado pelo cooperado, para que fins de comprovação dos períodos laborados em condições especiais; (iii) para análise de benefícios e serviços previdenciários e quando solicitado pelo INSS; (iv) para conferência por parte do trabalhador; (v) quando solicitado pelas autoridades competentes.

SUBCAPÍTULO II DA OBRIGATORIEDADE DE EMISSÃO

No caso de Cooperativa de Transporte, atenta-se ao item (ii) acima mencionado. Conforme explicitado, deverá ser elaborado o PPP para que o trabalhador comprove seus períodos laborados em *condições especiais*. As condições especiais são aquelas que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador, e dão direito à *aposentadoria especial*. Tal benefício está disposto no art. 57 da Lei nº 8.213/91:

Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei.

Em suma: as condições especiais de trabalho, que são aquelas que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador, conferem direito à aposentadoria especial. Entretanto, para que o segurado possa se valer deste benefício, deve realizar a efetiva comprovação de que se sujeitou à agentes nocivos e de que preenche o tempo mínimo para concessão da aposentadoria.

Assim sendo, segundo o art. 57, §1º, da Lei nº 8.213/91, para a efetiva comprovação a comprovação à exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, emitido pela empresa, com base em laudo técnico de condições especiais ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho.

Além disso, a referida Lei dispõe que a empresa (ou a ela assemelhada, como a Cooperativa) deverá **elaborar e manter atualizado o perfil profissiográfico abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando da rescisão do contrato de trabalho, cópia do documento.**

Vejamos:

Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo.

§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista.

(...)

§ 4º A empresa deverá elaborar e manter atualizado perfil profissiográfico abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando da rescisão do contrato de trabalho, cópia autêntica desse documento.

Isto é: no momento da saída do Cooperado, para que ele possa se valer do benefício da aposentadoria especial, deverá ser emitido PPP por parte da

Cooperativa, o que não é uma faculdade, mas sim uma obrigatoriedade. Veja-se que está situação é a mesma que já fora mencionada no art. 266, §7º, I, da IN 77/2015, sendo apenas uma das situações em que a emissão está prevista.

A Cooperativa poderá, por meio de previsão estatutária e/ou regimental, determinar momento diverso para fornecimento do PPP ao seu Cooperado, anterior à data da saída deste, como exemplo, anualmente, para fins de conferência dos dados ali contidos.

Em adição a isso, a Instrução Normativa nº 77/2015 traz, a partir do seu art. 258, a caracterização da atividade exercida em condições especiais. Nesse sentido, preceitua que, para caracterizar o exercício de atividade sujeita a condições especiais, o segurado empregado ou trabalhador avulso deverá apresentar, original ou cópia autenticada da Carteira Profissional ou da Carteira de Trabalho e Previdência Social, conjuntamente com:

I - para períodos laborados até 28 de abril de 1995, véspera da publicação da Lei nº 9.032, de 1995:

a) os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais emitidos até 31 de dezembro de 2003, e quando se tratar de exposição ao agente físico ruído, será obrigatória a apresentação, também, do Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho - LTCAT; ou

b) Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP emitido a partir de 1 de janeiro de 2004;

II - para períodos laborados entre 29 de abril de 1995, datada publicação da Lei nº 9.032, de 1995, a 13 de outubro de 1996, véspera da publicação da MP nº 1.523, de 1996:

a) os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais emitidos até 31 de dezembro de 2003, e quando se tratar de exposição ao agente físico ruído, será obrigatória a apresentação do LTCAT ou demais demonstrações ambientais arroladas no inciso V do caput do art. 261; ou

b) Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP emitido a partir de 1 de janeiro de 2004;

III - para períodos laborados entre 14 de outubro de 1996, data da publicação da MP nº 1.523, de 1996 a 31 de dezembro de 2003, data estabelecida pelo INSS em conformidade com o determinado pelo § 3º do art. 68 do RPS:

a) os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais emitidos até 31 de dezembro de 2003 e, LTCAT para exposição a qualquer agente nocivo ou demais demonstrações ambientais arroladas no inciso V do caput do art. 261; ou

b) Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP emitido a partir de 1 de janeiro de 2004;

IV - para períodos laborados a partir de 1º de janeiro de 2004, o documento a ser apresentado deverá ser o PPP, conforme estabelecido por meio da Instrução Normativa INSS/DC nº 99, de 5 de dezembro de 2003, em cumprimento ao § 3º do art. 68 do RPS.

Assim sendo, para o período atual, aplica-se o disposto no artigo IV, segundo o qual, juntamente com os documentos mencionados, **deverá ser apresentado o PPP**. Cumpre destacar que, até 28 de abril de 1995, era possível o reconhecimento da aposentadoria especial **por categoria profissional** das atividades de motorista e cobradores de ônibus, uma vez que tais atividades eram previstas no código 2.4.4 do anexo do Decreto 53.831/64.

Ou seja, para os profissionais que já estavam no prestando serviço pela Cooperativa de Transporte até 28 de abril de 1995, somente deverá ser comprovado perante o INSS o exercício da profissão, que era automaticamente considerada como uma condição especial, sem a necessidade de exposição aos riscos nocivos – mas, frisa-se, **somente ao período anterior a esta data**. A partir de 29 de abril de 1995 passou a ser necessária a **efetiva demonstração da exposição**, de forma permanente, a partir da emissão dos documentos já mencionados no presente Parecer.

Ainda que o Decreto 53.831/64 não esteja mais em vigor, **o Poder Judiciário continua a utilizá-lo para reconhecer o direito à aposentadoria especial**. Contudo, o que ocorreu ao longo dos anos é a alteração dos níveis de exposição ao que o trabalhador deve se sujeitar para ter direito ao benefício. Nesse sentido:

PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO. APOSENTADORIA POR TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO PROPORCIONAL. **APOSENTADORIA ESPECIAL**. APOSENTADORIA POR TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO INTEGRAL. ATIVIDADE ESPECIAL. **AGENTES NOCIVOS**. **RECONHECIMENTO**. **CONVERSÃO**. 1. *Considera-se como especial a atividade em que o segurado esteve exposto a ruídos superiores a 80 decibéis até a data de 5.3.1997, por conta do enquadramento previsto nos Decretos 53.831/64 e 83.080/79. Com a edição do Decreto 2.172/97, o limite passou a ser 90 decibéis, sendo reduzido para 85 decibéis, a contar de 19.11.2003, consoante previsto no Decreto 4.882/2003. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE 664.335, fixou o entendimento de que: 1) o direito à aposentadoria especial pressupõe a efetiva exposição do trabalhador a agente nocivo à sua saúde, de modo que, se o EPI for realmente capaz de neutralizar a nocividade não haverá respaldo constitucional à aposentadoria especial; 2) na hipótese de exposição do trabalhador a ruído acima dos limites legais de tolerância, a declaração do empregador, no âmbito do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), no sentido da eficácia do Equipamento de Proteção Individual (EPI), não descaracteriza o tempo de serviço especial para aposentadoria. 2. **O caráter especial do trabalho exercido por motorista de caminhão ou ônibus estava previsto no Decreto nº 53.831/64 (Código 2.4.4), Decreto nº 72.771/73 (Quadro II do Anexo) e Decreto nº 83.080/79 (Anexo II, código 2.4.2). Após a extinção da especialidade por enquadramento profissional, somente é possível reconhecer a atividade de motorista de caminhão como especial, se houver prova de que foi exercida em condições insalubres, perigosas ou penosas.** 3. Ausente a prova do preenchimento de todos os requisitos legais, não é possível a concessão de aposentadoria especial ou por tempo de contribuição integral pretendida. (TRF4, AC 5002887-55.2017.4.04.7006, TURMA REGIONAL SUPLEMENTAR DO PR, Relator MÁRCIO ANTÔNIO ROCHA, juntado aos autos em 10/03/2021)*

Pontualmente: até 28 de abril de 1995, a aposentadoria especial era concedida em razão da atividade profissional desempenhada – que deveria se enquadrar em uma das hipóteses do quadro anexo ao Decreto nº 53.831, de 1964, a partir do código 2.0.0 (ocupações); ou do Anexo II do Decreto nº 83.030, de 1979, **ainda que tenham sido revogados**, pois o Poder Judiciário continuou a utilizá-los como parâmetro. A partir de 29 de abril de 1995, as mesmas atividades elencadas nestes anexos

continuam passíveis de enquadramento na aposentadoria especial, **mas passou-se a exigir a comprovação de exposição a fatores de risco, por meio do PPP.**

Além disso, o SESCOOP-GO, em seu Manual de Recolhimento², onde constam orientações às cooperativas das contribuições ao Sescoop e à Previdência Social, orienta que:

“As informações prestadas em GFIP sobre a existência ou não de riscos ambientais em níveis ou concentrações que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador deverão ser comprovadas perante a fiscalização da RFB mediante apresentação dos seguintes documentos:

I - PPRA, que visa à preservação da saúde e da integridade dos trabalhadores, por meio da antecipação, do reconhecimento, da avaliação e do consequente controle da ocorrência de riscos ambientais, sendo sua abrangência e profundidade dependentes das características dos riscos e das necessidades de controle, devendo ser elaborado e implementado pela empresa, por estabelecimento, nos termos da NR-9, do MTE;

II - Programa de Gerenciamento de Riscos (PGR), que é obrigatório para as atividades relacionadas a mineração e que substitui o PPRA para essas atividades, devendo ser elaborado e implementado pela empresa ou pelo permissionário de lavra garimpeira nos termos da NR-22, do MTE. Este documento deverá ter ART registrada no CREA; 66 Série Gestão Cooperativa;

III - PCMAT, que é obrigatório para estabelecimentos que desenvolvam atividades relacionadas a indústria da construção, identificados no grupo 45 da tabela de CNAE, com 20 (vinte) trabalhadores ou mais por estabelecimento ou obra, e que visa a implementar medidas de controle e sistemas preventivos de segurança nos processos, nas condições e no meio ambiente de trabalho nos termos da NR18, substituindo o PPRA quando contemplar todas as exigências contidas na NR9, ambas do MTE. Este documento deverá ter ART registrada no CREA;

IV - PCMSO, que deverá ser elaborado e implementado pela empresa ou pelo estabelecimento a partir do PPRA, do PGR e do PCMAT com o caráter de promover a prevenção, o rastreamento e o diagnóstico precoce dos agravos à

² <http://www.goiascooperativo.coop.br/arquivos/.pdf>

saúde relacionados ao trabalho, inclusive aqueles de natureza subclínica, além da constatação da existência de casos de doenças profissionais ou de danos irreversíveis à saúde dos trabalhadores nos termos da NR-7, do MTE;

V - LTCAT, que é a declaração pericial emitida para evidenciação técnica das condições ambientais do trabalho, podendo ser substituído por um dos documentos dentre os previstos nos itens I e II;

VI - PPP, que é o documento histórico-laboral individual do trabalhador;

VII - CAT, que é o documento que registra o acidente do trabalho, a ocorrência ou o agravamento de doença ocupacional, mesmo que não tenha sido determinado o afastamento do trabalho, conforme disposto nos arts. 19 a 22 da Lei nº 8.213, de 1991, e nas NR- 7 e NR-15, do MTE, sendo seu registro fundamental para a geração de análises estatísticas que determinam a morbidade e a mortalidade nas empresas e para a adoção das medidas preventivas e repressivas cabíveis, sendo considerados, também, os casos de reconhecimento de anexo técnico epidemiológico na forma do art. 21-A da citada lei, acrescentado pela Lei nº 11.430, de 26 de dezembro de 2006."

Ante o exposto, conclui-se que (i) os associados a Cooperativa de Transporte podem se valer da aposentadoria especial, desde que comprovada a sua exposição a agentes nocivos; e (ii) a Cooperativa deverá elaborar e manter atualizado o PPP relativo aos seus cooperados.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

i) O enquadramento como Cooperativa de Transporte implica na elaboração do PPP, que deve ser obrigatoriamente fornecido ao Cooperado no momento de sua saída, para que possa gozar da aposentadoria especial concedida em razão do laboro em condições especiais;

ii) Deverá ser fornecido para análise de benefícios e serviços previdenciários e quando solicitado pelo INSS ou autoridades competentes;

iii) A Cooperativa poderá, por meio de previsão estatutária e/ou regimental, determinar momento diverso para fornecimento do PPP ao seu Cooperado, anterior à data da saída deste, como exemplo, anualmente, para fins de conferência dos dados ali contidos.

Porto Alegre, 24 de março de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

19. Parecer n. 19/2021

Considerações acerca da aplicação às cooperativas dos incentivos fiscais à inovação previstos pela lei do bem – lei nº 11.196/2005

TÍTULO I DA CONSULTA

As Consulentes questionam acerca da aplicação, às Cooperativas, dos incentivos fiscais à inovação previstos pela Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem).

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

As Consulentes são diversas Cooperativas que questionam sobre a aplicação, às Cooperativas, dos incentivos fiscais à inovação previstos pela Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem).

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- i) As Cooperativas poderiam aproveitar os incentivos fiscais para pesquisa/desenvolvimento e inovação estabelecidos pela chamada Lei do Bem – Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005?*
- ii) Para as Cooperativas, os benefícios relativos a IRPJ e CSLL estão diretamente ligados com operações realizadas com terceiros, ato não cooperativo?*
- iii) Na apuração dos gastos com inovação que podem ser utilizados para reduzir IRPJ e CSLL a pagar, é necessário identificar os montantes referentes às operações com atos não cooperativos (por exemplo, pela aplicação da proporcionalidade) ou o montante de gastos pode ser utilizado para o cálculo dos benefícios?*

iv) Pode haver abatimento do IRPJ e CSLL incidentes sobre o resultado das aplicações financeiras pelo uso dos incentivos à inovação da Lei do Bem?

v) Há algum documento emitido pelas autoridades fiscais (Receita Federal, CARF, etc.) como solução de consulta ou decisões sobre o incentivo da Lei do Bem utilizado em Cooperativas?

Passamos à análise dos questionamentos.

CAPÍTULO II

DOS INCENTIVOS FISCAIS À PESQUISA E INOVAÇÃO ESTABELECIDOS NA LEI Nº 11.196/2005

Os incentivos à inovação no cenário brasileiro têm sua inspiração nos objetivos de desenvolvimento sustentável da Organização das Nações Unidas, que prezam pela busca da superação das necessidades sociais e pelo desenvolvimento de comunidade sustentável e inclusiva por meio da ciência, tecnologia e inovação. Os subsídios à pesquisa inovação foram consolidados por meio da Política Industrial e Tecnológica e de Comércio Exterior (PITCE), constituída em 2003, que foi substituída pela Política de Desenvolvimento Produtiva (2008) e esta pelo Plano Brasil Maior, no ano de 2011. No âmbito legislativo, os supramencionados incentivos foram consolidados e estruturados principalmente na Lei 11.196/2005, conhecida como Lei do Bem.

O Capítulo III da Lei 11.196/2005, "Dos incentivos à inovação tecnológica" concede incentivos fiscais relativos à investimentos com pesquisa e desenvolvimento (P&D) tecnológico, incluindo gastos relativos a equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como em relação bens intangíveis, relativamente ao IRPF, IPI e CSLL. Os subsídios são consolidados especialmente nos artigos 17 e 19:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa

tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;

II - redução de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;

III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL;

IV – amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ;

V – Revogado.

VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

Em suma, tem-se que os dispositivos supramencionados consolidam subsídios tributários das seguintes maneiras:

- (i) Dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, por meio da subtração de valores gastos com pesquisa tecnológica e desenvolvimento tecnológico do cálculo de apuração do lucro líquido;
- (ii) Redução de 50% do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente em equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, inclusive em relação a eventuais acessórios e ferramentas destes bens;
- (iii) Cômputo da depreciação integral para fins de cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no ano da aquisição, de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos destinados à inovação e pesquisas tecnológicas;
- (iv) Em relação a gastos com bens intangíveis relativos à inovação e desenvolvimento tecnológicos, incentivo de amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional no período de apuração, para efeito de apuração do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica.
- (v) Redução a 0 da alíquota do IR retido na fonte das remessas efetuadas para exterior, destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.
- (vi) Exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, de 60% dos gastos com pesquisa e desenvolvimentos tecnológicos.
- (vii) Exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, de 100% dos gastos projeto de pesquisa científica, tecnológica e de inovação, se executados por Instituição Científica e Tecnológica ou entidades privadas sem fins lucrativos.

A Instrução Normativa 1.187/2011 da Receita Federal Brasileira discrimina com maior especificidade quais gastos podem ser deduzidos da base tributária do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e normas específicas incidentes sobre os incentivos. Nos termos do citado diploma normativo, incluem-se nos incentivos gastos com:

- a) Exames laboratoriais e testes;
- b) Pagamento de salários, encargos sociais e capacitação técnica do pessoal envolvido exclusivamente ou parcialmente em projeto de P&D;

- c) Registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares, ainda que pagos no exterior;
- d) Assistência técnica e científica;
- e) Pagamento de royalties devido ao uso de patentes industriais cuja propriedade seja pessoa física ou jurídica residente no exterior.

É o breve panorama sobre os incentivos fiscais à inovação e pesquisa efetuados por pessoas jurídicas, dispostos na Lei 11.196/05 e complementados pela Instrução Normativa 1.187/2011 da RFB.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DO APROVEITAMENTO PELAS COOPERATIVAS DOS INCENTIVOS DA LEI

11.196/2005

A Lei nº 11.196/2005, nos dispositivos legais em que concede os incentivos à pesquisa e inovação, faz uso do termo "pessoa jurídica" sem estabelecer restrições em relação a quaisquer tipos societários.

Embora não seja expressamente citada a possibilidade de utilização dos subsídios pelas cooperativas, inexistem impedimentos, tanto no texto legal quando em jurisprudência de Tribunais, bem como em Decretos, Instruções ou Portarias no ordenamento brasileiro.

Além disso, existe Solução de Divergência emitida pela Coordenação-Geral de Tributação, a ser explicitada no próximo questionamento, sinalizando o modo aplicação dos benefícios às cooperativas. Nesse sentido, havendo manifestação da RFB sobre as condições de incidência dos incentivos às cooperativas, conclui-se pela possibilidade de aproveitamento dos benefícios pelo tipo societário.

CAPÍTULO II

DA RELAÇÃO DOS BENEFÍCIOS RELATIVOS A IRPJ E CSLL DA LEI 11.196/2005 COM ATOS NÃO COOPERATIVOS

Em relação às possibilidades de deduções na base de cálculo do IRPJ e CSLL relativas a gastos com P&D, omissa a Lei 11.196/2005 sobre atos cooperativos e não cooperativos, o entendimento foi firmando na Solução de Consulta nº 18 de 2011, emitido pela Coordenação-Geral de Tributação. O enunciado consolida a aplicação dos incentivos apenas aos atos não-cooperados.

Em relação ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica:

Os benefícios fiscais previstos nos arts. 17 e 19 da Lei nº 11.196, de 2005, são aplicáveis às sociedades cooperativas apenas na parte relativa aos atos não cooperados, os quais devem ser devidamente segregados dos atos cooperados para a obtenção do lucro real. A pessoa jurídica deve cumprir todas as formalidades e requisitos legais atinentes à espécie para aproveitar essas vantagens fiscais.

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Os benefícios fiscais previstos nos arts. 17 e 19 da Lei nº 11.196, de 2005, são aplicáveis às sociedades cooperativas apenas na parte relativa aos atos não cooperados, os quais devem ser devidamente segregados dos atos cooperados para a obtenção da base de cálculo da CSLL. A pessoa jurídica deve cumprir todas as formalidades e requisitos legais atinentes à espécie para aproveitar essas vantagens fiscais.

Nesse sentido, consoante o texto da Solução de Consulta nº 18 da COSIT permite concluir que: (i) os benefícios relativos a IRPJ e CSLL estão diretamente ligados com operações realizadas com terceiros, atos não cooperativos; (ii) deve haver segregação de atos cooperados e atos não cooperados para fins de obtenção das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser subtraídos apenas dos dispêndios com atos não cooperados.

CAPÍTULO III

DA APURAÇÃO DE GASTOS COM INOVAÇÃO E DEDUÇÃO DA BASE DO IRPJ E CSLL

Outro ponto questionado pelo Consultante seria se *“na apuração de dos gastos com inovação que podem ser utilizados para reduzir IRPJ e CSLL a paga, é necessário identificar os montantes referentes às operações com atos não cooperativos (por exemplo, pela aplicação da proporcionalidade) ou o montante de gastos pode ser utilizado para o cálculo dos benefícios.*

Neste ponto, cabe referir que consoante o texto da Solução de Consulta nº 18 da COSIT, apenas os gastos de inovação que forem investidos em ato não operado é que serão passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, sendo necessária a segregação destes gastos no centro de custos da contabilidade.

É dizer que todos os custos vinculados ao rol já exposto devem culminar em ato jurídico com terceiro, em uma cessão de tecnologia desenvolvida, em venda de produtor em que se embarcou a tecnologia, atos estes que não sejam destinados ao cooperado.

Portanto, deve ser utilizado o critério da proporcionalidade ou, melhor dito, segregação dos custos com ato cooperado e ato não cooperado, para que seja possível a fruição do benefício, não sendo possível o uso do montante total de gastos com inovação se parte se destina a ato cooperado.

CAPÍTULO IV

DA POSSIBILIDADE DE ABATIMENTOS SOBRE O RESULTADO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS POR FORÇAS DOS INCENTIVOS DA LEI Nº 11.196/2005

Não há previsão na Lei 11.196/2005 de abatimentos sobre resultados de aplicações financeiras por força de seus incentivos. Do mesmo modo, a Instrução Normativa 1.187/2011 da RFB., que discrimina os gastos passíveis de isenção ou dedução, bem como explicita a incidência dos incentivos do Capítulo II da Lei do Bem, inexistente previsão de abatimentos tributários sobre aplicações financeiras.

A Lei 11.196/2005 refere estabelece incentivos relativamente aos gasto ou bens: (i) com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica que

sejam despesas operacionais, em relação ao IRPJ; (ii) depreciação integral de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos para atividades de pesquisa tecnologia e desenvolvimento de inovação tecnológica, em relação ao IRPJ e CSLL; (iii) amortização acelerada de dispêndios com bens intangíveis vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, em relação ao IRPJ; (iv) redução a 0 da alíquota de IR em relação a remessas ao exterior para registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

Os dispêndios passíveis de dedução, são, ainda, consolidados na Instrução Normativa 1.187/2011 da RFB, são:

Art. 2º Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - inovação tecnológica: a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado;

II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de:

a) pesquisa básica dirigida: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir conhecimentos quanto à compreensão de novos fenômenos, com vistas ao desenvolvimento de produtos, processos ou sistemas inovadores;

b) pesquisa aplicada: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir novos conhecimentos, com vistas ao desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos e sistemas;

c) desenvolvimento experimental: os trabalhos sistemáticos delineados a partir de conhecimentos pré-existentes, visando a comprovação ou demonstração da viabilidade técnica ou funcional de novos produtos, processos, sistemas e serviços ou, ainda, um evidente aperfeiçoamento dos já produzidos ou estabelecidos;

d) tecnologia industrial básica: aquelas tais como a aferição e calibração de máquinas e equipamentos, o projeto e a confecção de instrumentos de medida específicos, a certificação de conformidade, inclusive os ensaios correspondentes, a normalização ou a documentação técnica gerada e o patenteamento do produto ou processo desenvolvido; e

e) *serviços de apoio técnico: aqueles que sejam indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados;*

III - pesquisador contratado: o pesquisador graduado, pós-graduado, tecnólogo ou técnico de nível médio, com relação formal de emprego com a pessoa jurídica, que atue exclusivamente em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica; e

IV - pessoa jurídica nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam): o estabelecimento, matriz ou não, situado na área de atuação da respectiva autarquia, no qual esteja sendo executado o projeto de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Nesse sentido, não havendo qualquer disposição sobre abatimentos sobre resultados de aplicações financeiras na Lei 11.196/2005 e na normativa que consolida seus termos, Instrução Normativa 1.187/2011 da RFB, não há como se afirmar a possibilidade dessas deduções.

CAPÍTULO V

DOS ENTEDIMENTOS EMITIDOS PELAS AUTORIDADES E ENTIDADES FISCAIS SOBRE A APLICAÇÃO DA LEI N. 11.196/2005 NAS COOPERATIVAS

O único entendimento emitido pelas autoridades fiscais sobre a possibilidade de incidência dos incentivos fiscais da Lei do Bem às cooperativas é a supracitada Solução de Consulta nº 18 da COSIT, que define sobre a segregação de atos não cooperados para fins das bases de cálculo do IRPJ e do CSLL:

Os benefícios fiscais previstos nos arts. 17 e 19 da Lei nº 11.196, de 2005, são aplicáveis às sociedades cooperativas apenas na parte relativa aos atos não cooperados, os quais devem ser devidamente segregados dos atos cooperados

para a obtenção do lucro real. A pessoa jurídica deve cumprir todas as formalidades e requisitos legais atinentes à espécie para aproveitar essas vantagens fiscais.

Os benefícios fiscais previstos nos arts. 17 e 19 da Lei nº 11.196, de 2005, são aplicáveis às sociedades cooperativas apenas na parte relativa aos atos não cooperados, os quais devem ser devidamente segregados dos atos cooperados para a obtenção da base de cálculo da CSLL. A pessoa jurídica deve cumprir todas as formalidades e requisitos legais atinentes à espécie para aproveitar essas vantagens fiscais.

Não se verificou posicionamento do CARF com relação às Cooperativas usufruindo do benefício aqui citado tampouco jurisprudência das Cortes.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

i) Sim, as cooperativas podem fazer uso dos benefícios fiscais para pesquisa/desenvolvimento e inovação estabelecidos pela chamada Lei do Bem – Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Em que pese o tipo societário não seja expressamente citado na Lei do Bem, inexistente óbice à utilização dos benefícios;

ii) Sim, nos termos da Solução de Consulta nº 18 de 2011 da COSIT, os benefícios relativos a IRPJ e CSLL estão diretamente ligados com operações realizadas com terceiros, ato não cooperativo;

iii) Na apuração dos gastos com inovação que podem ser utilizados para reduzir IRPJ e CSLL a pagar, é necessário haver segregação dos atos cooperados e não cooperados para fins das deduções nas bases de cálculo nos termos da Solução de Consulta nº 18 de 2011 da COSIT. Portanto, deve ser utilizado o critério da proporcionalidade ou, melhor dito, segregação dos custos com ato cooperado e ato não cooperado, para que seja possível a fruição do benefício, não sendo possível o uso do montante total de gastos com inovação se parte se destina a ato cooperado;

iv) Inexiste previsão no ordenamento sobre abatimento do IRPJ e CSLL incidentes sobre o resultado das aplicações financeiras pelo uso dos incentivos à inovação da Lei do Bem.

v) O único entendimento emitido pelas autoridades fiscais sobre a aplicação dos incentivos da Lei do Bem nas cooperativas é a Solução de Consulta nº 18 de 2011 da COSIT. Não se verificou posicionamento do CARF com relação às Cooperativas usufruindo do benefício aqui citado tampouco jurisprudência das Cortes.

Porto Alegre, 09 de abril de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

20. Parecer n. 20/2021

Considerações acerca da aquisição de terras rurais para estrangeiros de acordo com a legislação brasileira

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona acerca da possibilidade de aquisição e exercício de qualquer modalidade de posse de propriedade rural por pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras, de acordo com a legislação brasileira.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a possibilidade de pessoas físicas ou jurídicas adquirirem terras rurais em território brasileiro, diante das restrições legais e demais instrumentos legais.

Desse modo, o objetivo da presente resposta seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- i) Qual a legislação regulamentadora brasileira sobre venda e aquisição de propriedade por estrangeiro?*
- ii) Quais são as alterações propostas no Projeto de Lei 2.963/2019 e sua inovação quanto às restrições para venda de imóveis rurais para estrangeiro?*
- iii) A aquisição de propriedades rurais por empresas estrangeiras ou brasileiras controladas por estrangeiros afeta o exercício pleno da soberania nacional?*
- iv) Diante da alta demanda por propriedades rurais e o interesse da venda a estrangeiros, pode-se chegar a uma insegurança alimentar, em razão da necessidade de se importar alimentos?*

Passamos à análise dos questionamentos.

CAPÍTULO II

DO ESTADO DA ARTE DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE A AQUISIÇÃO DE PROPRIEDADES RURAIS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS OU BRASILEIRAS CONTROLADAS POR ESTRANGEIROS

A possibilidade da aquisição ou arrendamento de imóvel rural por pessoa física ou empresa estrangeira é um debate que ainda se estende, mesmo após transcorrido um longo período desde meados dos anos 70 no Brasil¹.

Trata-se de matéria constitucional instituída no escopo do artigo 190 da Constituição Federal de 1988², inicialmente regulamentada pela Lei 5.709, de 07 de outubro de 1971, a qual estabeleceu o regramento sobre a consolidação de imóveis rurais por estrangeiros.

As restrições impostas ao estrangeiro não ocorrem nas hipóteses do art. 1º, § 2º, incisos II e III:

II - às hipóteses de constituição de garantia real, inclusive a transmissão da propriedade fiduciária em favor de pessoa jurídica, nacional ou estrangeira; (Incluído pela Lei nº 13.986, de 2020).

III - aos casos de recebimento de imóvel em liquidação de transação com pessoa jurídica, nacional ou estrangeira, ou pessoa jurídica nacional da qual participem, a qualquer título, pessoas estrangeiras físicas ou jurídicas que tenham a maioria do seu capital social e que residam ou tenham sede no exterior, por meio de realização de garantia real, de dação em pagamento ou de qualquer outra forma.

A possibilidade da venda de propriedade rural restou permitida, em primeiro momento, na vigência da mencionada legislação até a aprovação do Parecer AGU n. 1/2008.

O documento tratava sobre a interpretação do art. 190, da Constituição Federal e do §1º do art. 1º da Lei 5.709/71, inviabilizando as possibilidades de

¹ <https://www.migalhas.com.br/quentes/340848/moraes-adia-discussao-sobre-compra-de-terras-por-estrangeiros>

² De acordo com a redação do dispositivo constitucional: "A lei regulará e limitará a aquisição ou o arrendamento de propriedade rural por pessoa física ou jurídica estrangeira e estabelecerá os casos que dependerão de autorização do Congresso Nacional".

aquisição, na medida em que alterou as regulamentações em vigor à época, em razão do seu efeito vinculante.

O novo entendimento proibia as aquisições por empresas estrangeiras ou controladas por estrangeiros, o que resultou na retração de negociações de dívidas e financiamento de créditos no setor do agronegócio.

Em razão da promulgação da Constituição Federal de 1988, foi ratificado parecer da AGU n. GQ-181 sobre a não recepção do dispositivo legal pela Carta Magna. O parecer posterior (2008), foi aprovado pelo Advogado-Geral da União no ano de 2010, concluindo que o §1º do art. 1º da Lei no 5.709, de 1971, foi recepcionado, sendo totalmente compatível com o artigo 190 da Constituição Federal de 1988³.

Desde então, o núcleo do debate passou a tratar sobre empresas nacionais, constituídas e estabelecidas no Brasil, que tivessem em sua composição majoritária a presença de pessoa física ou jurídicas estrangeiras, serem equiparadas a estrangeiros para fins de aquisição de imóveis rurais, e, portanto, submetidas a todas as restrições previstas na lei. Logo, a referida problemática está na interpretação do §1º do art. 1º da Lei no 5.709/71, pois "*equipara determinado tipo de pessoa jurídica brasileira ao estrangeiro residente ou à pessoa jurídica estrangeira autorizada*"⁴.

O assunto retornou para pauta do direito do agronegócio, diante da nova proposta de regulamentação do Projeto de Lei 2.963 e, conseqüentemente a revogação da Lei 5.709/71, aprovado pelo Senado Federal em dezembro do ano passado. Assim como, em razão dos julgamentos da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 342 e da Ação Civil Ordinária n. 2463, em trâmite no Supremo Tribunal Federal. Retoma-se, portanto, o debate central da constitucionalidade e possibilidade de venda de terras a estrangeiros, assim como novas nuances apresentadas pela redação do Projeto.

Outrossim, da questão em tela, extrai-se as possíveis conexões do uso da terra, após procedimento de venda, abordando-se o desenvolvimento de atividades

³ Cassettari, Christiano. Direito Agrário: Atualizado com as Leis n°s 13.001/14, 13.043/14 e EC 81/14, 2ª edição. Grupo GEN, 2015. [Minha Biblioteca]; p. 179.

⁴ Idem, p. 188.

passíveis de licenciamento ambiental, incidindo, em acréscimo, sobre o resguardo a soberania interna a partir da defesa do território nacional⁵.

Em termos gerais, em relação à aquisição de imóveis rurais por pessoa física estrangeira, esta não possui nenhum impedimento, bastando que comprove a residência em solo brasileiro e haja autorização emitida pelo agente público competente, no caso de imóvel localizado em área de segurança nacional (Art. 7º, da Lei n. 5.709/71).

Assim, a aquisição do imóvel rural por pessoa física não poderá exceder a 50 (cinquenta) módulos de exploração indefinida, em área contínua ou descontínua⁶. Prevendo, em acréscimo, que os procedimentos notariais e registrais devem atender a forma prevista no art. 8º, da mencionada lei.

Contudo, o ponto controverso sobre o tema diz respeito sobre a aquisição de imóvel rural por pessoa jurídica estrangeira.

Primeiramente, há que se pontuar o art. 1º da Lei 5.709/71, *in verbis*:

Art. 1º - O estrangeiro residente no País e a pessoa jurídica estrangeira autorizada a funcionar no Brasil só poderão adquirir imóvel rural na forma prevista nesta Lei.

Portanto, entende-se que as sociedades estrangeiras que não possuem autorização para funcionar no País⁷ estão impedidas de adquirir imóvel rural.

A lei compreende como Pessoa Jurídica Estrangeira, portanto, as sociedades estrangeiras com CNPJ e com sede administrativa estabelecida no território brasileiro, somente podendo adquirir imóveis rurais destinados à implementação de projetos agrícolas, pecuários, industriais, ou de colonização, vinculados aos seus objetivos estatutários (Art. 5º da Lei 5.709/71).

Entretanto, esse entendimento estabelecido sobre a pessoa jurídica estrangeira acaba por força do Art. 1º, §1º, do artigo 1º, da legislação federal, equiparando as "*sociedades nacionais com sócios estrangeiros, às sociedades*

⁵ <https://www.irib.org.br/noticias/detalhes/artigo-da-aquisicao-de-imoveis-rurais-por-empresa-juridica-brasileira-equiparada-a-estrangeira-por-bernardo-freitas-graciano-e-bruno-malta-pinto>

⁶ Art. 3º, Lei 5.709/88.

⁷ Nos termos do Art. 1.134, incisos I a IV, do Código Civil.

estrangeiras para fins de aquisição de imóveis rurais". Por oportuno, cito o mencionado dispositivo:

§ 1º - Fica, todavia, sujeita ao regime estabelecido por esta Lei a pessoa jurídica brasileira da qual participem, a qualquer título, pessoas estrangeiras físicas ou jurídicas que tenham a maioria do seu capital social e residam ou tenham sede no Exterior.

O que dificulta um consenso sobre a sua constitucionalidade, bem como sua segurança jurídica, no tocante a violação aos princípios constitucionais.

É a breve introdução ao panorama da legislação brasileira sobre a venda de terras a estrangeiros e seus principais pontos de debate.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DAS ALTERAÇÕES PROPOSTAS NO PROJETO DE LEI Nº 2.963/2019

O Projeto de Lei 2.963/19 tem como objetivo a adequação e a modernização da legislação brasileira, para possibilitar a aquisição e o uso de imóvel rural por estrangeiro no Brasil, mantendo a soberania nacional conforme estabelecido pela Constituição Federal e legislações⁸, bem como, revoga no seu inteiro teor a Lei 5.709/1971.

O projeto foi aprovado pelo Senado Federal e destaca-se, de acordo com a justificativa apresentada, a proposta de facilitação do ingresso de agroindústrias transnacionais no Brasil voltadas para o desenvolvimento da cadeia produtiva agrícola de longo prazo, que agreguem valor, gerem mais empregos e aumentem a qualidade e a quantidade da produção agrícola brasileira.

Inicialmente, observa-se na redação do art. 2º, a imposição da observância aos proprietários de terras rurais dos princípios da função social da propriedade

⁸ <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=610631508188&disposition=inline>

previstos no art. 186 da Constituição Federal, voltando-se ao aproveitamento racional e adequado da propriedade; a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente⁹.

Uma das principais críticas à proposta vai ao encontro da violação ao princípio da soberania nacional, ao permitir a aquisição por estrangeiros de até no máximo 25% (ou seja, um quarto) da soma das áreas rurais pertencentes a superfície do Município em que se situem. Todavia, a estrutura do artigo oitavo, em verdade, manteve as restrições territoriais dos imóveis rurais já atribuídas pelo art. 12 da Lei 5.709/71, vejamos:

*Art. 12 - A soma das áreas rurais pertencentes a pessoas estrangeiras, físicas ou jurídicas, **não poderá ultrapassar a um quarto da superfície dos Municípios onde se situem, comprovada por certidão do Registro de Imóveis, com base no livro auxiliar de que trata o art. 10.***

*§ 1º - As pessoas **da mesma nacionalidade não poderão ser proprietárias, em cada Município, de mais de 40% (quarenta por cento) do limite fixado neste artigo.***

*§ 2º - Ficam **excluídas das restrições deste artigo as aquisições de áreas rurais:***
I - inferiores a 3 (três) módulos;
II - que tiverem sido objeto de compra e venda, de promessa de compra e venda, de cessão ou de promessa de cessão, mediante escritura pública ou instrumento particular devidamente protocolado no Registro competente, e que tiverem sido cadastradas no INCRA em nome do promitente comprador, antes de 10 de março de 1969;

Neste sentido, o artigo 8º do texto inicial do Projeto de Lei propõem uma redação semelhante, disposto da seguinte maneira:

*Art. 8º. A soma das áreas rurais pertencentes e arrendadas a pessoas estrangeiras **não poderá ultrapassar a um quarto da superfície dos Municípios onde se situem.***

⁹ Art. 2º. Os imóveis rurais adquiridos por sociedade estrangeira no país deverão obedecer aos princípios da função social da propriedade e quando assim autorizar expressamente o ato do Poder Executivo mencionado no Art. 1.134 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

§ 1º As pessoas da mesma nacionalidade não poderão ser proprietárias ou possuidoras, em cada Município, de mais de quarenta por cento do limite fixado neste artigo.

§ 2º Ficam excluídas das restrições deste artigo as aquisições de áreas rurais quando o adquirente, no caso, for casado com pessoa brasileira sob o regime de comunhão total de bens.

Portanto, as vedações propostas pela legislação versam sobre aquele que, ao adquirir determinado imóvel rural, não poderá ultrapassar a um quarto da superfície onde se situem, bem como, não poderão ser proprietários ou possuidoras, em cada município, de mais de 40% (quarenta) por cento do limite fixado de 25% da superfície do município.

Noutra senda, restou instituído no art. 6º do mencionado projeto, para os casos de imóveis rurais com áreas não superiores a 15 módulos fiscais, a dispensa da necessidade de autorização ou licença para aquisição e posse por estrangeiros.

No que se refere a empresas nacionais com controladoras direta ou indiretas por estrangeiros, entende-se que há conformidade com a EC 6/95, a qual revogou o artigo 171, da CF, promovendo um tratamento igualitário entre as empresas brasileiras e dos capitais produtivos do país, independentemente de sua origem¹⁰.

Do proposto, entende-se que se promove novas oportunidades no setor do agronegócio brasileiro para a atração de investimentos e tecnologias ao permitir a aquisição de terras por estrangeiros. Este movimento converge diretamente para o desenvolvimento da economia e das possibilidades de crescimento financeiro do produtor.

O Projeto de Lei comunica-se claramente com o Parecer n. LA-01, de 2010, no qual depreende-se os seguintes argumentos positivos sobre a recepção do Art. 1º, §1º, do artigo 1º, e em suma, da íntegra da Lei 5.072/7¹¹:

¹⁰ <https://www.migalhas.com.br/quentes/340848/>.

¹¹ HAGE, Augusto Santana; PEIXOTO, Marcus; VIEIRA FILHO, José Eustáquio Ribeiro. AQUISIÇÃO DE TERRAS POR ESTRANGEIROS NO BRASIL: Uma Avaliação Jurídica e Econômica. Pg. 16.

1. Contrariamente ao argumento esposado no Parecer nº GQ-22, de 1994, a distinção entre “empresa brasileira” e “empresa brasileira de capital nacional”, constante do ora revogado art. 171 da Constituição Federal de 1988, não teria buscado apenas criar vantagens para a última, mas também impor restrições genéricas à primeira, o que poderia ser mais facilmente inferido da leitura do inciso II do § 1º do dispositivo: afirmava-se ali, a contrario sensu, que, em setores imprescindíveis ao desenvolvimento tecnológico nacional, a serem fixados em lei – logo, sem identificação expressa no texto constitucional –, as empresas meramente brasileiras não poderiam atuar. Sendo assim, com muito mais razão se deveriam admitir as restrições emanadas do § 1º do art. 1º da Lei nº 5.709, de 1971, dirigidas a empresas brasileiras controladas por empresas estrangeiras que não possuíam sede e administração no País ou cujos controladores, pessoas físicas, residissem no exterior;
2. Uma interpretação teleológica do art. 190 da Constituição Federal de 1988 levaria à conclusão de que eventuais limitações estabelecidas em sede legal à aquisição ou ao arrendamento de propriedade rural por pessoa física ou jurídica estrangeira deveriam se estender à pessoa jurídica brasileira de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 5.709, de 1971;
3. O controverso dispositivo da Lei nº 5.709, de 1971, seria plenamente compatível, ademais, não somente com a garantia constitucional do desenvolvimento nacional (art. 3º, II) e com os princípios constitucionais da soberania (art. 1º, I), da independência nacional (art. 4º, I) e da soberania nacional (art. 170, I), como também com o princípio da isonomia entre brasileiros e estrangeiros (art. 5º, caput), que, em consonância com a moderna hermenêutica, deve ser ponderado com os anteriores;
4. Considerando que a aquisição de imóvel rural pode ser tida como investimento de capital, outro dispositivo constitucional que serviria como espeque para a recepção do § 1º do art. 1º da Lei nº 5.709, de 1971, seria o art. 172, que consigna que “a lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros”;
5. Tendo em vista que o processo legislativo que resultou na Lei nº 8.629, de 1993, foi posterior ao advento da Constituição de 1988, o Congresso Nacional, ao aprová-la – ou, mais notadamente, ao aprovar seu art. 23 –, teria declarado, de

forma expressa, a recepção, pela Carta Magna, da totalidade da Lei nº 5.709, de 1971, sem ressalvas.

Entretanto, pontua-se para o devido cuidado na construção desta regulamentação, na medida em que a abertura para venda de terras rurais a estrangeiros pode se tornar um mecanismo de favorecimento dos oligopólios do agronegócio internacional, implicando na diminuição da capacidade financeira do pequeno produtor. Em uma perspectiva macroeconômica, em que diante da disponibilidade de solo, recursos naturais, câmbio depreciado, cotação das commodities agrícolas em alta e com perspectiva de assim se manterem no médio prazo, tais elementos aumentam expressivamente a atratividade do mercado de terras do Brasil e uma liberação irrestrita poderia ocasionar uma corrida desenfreada por esses ativos, gerando consequências futuras imprevisíveis¹².

CAPÍTULO II

DA POSSIBILIDADE DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOBERANIA NACIONAL

Diante da possibilidade prevista no Projeto de Lei da aquisição de terras rurais por empresas estrangeiras, um dos principais questionamentos que se insurge, refere-se à violação do princípio da soberania nacional, posto que compõem um dos fundamentos da República, previsto nos artigos 1º, I, e 170, I, ambos da Constituição Federal, com o seguinte teor:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrática de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observando os seguintes princípios: (EC n. 6/95 e EC n. 42/2003).

¹² <https://www.canalrural.com.br/noticias/opiniao-noticias/aquisicao-terras-estrangeiros-otica-produtor-rural/>

I – Soberania nacional.

Preliminarmente, cabe salientar que a invocação do princípio da soberania nacional, a fim de balizar proposta de incentivo ao mercado externo como instrumento de investimento no setor do agronegócio brasileiro, deve ser considerado para a proteção do território nacional, contudo com ponderação.

Não se olvida a compreensão da necessidade da proteção do território brasileiro e da implementação de estratégias que promovam o desenvolvimento interno. Contudo, não se pode alienar-se do contexto de globalização atual e das relações de mercado em constante mudança.

O ponto é demasiado conflituoso e abrange inúmeras abordagens sobre a proposta de lei, sendo que, atualmente, tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 342 e a Ação Cível Ordinária 2463, que questionam a constitucionalidade da equiparação de empresas brasileiras, que possuem capital estrangeiro, a empresas estrangeiras nos processos de compra de terra, ou seja, a legalidade do § 1º do art. 1º da Lei 5.709/1971,

Quanto à ADPF 342, discute-se a recepção, ou não, pela Constituição Federal de 1988, de norma contida na Lei 5.709/71, considerando os preceitos fundamentais à isonomia, à livre iniciativa, à segurança jurídica, à liberdade de associação e ao desenvolvimento nacional. A ação foi proposta pela Sociedade Rural Brasileira.

Já o objeto da ACO 2463, proposta pela Advocacia Geral da União e pelo Incra, em que se postula a anulação de parecer emitida pela Corregedoria-Geral da Justiça do Estado de São Paulo para que tabeliães e oficiais de registro não levassem em consideração o regramento da Lei 5.709/71, para empresas nacionais constituídas de capital externo¹³.

Em que pese a inovação e modernização proposta pelo Projeto de Lei sobre tema de extrema relevância, para o desenvolvimento do agronegócio brasileiro, entende-se que a estrutura posta, com tamanha flexibilização, viola a soberania nacional, em razão da permissão de venda de terras rurais para estrangeiro.

¹³ <https://www.canalrural.com.br/noticias/stf-terra-estrangeiros/>

Nas palavras de Dalmo de Abreu Dallari, “o território é a base física da soberania do Estado e a entrega de partes do território brasileiro a estrangeiros, sob a forma de venda ou qualquer outra, significa a entrega de parte da soberania brasileira”¹⁴.

Em que pese se sustente os avanços do Projeto de Lei para fazer-se valer o cumprimento da função social da propriedade, relaxar esta ação por meio de legislação que conceda a porcentagem de 25% do território do município, parece uma afronta a obrigação da proteção ao interesse social e ignora a situação brasileira, principalmente, no tocante à incapacidade de proteção dos recursos naturais contra as práticas extrativistas ilegais. Outrossim, para com as práticas, em tese, legais, em que é de notório conhecimento a facilidade de se burlar as restrições impostas, sendo suficiente a constituição de pessoa jurídica brasileiro dotada de participação estrangeira com capital social majoritário.

Nesse sentido, no tocante à mencionada ADPF, a Procuradoria Geral da República, valendo-se do entendimento de Edson Ferreira de Carvalho, menciona que ao submeter a compra de áreas rurais, sem restrição legal adequada e ineficiente, fere diretamente a soberania nacional, *in verbis*:

“Uma das faces mais perversas da aquisição de imóveis agrários por empresas madeireiras nacionais [das quais participa] capital estrangeiro é a devastação da floresta amazônica. A exploração de madeira, com a presença dessas empresas[,] é tolerada pelas autoridades nacionais. O dito processo representa sério risco para a soberania nacional, com o conseqüente risco de desnacionalização. Suspeita-se que essas aquisições dissimulam a cobiça de explorar ricas jazidas minerais desconhecidas pelas autoridades brasileiras. [...] A crescente quantidade de terras brasileiras nas mãos de estrangeiros preocupa o governo, principalmente porque ocorre na Amazônia. Embora os dados não sejam muito confiáveis, oficialmente, 33 mil imóveis rurais estão registrados no nome de pessoas e empresas estrangeiras. Reunidos somam 5,5 milhões de ha em todo o país, área maior que a do Rio Grande do Norte. Desse total, 3,1 milhões de ha – área superior à de Alagoas – estão na chamada Amazônia Legal, que

¹⁴ <https://www.migalhas.com.br/depeso/258477/venda-de-terras-a-estrangeiros--vendendo-a-soberania-brasileira>

inclui os Estados da Região Norte, Mato Grosso e parte do Maranhão. O INCRA, no entanto, desconfia que a extensão de terras nas mãos de estrangeiros seja muito maior. A dificuldade de obter o quadro real da situação se deve à brecha na legislação brasileira [...]”¹⁵.

Pontua-se que para um avanço na discussão sobre a violação, ou não, da soberania nacional, deve ser afastado qualquer discurso xenofóbico ou de cunho depreciativo a outras nacionalidades, em prol da segurança nacional, transvertidos de extremo nacionalismo. A especulação sobre a participação de estrangeiros no desenvolvimento econômico brasileiro, independente do setor, não deve incidir em violação dos direitos humanos, internacionalmente reconhecidos e assegurados, como na prática ocorre, recaindo-se em discursos xenofóbicos e tangentes ao debate.

Diante do exposto, entende-se que diante do assunto em comento, a garantia e exercício da soberania quanto a exploração dos recursos naturais em solo brasileiro deve se sobressair, instituindo-se meios restritivos eficientes a permissão da venda e aquisição de terras rurais por estrangeiros. Dessarte, é forçoso a menção do José Joaquim Gomes Canotilho, em parecer instruído na APDF, sobre o poder soberano do Estado sobre a propriedade rural, em que compreende¹⁶:

“o Estado democrático não é um simples árbitro neutral e imparcial diante de múltiplos direitos de propriedade privada e autonomamente constituídos no quadro do individualismo liberal. Nem é o proprietário de toda a torre no seio de um regime coletivista. Diferentemente, num sistema que não é individualista nem coletivista, o Estado é organização jurídico-política do povo soberano, estando por isso cabalmente legitimado a intervir de maneira positiva na conformação e distribuição da propriedade em ordem a atingir as finalidades constitucionais substantivas, com especial relevância para a redistribuição de renda e a satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais das populações”

¹⁵ CARVALHO, Edson Ferreira. Ob. cit. na nota 17, p. 496-497.

¹⁶ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8256668&prcID=4756470&ad=s#>

Indo ao encontro dos preceitos constitucionais previstos nas restrições que dispõem o §1º do art. 1º da Lei no 5.709/71, observa-se que a partir da sua flexibilização, há incidência flagrante na soberania nacional, posto que permite ao empresariado estrangeiro adquirir terras em determinados municípios de tamanha riqueza de recursos naturais necessários para o desenvolvimento e proteção do mercado interno brasileiro.

CAPÍTULO III

DA IMPORTAÇÃO DOS ALIMENTOS COMO CONSEQUÊNCIA DA FLEXIBILIZAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE TERRAS RURAIS POR ESTRANGEIROS

Outro questionamento levantado pelo Consulente seria sobre a necessidade de importação de alimentos, diante da alta demanda de vendas de propriedades rurais para empresas estrangeiras ou com capital estrangeiro, acarretando em insegurança alimentar, ferindo, conseqüentemente, a proteção à agricultura nacional.

Neste ponto, de acordo com o Texto para Discussão n. 1795¹⁷, desenvolvido pelo IPEA em 2012, observa-se que há um certo receio sobre a *"produção realizada por empresas estrangeiras no Brasil possa ser transferida para os países de origem destas empresas, a preços abaixo do mercado"*.

Ainda, segundo o documento:

Os investimentos estrangeiros na agricultura brasileira cresceram de forma expressiva desde a implantação do real em 1994. Desde 2000, o capital externo já vem participando intensamente no processo de expansão dos setores sucroalcooleiro e de florestas (papel e celulose). Houve grandes investimentos estrangeiros nas regiões de fronteiras agrícolas produtoras de grãos e algodão, tais como Mato Grosso, Bahia, Piauí, Maranhão e Tocantins. Além de contribuir para a rápida expansão da oferta brasileira destes produtos, o capital externo tem contribuído para acelerar o processo de construção de um novo padrão de governança nestes setores.

¹⁷ Idem.

Este cenário insere-se dentro de um processo denominado "agro inflação", em que *"o forte crescimento econômico experimentado pelos mercados emergentes, a elevação dos preços internacionais do petróleo, o avanço da produção de biocombustíveis, os efeitos climáticos adversos à produção e os baixos estoques de alimentos no mundo foram fatores que contribuíram para a elevação dos preços*¹⁸.

Assim, diante de um cenário em que se busca a harmonização do desenvolvimento do mercado interno com o investimento estrangeiro, pondera-se que a manutenção dos incentivos no cenário doméstico deve se fazer presente, indo ao encontro de um controle da segurança alimentar e, conseqüentemente, do desabastecimento interno.

Ainda que esse tenha crescido substancialmente, o mercado interno segue sendo o principal destino da produção brasileira, o que pode vir a ser afetado em razão da flexibilização sobre a aquisição de terra por estrangeiros. Pontua-se, ao fim, que diante da tamanha desigualdade social no país, bem como diante do elevado número de pessoas em situação de baixa renda, a retração e fomentação da exportação, conjuntamente à abertura ao comércio estrangeiro, poderá ampliar a insegurança alimentar e o mercado interno na produção de *commodities*.

Nesse sentido, entende-se que a facilitação da aquisição de terras por estrangeiros pode vir à ferir a soberania nacional, assim como incidir negativamente na segurança alimentar, no tocante à produção agrícola interna.

Diante de uma temática delicada e com diversas perspectivas, aponta-se, que a permissão para aquisição de terras rurais por estrangeiros evidencia-se como um mecanismo que precisa estar em consonância com a proteção do interesse nacional e da sua soberania, devendo sujeitar-se à um controle por parte dos órgãos responsáveis, a fim de não inviabilizar e retrain o mercado agrícola interno, incorrendo em risco à segurança alimentar, devendo-se minimizar, portanto, seus efeitos negativos.

¹⁸ <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/82672/1/Aquisicao-de-terras-por-estrangeiros-no-Brasil.pdf> e <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-114-aquisicao-de-terras-por-estrangeiros-no-brasil-uma-avaliacao-juridica-e-economica>

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

Inicialmente, têm-se que este parecer se propõe a compreender as restrições recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, e em consonância com o Parecer n. LA-01, de 2010, da Advocacia Geral da União. Bem como, do exposto, pendula para uma manifestando-se favorável a Proposta de Lei 2.963/2019, a fim de se possibilitar a aquisição dos imóveis rurais por empresas nacionais, constituídas e estabelecidas no Brasil, que possuem na sua composição majoritária a presença de pessoa física ou jurídicas estrangeiras, buscando-se um desenvolvimento adequado do setor.

Ao fim, quanto às respostas pontuais, entende-se que:

i) *Depreende-se que a matéria é de natureza constitucional instituída no escopo do artigo 190 da Constituição Federal de 1988, inicialmente regulamentada pela Lei 5.709, de 07 de outubro de 1971, a qual estabeleceu o regramento sobre a consolidação de imóveis rurais por estrangeiros. O núcleo do debate diz respeito sobre empresas nacionais, constituídas e estabelecidas no Brasil, que têm em sua composição majoritária a presença de pessoa física ou jurídicas estrangeiras, serem equiparadas a estrangeiros para fins de aquisição de imóveis rurais, e, portanto, submetidas a todas as restrições previstas na lei. Logo, a referida problemática está na interpretação do §1º do art. 1º da Lei no 5.709/71. Em suma, entende-se que o dispositivo está recepcionado pela Constituição Federal de 1988, no seu artigo 190, em consonância com o Parecer n. LA-01, de 2010, da AGU.*

ii) *O Projeto de Lei 2.963/19 tem como objetivo a adequação e a modernização da legislação brasileira, para possibilitar a aquisição e o uso de imóvel rural por estrangeiro no Brasil, mantendo a soberania nacional conforme estabelecido pela Constituição Federal e legislações, bem como, revoga no seu inteiro teor a Lei 5.709/1971. Uma das principais críticas à proposta vai ao encontro da violação ao princípio da soberania nacional, ao permitir a aquisição por estrangeiros de até no máximo 25% (ou seja, um quarto) da soma das áreas rurais pertencentes a superfície do Município em que se situem. Todavia, a estrutura do artigo oitavo, em verdade, manteve as restrições territoriais dos imóveis rurais já atribuídas pelo art. 12 da Lei 5.709/71. Entende-se que se promove novas oportunidades no setor do*

agronegócio brasileiro para a atração de investimentos e tecnologias ao permitir a aquisição de terras por estrangeiros. Este movimento converge diretamente para o desenvolvimento da economia e das possibilidades de crescimento financeiro do produtor. O Projeto de Lei comunica-se claramente com o Parecer n. LA-01, de 2010.

iii) Não se olvida a compreensão da necessidade da proteção do território brasileiro e da implementação de estratégias que promovam o desenvolvimento interno. Contudo, não se pode alienar-se do contexto de globalização atual e das relações de mercado em constante mudança. Entende-se que a estrutura posta, com tamanha flexibilização, viola a soberania nacional, em razão da permissão de venda de terras rurais para estrangeiro, "o território é a base física da soberania do Estado e a entrega de partes do território brasileiro a estrangeiros, sob a forma de venda ou qualquer outra, significa a entrega de parte da soberania brasileira". A garantia e exercício da soberania quanto a exploração dos recursos naturais em solo brasileiro deve se sobressair, instituindo-se meio restritivos eficientes a permissão da venda e aquisição de terras rurais por estrangeiros.

iv) Observa-se que há um certo receio sobre a necessidade de importação de alimentos, em razão da transferência da produção das empresas estrangeiras ao seu país de origem, contudo, em que pese a necessária cautela, esta hipótese não deve ser inflada como mecanismo de bloqueio a possibilidade de aquisição de terras rurais por estrangeiros. O cenário insere-se dentro de um processo denominado "agro inflação". Considerando que, a facilitação da aquisição de terras por estrangeiros fere a soberania nacional, assim como incidirá negativamente na segurança alimentar, em virtude de esta valer-se em sua maioria da produção agrícola interna. Assim, evidencia-se como um mecanismo que precisa estar em consonância com a proteção do interesse nacional e da sua soberania, devendo sujeitar-se à um controle por parte dos órgãos responsáveis, a fim de não inviabilizar e retrain o mercado agrícola interno, incorrendo em risco à segurança alimentar, devendo-se minimizar, portanto, seus efeitos negativos.

Porto Alegre, 26 de abril de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo

Cecille Pallarés.

21. Parecer n. 21/2021

Considerações sobre a existência de risco tributário sobre registro do valor na cédula do produtor rural

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona acerca da existência de risco de tributário sobre a emissão de recibo e documento fiscal próprio, quando do recebimento dos produtos objetos da Cédula do Produtor Rural (CPR) Físico, pelo valor registrado e não pelo valor atual da soja no mercado.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita esclarecimentos sobre a possibilidade de a cooperativa incidir em risco tributário em relação ao registro do valor da soja entregue, pelo valor acordado na CPR, questionando se deveria ser aplicado outro valor constante dos documentos fiscais que registram o recebimento dos produtos agrícolas.

A Consulente informa que no dia 15 de julho de 2019, o produtor rural "F" assumiu uma dívida do senhor "I". A dívida tinha o importe de 5.652 sacas de soja a serem adimplidas em três parcelas anuais, com vencimentos previstos para 30/04/2020, 30/04/2021 e 30/04/2022, na importância de 1.884 sacas de soja para cada parcela.

No dia da assinatura da Cédula do Produtor Rural (CPR) em comento, o preço da saca de soja estava cotado em R\$ 66,50 (sessenta e seis reais e cinquenta centavos).

Na data de 22/04/2020, o devedor entregou a quantia de 1.884 sacas do referido cereal e o setor de contas-corrente emitiu o Recibo pelo valor do produto no

dia da emissão da CPR, qual seja R\$ 66,50, enquanto naquele dia, o valor de mercado da soja estava cotado em R\$ 90,50.

O mesmo ocorreu para a segunda parcela, vencida em 30/04/2021, na qual o valor do produto era R\$ 66,50 e, a saca de 60kg de soja estava sendo comercializada a R\$ 167,00.

Em suma, a Cédula do Produtor Rural é um documento em que o produtor rural "F" assumiu a dívida do produtor rural "I", perante a cooperativa. Ou seja, a cooperativa era credora do produtor "I" e passou a ser de "F", o qual cumpriu o acordado e entregou as sacas de soja no prazo estipulado no documento. A Consulente enfatiza que não há comercialização do produto (sacas de soja) e sim, tão somente, o recebimento de grãos do cooperado pela cooperativa.

Diante desse cenário, em que houve a variação do preço de mercado da saca de soja e, portanto, divergência do valor emitido referente a cártula, a Consulente solicita orientação sobre a possibilidade de incidência tributária em razão da não utilização do valor de mercado no momento da emissão do recibo.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder ao seguinte questionamento formulado:

- i) Há risco tributário sobre a emissão de recibo e documento fiscal próprio, quando do recebimento dos produtos objetos da Cédula do Produtor Rural física, pelo valor registrado na CPR e não pelo valor atual da soja no mercado?*
- ii) O registro do valor da soja entregue, nos termos da CPR, pode ser realizada no valor acordado no momento da emissão da cártula ou deve conter outro valor constante nos documentos finais, os quais registram o recebimento dos produtos agrícolas?*

Passo à análise dos questionamentos.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MECANISMOS DE FINANCIAMENTO ENTRE COOPERATIVAS E PRODUTOS RURAL

SUBCAPÍTULO I DA CÉDULA DE PRODUTO RURAL

Dentro dos vários mecanismos de financiamentos entre cooperativas e cooperado, a Cédula de Produto Rural (CPR)¹ possui natureza de crédito rural dentro do rol instituído pelo Decreto-Lei 167, de 14 de fevereiro de 1967.

No caso em tela, trata-se de Cédula de Produto Rural com liquidação física emitida pela cooperativa em favor do cooperado, com o objetivo de antecipação de recursos financeiros, a partir de uma obrigação de fazer, qual seja, a entrega do produto² nas condições convencionadas pela cédula para o cumprimento da obrigação cambial.

Portanto, a CPR caracteriza-se por ser um título circulatório, uma promessa de que se entregará o produto a determinada pessoa. O crédito rural está regulado pela Lei 8.829/1994, com alterações e acréscimos significantes propostas pela Lei 13.986/2020.

No entendimento de Rizzardi, a Cédula de Produto Rural “é título representativo da promessa de entregar, em data futura (ou seja, no vencimento da cártula), o produto rural indicado, na quantidade e qualidade especificadas”.

¹ A função da CPR, prossegue, é propiciar o acesso do produtor rural aos recursos de mercado a menores custos, figurando-se como instrumento rápido e eficaz de fomento ao agronegócio. Dentre suas principais características, cumpre destacar as seguintes: a) trata-se de título cambial, negociável no mercado, podendo ser transferida a terceiro por meio de endosso ou ser comercializada no mercado secundário; b) permite ao emitente angariar recursos para atender suas necessidades no processo produtivo; c) pode ser emitida em qualquer fase do empreendimento, desde a época de planejamento até o produto colhido e armazenado, dentre outras.

² Rizzardi, afirma, em acréscimo, que se trata de uma promessa de entrega de produtos, mas não unicamente de produtos rurais, podendo vir acompanhada de uma garantia de que será entregue o produto. P. 496, 2021, R.A. Direito do Agronegócio. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2021.

Neste sentido já se manifestou o STJ:

Direito Agrário. Contrato de compra e venda de soja. Fechamento futuro do preço, em data a ser escolhida pelo produtor rural. Ausência de abusividade. Emissão de Cédula de Produto Rural (CPR) em garantia da operação. Anulação do título, porquanto o adiantamento do preço consubstanciaria requisito fundamental. Reforma da decisão. Reconhecimento da legalidade da CPR. Precedente. (...) **A Cédula de Produto Rural é um título de crédito e, como tal, é regulada por princípios como o da cartularidade e da literalidade, consubstanciando um título representativo de mercadoria. Para que ela possa desempenhar seu papel de fomento agrícola, é importante que se confira segurança ao negócio, garantindo que, no vencimento da cártula, os produtos por ela representados sejam efetivamente entregues** (...) Recurso especial conhecido e provido. (REsp 910.537/GO, 3ª T., j. 25.5.2010, rel. Min. Nancy Andrichi, DJe 7.6.2010).

Instituído no Artigo 1º da Lei 8.929/94, a CPR representa "promessa de entrega de produtos rurais, com ou sem garantias cedularmente constituídas". Portanto, a liquidação física da CPR é efetivada pela entrega da mercadoria no prazo e nas condições estipuladas no título, de acordo com a entrada em vigor da Lei nº 10.200, de 14 de fevereiro de 2001, que alterou parcialmente a Lei nº 8.929, de 1994. Permite-se ainda, a liquidação financeira, ou seja, o pagamento pelo valor monetário constante no título (Art. 1º, § 1º).

Ressalta-se quanto à conceituação da CPR, de acordo com Lutero de Paiva Pareira, (i) o bem objeto do negócio e prometido à entrega – produto rural (art. 1º) não pode ser considerado, estritamente falando, como oriundo de uma atividade comercial; (ii) os emitentes da CPR – produtor rural e suas associações, inclusive cooperativas (art. 2º), são pessoas cuja disciplina legal que lhes aplica não decorre do direito comercial, mas sim, do direito civil; e, (iii) as normas do direito cambial, somente no que forem cabíveis – assim estabelece o art. 10 e seguintes – é que se aplicam à cédula³.

³ Comentários à Lei da Cédula de Produto Rural. 3. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2006. vol. I, p. 63-64. In.: R.A. Direito do Agronegócio. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2021.

Assim, após a compreensão sobre o conceito da Cédula de Produto Rural, passa-se ao seu funcionamento, em momento posterior executado pela cooperativa.

SUBCAPÍTULO II

DO FUNCIONAMENTO DA CÉDULA EXPEDIDA PELA COOPERATIVA EM FACE DO COOPERADO

Em primeiro momento, tem-se o repasse do recurso financeiro, no qual pode, ou não, haver taxa de desconto embutida na cédula. Na afirmativa, já estará reconhecida como receita financeira para a cooperativa, pois, em razão desta ter que emitir uma cédula com base no preço presente, aplica-se tal taxa de desconto, incidindo até o momento da entrega da produção. É, portanto, considerada como um financiamento⁴, na forma de título a ser descontado, mas não como uma obrigação financeira e sim, entrega da produção acordada.

Logo, na emissão da CPR, com liquidação física, a intenção do produtor rural é de levantar recursos para a produção, da qual, parte será entregue em pagamento quando da colheita e parte será o seu ganho. Com esse procedimento, o produtor determina sua margem de lucro tomando como base o produto excedente em relação àquele necessário para a liquidação da Cédula. Assim, o risco de flutuação de preço do produto não recai sobre o que é devido ao credor, afetando apenas a sua margem de lucro⁵.

Para sua efetivação, realiza-se o registro da entrada desse produto quando haver a safra pelo valor de mercado. O emitente deve necessariamente levar a custos toda a constituição desse valor e a própria convergência contábil sobre o estoque de produtos naturais que devem ser atualizados.

Em razão da possibilidade de incidência do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica, a atualização deve ser sempre a valor de mercado, em razão da flutuação

⁴ Segundo Rizzardi, "não passa de uma antecipação bancária, ou de um adiantamento de fundos para custear as culturas cujas safras ficarão comprometidas na cédula. Identifica-se a operação como uma espécie de compra e venda futura, com pagamento antecipado. Adianta-se o valor, e compromete-se o produtor a entregar a mercadoria que irá colher. P. 497.

⁵ NETTO, Cássio Roberto Leite. Contabilização da Cédula de Produto Rural à Luz da sua Essência. Banco Central do Brasil. ISS 1519-1098. 2013.

do valor do estoque. Há que se haver precaução no acompanhamento destas variações, sob pena de se produzir resultados distorcidos.

Para a emissão do registro e da nota de entrada, logo que findada a obrigação de dar o produto por meio da entrega previamente acordada na cédula, o valor a constar será o preço de mercado. Entretanto, no caso da contabilização, deverá ser reconhecida em parte dela (em relação ao pagamento) as diferenças entre o que foi pago e o que o valor que se está recebendo como receita oriunda da variação a preço de mercado.

Portanto, a diferença entre a cédula inicial no caso, oriunda de um valor calcado na obrigação de dar a safra, é a diferença entre o valor que foi combinado à época e foi dado realizado por meio de antecipação para o produtor. Trata-se de uma variação de mesma natureza que uma espécie de variação cambial, em que após passado determinado período, há ou não, a valorização, conseqüentemente, um novo valor, que deve ser reconhecido.

Diante desta flutuação do valor do produto, as cooperativas, ou quem detém títulos desta natureza, a fim de praticar a cautela e prudência contábil, devem atualizar periodicamente esse estoque de valores a receber, ou seja, ir contabilizando a variação do preço do produto daquilo que será recebido no futuro daquela obrigação de fazer acordada com o cooperado. Ao fim, quando do momento da emissão da nota fiscal de entrada, será realizada pelo preço de mercado, pois na hipótese, já haveria um acompanhamento da atualização deste título.

Essas diferenças que existem são reconhecidas como resultados financeiros da operação. Em outras palavras, prestou-se determinado valor e foi recebido, *in natura*, produto com valor maior, existindo um ganho e, portanto, uma receita a ser reconhecida dessa diferença.

Quanto ao recibo para o produtor, caso seja membro da cooperativa, fala-se do resultado de ganho ou perda daquela variação da cooperativa. Em razão da necessidade de reconhecimento e acompanhamento no decurso do tempo sobre a variação cambial, realizando-se a correção daquelas cédulas representativas, o valor do registro do documento fiscal deverá ser feito pelo valor de mercado. Já o recibo poderá ser feito pelo valor histórico, não havendo a necessidade de se fazer pela variação cambial mencionada.

Em suma, a variação de mercado, é uma receita ou uma despesa, dentro do âmbito da cooperativa, e para o cooperado tal resultado não interessa, posto que será entregue a cédula e se realizará a quitação em relação àquele valor disposto na cédula.

Ao fim, reitera-se, a documentação de entrada na empresa deve ser emitida pelo valor de mercado, sendo reconhecida como uma receita decorrente da variação cambial ativa ou passiva à cooperativa, do contrário, corre-se o risco de apurar-se um valor indevido e distorcido no momento da venda.

CAPÍTULO II DA EXISTÊNCIA DE RISCO TRIBUTÁRIO

SUBCAPÍTULO I DO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS CRÉDITOS EM PRODUTOS FÍSICOS

Consoante o exposto acima, as sacas fornecidas pelo produtor à Cooperativa são consideradas contabilmente como Crédito em Produto Físico, conforme a CPR Física disponibilizada pela Consulente.

Considerando a diferença de valor das mercadorias fornecidas pela cooperativa e o valor monetário do crédito em produto físico junto ao cooperado, há que se ter as devidas precauções sobre o tratamento contábil dos créditos em produtos físicos.

Salienta-se que a diferença de preço corresponde, na verdade, aos encargos financeiros futuros que a Cooperativa cobra para financiar a operação, bem como a cobertura de risco, pela eventual desvalorização do produto⁶.

Em razão da variabilidade do preço do produto, posto que se trata de uma variação cambial⁷ de acordo com o preço cotado no dia, esta diferença (entre o valor

⁶ Manual de Contabilidade SESCOOP RS 2014, p. 60.

⁷ 22. Quanto às citadas variações monetárias, a mesma publicação, na questão nº 422, diz: "são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte determinadas em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual". Solução de Consulta nº 7, de 06/03/2007, da Superintendência Regional da Receita Federal. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Pg. 1-9.

que foi combinado à época e o valor da cédula inicial) deve ser reconhecida e monitorada pela cooperativa⁸. Decorrido um lapso temporal, o valor daquele produto poderá ter se valorizado ou retraído, havendo um novo preço.

De acordo com a Questão nº 418, do “Perguntas e Respostas” da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano de 2006, disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal na internet⁹:

compõem as **receitas financeiras** os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reperto e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pelo contribuinte no período de apuração, sendo que a partir de 1º de janeiro de 1999 as **variações monetárias** dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, passaram a ser consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e também do PIS/Pasep e da Cofins, como receitas financeiras, quando ativas, por força da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 9º e 17, inciso II.

Neste sentido, é necessário a atualização periódica dos estoques de valores a receber pelas cooperativas ou por quem detém títulos desta natureza. Executa-se o acompanhamento da contabilização desta variação de preço do produto, referente aquilo que será recebido no futuro daquela obrigação de fazer assumida pelo cooperado. Ao fim, quando do momento de emitir a nota fiscal de entrada, deverá ser feito pelo preço de mercado, em razão do acompanhamento de atualização deste título.

Portanto, há o ajuste dos créditos com vencimento futuro e ao fim, apura-se o valor deste, ajustado do produto, no caso em comento, da soja, considerando-se as

⁸ A atualização do valor do título, decorrente da aplicação do índice de preços para resgate previsto em contrato, enquadra-se no conceito de variação monetária – e por disposição legal no de receita financeira – estando tal resultado alcançado pela redução prevista no Decreto nº 5.442, de 2005. Solução de Consulta nº 7, de 06/03/2007.

⁹ Solução de Consulta nº 7, de 06/03/2007, da Superintendência Regional da Receita Federal. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Pg. 1-9. Itens 21, 22 e 27.

quantidades físicas, multiplicadas pelo valor unitário, recomendando-se, em suma, prudência na avaliação dos créditos em produto, tendo em vista a variação do mercado futuro.

De acordo com o Manual de Contabilidade produzido pelo SESCOOP, no ano de 2014, entende-se que os registros contábeis devem ser procedidos da seguinte forma¹⁰:

a) *Registro da venda para cooperados, para recebimento em físico de produtos, à exemplo:*

Débito:	1010201010 03	Créditos em Físico/Produtos (AC)	Valor da NF
Crédito:	3010102010 01	Ingressos Vendas Mercadorias	Valor da NF

b) *Ajuste dos créditos com aumento do preço dos produtos, à exemplo:*

Débito:	1010201010 03	Créditos em Físico/Produto (AC)	Valor Justo
Crédito:	3050201010 08	Variação Preços	Valor Justo

Dessarte, extrai-se da Cédula do Produtor Rural com liquidação física emitida pela Cooperada, referente à 5.652 sacas de soja, que o **preço sofrerá a variação do produto**, de acordo consta nas condições especiais da cártula:

I – O (s) Emitente (s) e garantidor (es) declara (m), em conformidade com a lei no 8.929/94, estarem cientes e demais disposições de leis aplicáveis:

h) que o valor total da venda do produto, nesta data, observado o preço do dia da saca de 60 quilogramas de R\$ 66,50 corresponde ao equivalente a R\$ 374.858,00

– (Trezentos e setenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e oito reais), **montante**

¹⁰ Dorly Dickel. Manual de Contabilidade para as Cooperativas Agropecuárias. SESCOOP/RS. P. 59-61. Disponível em: <https://www.sescoopr.rs.coop.br/app/uploads/2017/07/.pdf>.

este, que poderá sofrer alterações de acordo com a variação diária do preço deste no mercado, eis que se trate de produto cotado pela bolsa de mercadorias.

i) que “o preço” do produto irrelevante para efeito do cumprimento desta obrigação cedular, tanto nesta data de emissão da cédula, assim como em qualquer momento da sua vigência, como ainda, e principalmente, na liquidação desta, eis que, a obrigação cautelar e restrita e específica, limitando-se a entrega de quantidade de produto vendido, para efeito de considerar-se quitada e extinta. (grifo nosso).

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.700, de 2017, traz lúcidas indicações sobre como devem ser apuradas e quais as hipóteses de incidência das variações cambiais e sobre o valor justo.

De acordo com o Art. 97 da IN RFB 1.700, o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado, **desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.**

Ainda, o ganho evidenciado por meio da subconta será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado (Art. 97, §1º, da IN RFB 1.700)¹¹.

Em acréscimo, nos casos de perda decorrentes da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, o Art. 102 da Instrução Normativa, é categórico ao afirmar que **a avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado**, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Ou, ainda, quando o passivo for líquido ou baixado, e desde que a respectiva perda por redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. **A perda não será computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado se o valor**

¹¹ Ver demais parágrafos do artigo a fim de compreender as demais hipóteses.

realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, for indedutível. Por fim, complementa, **na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real e do resultado ajustado** (Art. 102, § 1º e 2º, da IN RFB 1.700).

É importante salientar a redação do Art. 261, da Instrução Normativa RFB 1.700, *in verbis*:

A pessoa jurídica rural que retornar à tributação com base no lucro real deverá adicionar o encargo de depreciação normal registrado na escrituração comercial, relativo a bens já totalmente depreciados na forma do disposto no art. 260, ao resultado líquido do período de apuração, para determinação do lucro real e do resultado ajustado da atividade rural, efetuando a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na parte B do e-Lalur e do e-Lacs.

Por fim, ganho e a perda decorrentes de atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, como pela avaliação do estoque a valor justo, obedecerão ao disposto nos mencionados artigos (Art. 262, IN RFB 1.700).

SUBCAPÍTULO II

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA ESCRITURA DOS CRÉDITOS EM PRODUTOS FÍSICOS

Quanto ao tratamento tributário do ganho decorrente da avaliação com base no valor justo dos estoques de produtos agrícolas, por pessoa jurídica que tem por objeto a exploração de atividade rural, a Lei nº 13.986/2020, procedida pela Medida Provisória 897/2019, trouxe profundas inovações através dos artigos 3º-A a 3º-E, quanto à emissão da cédula de produto rural escritural, isto é, por meio de caracteres eletrônicos, ou criados em computador, como já previa o artigo 889, § 3º, do Código Civil, devendo constar na escrituração do emitente.

O art. 3º-A da Lei nº 8.929/1994, preceitua que a Cédula de Produto Rural, poderá ser emitida sob a forma cartular ou escritural¹².

A emissão na forma escritural, isto é, por meio eletrônico ou digital, corresponde à escrituração contábil da titularidade do crédito, conforme está no § 1º do mesmo artigo: "A emissão na forma escritural, que poderá valer-se de processos eletrônicos ou digitais, será objeto de lançamento em sistema eletrônico de escrituração gerido por entidade autorizada pelo Banco Central do Brasil a exercer a atividade de escrituração".

A tributação do ganho decorrente da atualização¹³ do valor dos estoques de produtos agrícolas, tanto pelo registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, quanto pela avaliação do estoque com base no valor justo, poderá ser diferida, desde que o respectivo aumento no valor seja registrado em subconta vinculada ao item de estoque.

Quando da avaliação com base no valor justo, o ganho será registrado a crédito em subconta vinculada ao estoque ou ao item de estoque, conforme os casos de conta que se refira a grupo de itens de estoque semelhantes e estoques representados por itens diferenciados por natureza. Ainda, o ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.

Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta, em que o valor da subconta baixado deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa, o ganho será tributado¹⁴.

Em relação a variação cambial disposta no Imposto de Renda, a partir da leitura dos artigos 12 e 13 da Lei 12.973/2014, "as variações em razão da taxa de câmbio referentes aos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste e valor presente não serão computadas na determinação do lucro real", contudo, **"desde que**

¹² R.A. Direito do Agronegócio. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2021.

¹³ Quanto ao resgate da CPR, a atualização do valor do título, decorrente da aplicação do índice de preços para resgate previsto no contrato, enquadra-se no conceito de variação monetária – e por disposição legal no de receita financeira – estando tal resultado alcançado pela redução de alíquota prevista no Decreto nº 5.442, de 2005.

¹⁴ Capítulo XII, *Atividade Rural 2020*, Orientação Tributária. Retirado das notas nos. 1, 2, 4, 5, 7 e 8. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/contabil-fiscal/>.pdf

o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo".

Já em relação a perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real a medida que o ativo for realizado (Art. 14, da Lei 12.973/2014).

Assim, na hipótese em que comporte o equívoco na emissão pela Cooperativa, haverá a incidência do Imposto de Renda de forma diferente, posto que as implicações tributárias das transações subjacentes à CPR são isentas do imposto de renda somente às pessoas físicas detentoras da cédula, portanto, **não ocorre a incidência da isenção para a cooperativa**, de acordo com o artigo 2º, §2º, da Lei nº. 8.929/94 exclui ditas CPR do âmbito de aplicação do artigo 3º, V, da Lei nº. 11.033/04.

Neste ponto, conforme dispõem o artigo 54, §2º, do Regulamento do Imposto de Renda, os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos em decorrência de contrato de compra e venda de produtos rurais para entrega futura, serão computados como receita no mês da entrega efetiva do produto¹⁵.

Por fim, recentemente o Banco Central do Brasil publicou a Resolução CMN nº 4.870/2020, que dispõem sobre o registro e o depósito de Cédula de Produto Rural em sistema de registro ou de depósito centralizado operado por entidade registradora ou depositária central autorizados pelo Banco Central a exercer essas atividades.

Do teor da Resolução e para o caso do Consulente, importa sinalizar o que dispõem o Art. 2º¹⁶, *in verbis*:

§ 1º O valor referencial de emissão de que trata o caput deverá ser apurado multiplicando-se o preço praticado para o produto, no dia útil imediatamente anterior ao da data de emissão da Cédula de Produto Rural, pela quantidade do

¹⁵ Ver Artigo 19, §1º e 2º, da Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001. E, ver Artigo 55, §8º e 9º, do Regimento do Imposto de Renda

¹⁶ Art. 2º - Ficam dispensados o registro e o depósito de Cédula de Produto Rural cujo valor referencial de emissão seja inferior a: I - R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), emitida no período de 1º de janeiro de 2021 a 30 de junho de 2021; II - R\$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), emitida no período de 1º de julho de 2021 a 30 de junho de 2022; e III - R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), emitida no período de 1º de julho de 2022 a 31 de dezembro de 2023.

produto especificado.

§ 2º Na hipótese de indisponibilidade de preço na data de que trata o § 1º, deve ser considerado o último preço disponível para o produto.

§ 3º O preço a que se refere o § 1º será aferido, para o fim exclusivo de verificação da obrigatoriedade de registro ou de depósito da Cédula de Produto Rural, a partir de informações de acesso público, divulgadas periodicamente, em base preferencialmente diária, por instituição idônea e de credibilidade no mercado previamente definida pelas partes.

Por fim, ressalta-se que em relação aos estoques adquiridos, o tratamento das variações de preço deve ser apropriado sempre o custo médio (baixa do estoque) pelo custo médio, preservando a margem real de comercialização na contabilidade. Portanto, havendo as diferenças de preço, em relação ao valor de mercado, sugere-se que deva ser reconhecido as variações monetárias ativa ou passiva. Ainda, em razão de serem considerados ativos, os estoques de associados em depósitos devem ser contabilizados, e, portanto, avaliados ao preço de mercado (ativo e passivo)¹⁷.

TÍTULO IV

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

i) Há risco de incidência do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica, pois o valor emitido na emissão de recibo e documento fiscal próprio da cooperativa, quando do recebimento dos produtos objetos da Cédula do Produtor Rural com liquidação física, deve ser registrada a atualização do valor de mercado, em razão da flutuação do valor de estoque.

Diante da flutuação do valor do produto, as cooperativas, ou quem detém títulos desta natureza, a fim de praticar a cautela e prudência contábil, devem contabilizar a variação do preço do produto daquilo que será recebido no futuro da obrigação de fazer acordada com o cooperado na CPR.

¹⁷ Dorly Dickel. SESCOOP/PR. 2017. Encerramento de Balanços Sociedades Cooperativas.

ii) O reconhecimento e acompanhamento no decurso do tempo sobre a variação cambial, realizando-se a correção daquelas cédulas representativas é necessário. A partir destas considerações, o valor do registro do documento fiscal, logo, a documentação de entrada na empresa, deverá ser feito pelo valor de mercado, sob o risco de distorcer os números contábeis, pois será apurado um valor indevido e incorrendo na incidência do Imposto de Renda. A isenção do imposto de renda somente ocorre para as pessoas físicas detentoras da cédula, portanto, não ocorre para a cooperativa.

Porto Alegre, 19 de maio de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

22. Parecer n. 22/2021

Considerações sobre o aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto 55.688/2020

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a possibilidade do aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto nº 55.688/2020.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita esclarecimentos sobre a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto nº 55.688/2020, sobre o procedimento para a obtenção da Declaração de Não Similaridade emitido pela FIERGS e questiona se os produtos *in natura* estabelecidos no catálogo da cooperativa permitem o uso do crédito presumido de ICMS.

A Consulente informa que a cooperativa realiza a importação de produtos *in natura*, ou seja, grãos, como lentilha, ervilha e outros, dos Estados Unidos e Canadá. Ainda, realiza procedimentos de limpeza e embalagem destes produtos.

Portanto, o objetivo almejado é solicitar o serviço de publicação de "lista de mercadorias" para a apropriação do crédito presumido decorrente da importação previsto no RICMS, Livro I, art. 32, inciso CXCIII ou CXCIV, para os estabelecimentos que importarem mercadorias para comercialização por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados no Rio Grande do Sul e com desembaraço aduaneiro neste Estado.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder ao seguinte questionamento formulado:

- i) Há possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto no 55.688/2020?*
- ii) Qual o procedimento para obtenção da Declaração de Não Similaridade emitida pela FIERGS?*
- iii) Os produtos in natura importados pela cooperativa, permitem o uso do crédito presumido de ICMS?*

Passo à análise dos questionamentos.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DAS HIPÓTESES DE SOLICITAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS PELO DECRETO LEI 55.688/2020

O Decreto n. 55.688, de 30 de dezembro de 2020, modificou o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), alterando-se, assim, o art. 32 do Livro I, acrescentando-se o inciso CXCIII e CXCIV.

O inciso CXCIII estabelece as hipóteses de solicitação de crédito presumido, aplicando-se aqueles estabelecimentos que:

importem mercadorias para comercialização ao abrigo do diferimento do pagamento do imposto previsto no art. 53, VI, por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado e com desembarço aduaneiro neste Estado, nas operações tributadas de saída das mercadorias que tenham importado. (grifo nosso).

Já o inciso CXCV dispõem que os produtos *“decorrentes de importação do exterior, desde que não possuam similar produzido no país, de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como suas partes e peças, destinados a integrar o ativo imobilizado do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, para uso exclusivo nas atividades de pesquisa, ensino e aprendizagem realizadas por essas entidades”*.

A comprovação da inexistência de similaridade será feita por laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência nacional ou por órgão federal especializado (Nota 01).

Consoante o art. 32 do Livro I, inciso CXCVI (Nota 02), para estes com operações tributadas de saída das mercadorias que tenham importado, em valor que resulte em carga tributária na operação equivalente:

2 - nas operações internas com destino à pessoa jurídica não contribuinte do imposto;

3 - nas operações internas com mercadoria importada sem similar nacional sujeitas, na operação interestadual, à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), para fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

4 - facultativamente ao disposto na alínea "a" e nos números 2 e 3 da alínea "c", quando a mercadoria for destinada a estabelecimento industrial para ser utilizada pelo destinatário como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização, condicionado a que o produto final industrializado pelo destinatário não se mantenha na mesma NBM/SH-NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados em seu processo industrial;

e) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), nas seguintes hipóteses, exceto nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" e observado o disposto na nota 01:

2 - facultativamente ao disposto no número 3 da alínea "d", quando a mercadoria for destinada a contribuinte sujeito ao regime normal de apuração do imposto e

a mercadoria importada sem similar nacional esteja sujeita, na operação interestadual, à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), para fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, a saída subsequente da mercadoria importada ou do produto do qual faça parte, realizada pelo estabelecimento destinatário, seja destinada a contribuinte situado em outra unidade da Federação e o beneficiário integre lista constante em instruções baixadas pela Receita Estadual, ininterruptamente, durante os 36 (trinta e seis) meses anteriores àquele em que ocorrer a saída subsequente da mercadoria importada, observado o disposto na nota 08.

O Regulamento propõe uma maior competitividade sobre mercadorias importadas, estimulando a compra de produtos para comercialização por meio de aeroportos, pontos de fronteira alfandegados e portos no Estado. Isto permite igualar a situação do Rio Grande do Sul a dos outros Estados do Sul que já adotaram medida similar e que têm tido ganhos de atratividade em alguns produtos importados e repassados a outras unidades federativas.

O texto estabelece que empresas que utilizem outros benefícios fiscais gaúchos priorizem a importação pelo Rio Grande do Sul ampliando a utilização da infraestrutura aeroportuária. Tal benefício é avaliado conforme o tipo de produto, de forma a preservar a produção local, evitando concorrência desleal de determinados importados com a indústria gaúcha¹.

A Nota 2 do Art. 32, do Livro I, inciso CXCIII, estabelece as condições que o beneficiário do Crédito Fiscal está condicionado, devendo cumprir as obrigações tributárias acessórias previstas na legislação, em especial as que regem a regularidade na entrega de informações de natureza cadastral e econômico-fiscais, bem como a regularidade na emissão de documentos fiscais e a sua respectiva escrituração.

Ainda, o crédito fiscal não se aplica nos casos de saída de produto resultante da industrialização da mercadoria importada, exceto quando o processo de

¹ Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/14316/governo-publica-decretos-tributarios-de-estimulo-ao-desenvolvimento-do-estado>.

industrialização desenvolvido neste Estado não alterar as características originais do produto importado e desde que o produto resultante se mantenha na posição da NBM/SH-NCM, situação similar a apresentada pela Consulente (Nota 4).

Não se aplica ainda nos casos de saídas internas em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular ou com destino a consumidor final, pessoa física; às mercadorias existentes no estoque do estabelecimento beneficiário em data anterior à inclusão do estabelecimento em lista publicada pela Receita Estadual; nas saídas contempladas com diferimento do pagamento do imposto, exceto quanto ao diferimento parcial aplicável às operações beneficiadas com este crédito presumido; e, **ao contribuinte que possua Termo de Acordo em vigor para a apropriação do crédito presumido previsto no inciso CXCIV.**

Cumpra salientar que o Crédito Presumido, que será utilizado em substituição aos créditos efetivos do imposto relativos à mercadoria importada, não é cumulativo, na mesma operação, com qualquer outro crédito presumido previsto na legislação tributária e, não poderá ser compensado com o ICMS devido por substituição tributária relativa às operações subsequentes.

Ademais, o Decreto acrescenta o inciso VI, no art. 53 do Livro I, o qual estabelece que nas operações de entrada decorrentes de importação do exterior, a partir de 1º de março de 2021, realizadas através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado, de mercadorias destinadas à comercialização pelo estabelecimento importados inscrito no CGC/TE, que tenha firmado Termo de Opção ou Termo de Acordo para a apropriação, respectivamente, do crédito fiscal presumido previsto no art. 32, CXCIII ou CXCIV.

Com o advento do Decreto n. 55.850 de 21 de abril de 2021, a fim de modificar o regulamento acima exposto, foi acrescido ao *caput* do inciso CXCII do art. 32, do Livro I, restando a redação da Nota 06 com seguinte redação:

Na hipótese de saída interna de mercadoria importada de estabelecimento beneficiário deste crédito presumido, acobertada por documento fiscal com destaque de imposto superior a 4% (quatro por cento) da base de cálculo integral da operação própria, e incidindo quando da saída da mercadoria do estabelecimento destinatário a alíquota de 4% (quatro por cento), deverá este

último estornar eventual saldo credor decorrente da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, saldo este que deverá ser apurado levando - se em consideração apenas os valores de crédito e débito correspondentes às respectivas operações de entrada e saída da mercadoria importada.

Em acréscimo, a Nota 09, prevê:

O estabelecimento beneficiário deverá informar ao destinatário as obrigações previstas nas notas 06, 07 e 08 e na alínea "b" da nota 12, respondendo de forma solidária pelo pagamento do imposto e pelos acréscimos legais no caso de omissão do cumprimento do previsto nesta nota.

Por fim, em relação às alterações, o caput da Nota 14 passou a deter a seguinte redação, conforme trecho extraído aplicável ao caso em comento:

A apropriação deste crédito fiscal presumido não está sujeita ao disposto na nota 06 do "caput" deste artigo.

""d) 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento), nas seguintes hipóteses, exceto nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" e observado o disposto na nota 01:

1 - nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento);

2 - nas operações internas com mercadoria importada sem similar nacional sujeitas, na operação interestadual, à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), para fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

3 - facultativamente ao disposto no número 2 da alínea "a" e nos números 2 e 3 da alínea "c", quando a mercadoria for destinada a estabelecimento industrial para ser utilizada pelo destinatário como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização, condicionado a que o produto final industrializado pelo destinatário não se mantenha na mesma NBM/SH-NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados em seu processo industrial;

Ou seja, a mercadoria com o objetivo de ser destinada a estabelecimento industrial como para ser utilizada como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização, **não pode deter a mesma NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados em seu processo industrial.**

No caso da Consulente, os produtos *in natura* importados são grãos de lentilhas e ervilhas, classificados pela Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NCM) 0708.10 (ervilhas) e 0713.40 (lentilhas)², os quais mantêm a NCM quando beneficiados pela inclusão de embalagem.

Quanto à produção no Estado, entende-se que a partir das pesquisas elaboradas pela EMBRAPA, é importada a totalidade de lentilha destinada ao consumo. Segundo a SECEX, em 2019, importou-se cerca de 13,5 mil toneladas, oriundos do Canadá, um dos maiores produtores e exportadores de lentilha do mundo. Entretanto, em que pese a falta de interesse dos grandes importadores em estimular a produção nacional e não haver a tradição de cultivo por parte dos agricultores, a área cultivada no Brasil existe, em que pese pequena³.

Já no caso da ervilha, de acordo com o Censo Agropecuário do IBGE, a partir da leitura da Tabela 825 (Produção, Venda, Valor da Produção e Área colhida da lavoura temporária por produtos da lavoura temporária, uso de irrigação, uso de agrotóxicos, uso de adubação e principal mês de plantio e de colheita), no ano de 2006, se teve uma produção de 2.285 mil toneladas de ervilha em grão⁴.

Conclui-se que, diante das fontes consultadas e expostas neste ponto, verifica-se que há produção nacional dos insumos importados pela Cooperativa, ainda que em pequenas quantidades. O produto, após o beneficiamento dado pela Consulente, permanece tendo o mesmo NCM, razão pela qual se acredita que o requerimento solicitado à SEFAZ seja indeferido.

² Ver Instrução Normativa DRP nº 45/98, Título I, Capítulo V, Seção 16. Ver TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. 2017. Decreto n. 8.950/2016.

³Disponível em: <https://www.embrapa.br/busca-de-noticias/-/noticia/49159157/artigo---lentilhas-muito-alem-do-reveillon#:~:text=O%20Brasil%20tem%20importado%20a%20totalidade%20da%20lentilha%20destinada%20ao%20consumo.&text=A%20%C3%A1rea%20cultivada%20no%20Brasil,1.200%20a%201.500%20kg%2Fha>

⁴ Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/825#resultado>.

Noutras palavras, a condição do benefício do crédito presumido é não haver a produção dos insumos importados pela Cooperativa no território nacional, assim como, em leitura conjunta à legislação gaúcha, no território deste Estado, o qual procurou também preservar a sua produção local.

Em que pese a lei referir sobre produtos com similaridade nacional, em caráter normativo aplicável a todo território brasileiro, o Estado do Rio Grande do Sul, por meio das resoluções abordadas, procurou preservar também a sua produção local.

Portanto, deve-se atender à produção de produto similar no território nacional, bem como no território gaúcho. Essa atenção é executada por meio de pesquisa de não-similaridade, no caso deste estado, elaborado pela FIERGS, que possui competência, segundo o RICMS, para emitir a Declaração de Não-Similaridade ou Similaridade.

Assim, prevalecendo-se a norma aplicável a todo o território nacional, os bens importados pela cooperativa que possuírem similaridade com outros produzidos no cenário nacional e no Estado do Rio Grande do Sul, não haverá a possibilidade de aplicação do benefício.

Ainda, em razão da alteração legislativa ter como objetivo o incentivo do uso dos portos e aeroportos no Estado, de modo a preservar a produção local. Ou seja, "o benefício será avaliado conforme o tipo de produto, de forma a preservar a produção local, evitando concorrência desleal de determinados importados com a indústria gaúcha⁵".

Contudo, aconselha-se que deve ser, de igual sorte, buscado o benefício do Crédito Presumido de ICMS descrito no Art. 32, incisos CXCIII e CXCIV, dos Decretos 55.688/2020 e 55.850/2021, caso a Cooperativa consiga obter mediante procedimento da FIERGS, a Declaração de Não Similaridade e protocole, junto à SEFAZ os requerimentos necessários e Termo de Opção de Apropriação do Crédito Presumido em Importação.

⁵ <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/14316/>.

CAPÍTULO II

DO PROCEDIMENTO DE REQUERIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

Para requerer o Crédito Presumido de ICMS é necessário a abertura de Protocolo Eletrônico, no Portal e-CAC, a fim de enviar a lista de mercadorias para a apropriação do crédito presumido em importação⁶.

O Protocolo será consubstanciado pelos seguintes documentos preenchidos:

- a) Formulário com lista das mercadorias que se pretende importar e a anexação de Atestado/Declaração de não similaridade emitido pelo FIERGS;*
- b) Comprovante de Capacidade de Representação - Estatuto Social completo e atualizado, junto de ata de eleição do Diretor para administração da sociedade, em caso de sociedade anônima; ou instrumento social e alterações com cláusula de administração vigente, em caso de sociedade que não seja anônima; ou documento de identidade, em caso de empresário individual;*
- c) Procuração (caso o pedido seja assinado por procurador, anexar procuração, assinada digitalmente)⁷.*

Ademais, além da abertura do protocolo acima descrito, é necessário preencher o Termo de Opção, de acordo com o estabelecido no Art. 32, inciso CXCIII, para o requerimento de Apropriação do Crédito Presumido em Importação de Mercadorias.

O contribuinte deve elaborar o Termo de Opção pela Apropriação do Crédito Presumido, não sendo necessário a realização de investimento inicial. O cálculo do crédito presumido visa resultar em carga tributária na operação de saída equivalente às porcentagens indicadas no capítulo anterior.

⁶ Consultar: <https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/15554/requerimento-para-apropriacao-do-credito-presumido-em-importacao-de-mercadorias--->

⁷ Consultar: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cacao-de-lista-de-mercadorias-para-a-apropriacao-do-credito-presumido-decorrente-da-importacao-de-mercadorias-para-comercializacao+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>

Para elaborar o Termo de Opção, o contribuinte deve abrir outro protocolo eletrônico, no Portal e-CAC, aportando o Termo preenchido para as seguintes opções⁸:

- a) *Opção: Termo de opção ao crédito fiscal presumido nas operações com mercadorias importadas para comercialização.*
- b) *Cancelamento: Termo de cancelamento de opção ao crédito fiscal presumido nas operações com mercadorias importadas para comercialização.*

Ainda, anexar comprovante de Capacidade de Representação e Procuração.

CAPÍTULO III

DO PROCEDIMENTO DE SOLICITAÇÃO DE CERTIDÃO DE SIMILARIDADE

A solicitação de Certidão/Declaração, de Similaridade ou Não Similaridade, seguirá os procedimentos abaixo descritos.

Como

A Declaração de Não-Similaridade é o documento emitido pela FIERGS após o término da pesquisa de não-similaridade quando não é identificada a fabricação similar por uma indústria gaúcha, nos termos do Regulamento do ICMS – RICMS. A Declaração é exigida pela SEFAZ-RS para que a empresa importadora faça uso do benefício do crédito presumido disposto na legislação.

De acordo com o procedimento disponibilizado pela FIERGS, é necessário seguir algumas etapas para solicitar a pesquisa de não similaridade estadual⁹.

⁸ Ver Instrução Normativa RE n. 035/21.

⁹ Consultar: <https://www.fiergs.org.br/servicos/pesquisa-de-nao-similaridade>

SUBCAPÍTULO I DO CADASTRO E SOLICITAÇÃO DA CERTIDÃO

Primeiramente, quanto ao cadastro na Plataforma de Serviços on-line da FIERGS, a empresa deverá encaminhar o pedido de cadastro, através do e-mail sace@fiergs.org.br, provendo as seguintes informações:

- a) *Formulário de acesso preenchido (disponível no download no final da página), sendo o Formulário I para empresas importadoras e Formulário II para procuradores;*
- b) *Contrato social ou procurações.*

Após a realização do cadastro, a FIERGS enviará login e senha de acesso a empresa que estará apta a utilizar o Sistema On-Line, disponível em: <http://wwwapp.sistemafiergs.org.br/servicoonline/apresentacao.jspx>.

Frisa-se que o **cadastro é obrigatório e de responsabilidade do solicitante, sendo realizado uma única vez e servirá para ingressar produtos, protocolar o processo e acompanhamento geral.**

No tocante à mencionada solicitação, é necessário registrar os dados do produto na Plataforma On-Line seguindo o tutorial disponibilizado no site da entidade.

Ainda, é necessário o pagamento de taxa por meio do boleto disponibilizado no e-mail do solicitante ou por download no Sistema. Outrossim, deve-se retirar a Declaração após a conclusão da pesquisa (consulte prazos). O documento estará disponível na sede da FIERGS (Setor GEREX), na Av. Assis Brasil, 8787, Porto Alegre, RS.

A entrega será feita mediante fornecimento do nº. do protocolo e nome da empresa solicitante. Uma cópia digitalizada ficará disponível no Sistema.

O prazo da pesquisa é de, em média, 30 dias contados a partir da geração do número protocolo da solicitação e, a Declaração de Não-Similaridade tem validade de 180 dias para Bens de Capital/Máquinas e Equipamentos e 360 dias para demais

mercadorias importadas para comercialização. Não há prorrogação, sendo necessário um novo processo após expiração da validade.

Caso a pesquisa identifique produção similar estadual será emitida uma Declaração de Similaridade, que ficará disponível no sistema junto com a Manifestação de Produção Similar Estadual da(s) empresa(s) manifestante(s).

SUBCAPÍTULO II DAS TAXAS

Para a emissão da Declaração de Não Similaridade, são cobradas algumas taxas.

Na hipótese dos bens de capital (ativos), como máquinas e equipamentos (por produto), é necessário o pagamento da importância de R\$ 500,00 (quinhentos reais) para empresas associadas (por item/produto) e R\$ 1.100,00 (mil e cem reais) para empresas não associadas (por item/produto).

Na hipótese das mercadorias para comercialização (valor R\$ por item/produto), conforme exposto na tabela colacionada abaixo:

Nº DE PRODUTOS/ITENS/MERCADORIAS	AS SOCIADO CIERGS	NÃO ASSOCIADO
De 1 a 5	R\$ 150,00	R\$ 300,00
De 6 a 10	R\$ 130,00	R\$ 260,00
De 11 a 30	R\$ 120,00	R\$ 240,00
De 31 a 50	R\$ 110,00	R\$ 220,00
De 51 a 70	R\$ 100,00	R\$ 200,00
De 71 a 100	R\$ 90,00	R\$ 180,00
+ de 100	R\$ 70,00	R\$ 140,00

Ao fim, salienta-se que o recolhimento da taxa não implica no fornecimento da Declaração de Não-Similaridade, que só será concedida se a pesquisa levar à conclusão de que efetivamente não existe produção similar estadual.

Caso a pesquisa identifique produção similar estadual, será emitida uma Declaração de Similaridade, que ficará disponível no sistema junto com a Manifestação de Produção Similar Estadual da(s) empresa(s) manifestante.

Ademais, caso seja necessária a solicitação de retificação de uma Declaração de Não Similaridade, a empresa deverá solicitar via sistema, lembrando que só será possível caso já exista uma declaração emitida.

SUBCAPÍTULO III DOS DOCUMENTOS

Por fim, para levar à conclusão o cadastramento e dar início ao processo de análise para a emissão da Declaração de Não Similaridade, é necessário o preenchimento dos seguintes documentos:

- a) *Solicitação de Acesso*
- b) *Solicitação Despachante*

A FIERGS disponibiliza os documentos para preenchimento no seguinte endereço eletrônico: <https://www.fiergs.org.br/servicos/pesquisa-de-nao-similaridade>.

TÍTULO IV DAS RESPOSTAS À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

- I) *Diante das fontes consultadas e expostas neste primeiro capítulo, verifica-se que **há produção nacional, dos produtos importados pela Cooperativa, ainda que em pequenas quantidades**, razão pela qual se acredita que o requerimento solicitado será indeferido, se realizado.*
- II) *Compreende-se que a solicitação de requerimento do pedido de aplicação do benefício do crédito presumido não será deferida tendo em vista **dois limitadores quanto à sua aplicação**, quais sejam:*
 - a) *A condição do benefício do crédito presumido é não haver a produção dos insumos importados pela Cooperativa no território nacional, assim como, em*

leitura conjunta à legislação gaúcha, no território deste Estado, o qual procurou também preservar a sua produção local.

b) Nos termos do artigo 32, incisos CXCIII e CXCIV, do Decreto 55.688/2020, **não pode haver a similaridade dos bens importados pela cooperativa com produtos produzidos em território nacional e nas operações do Estado do Rio Grande do Sul.** No caso da Consulente, restou demonstrado que os produtos importados pela Cooperativa possuem a similaridade.

c) Conforme a Nota 14, do art. 32, inciso CXCII, disposto no Decreto 55.850/2021, **o produto, caso seja alcançado o beneficiamento pela Consulente, não pode permanecer com a mesma NBM/SH-NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados.** No caso, restou demonstrado caso seja deferido o benefício, os produtos importados pela Cooperativa, em razão da existência de similaridade, restariam na mesma nomenclatura NBM/SH-NCM 0708.10 (ervilhas) e 0713.40 (lentilhas).

III) **Aconselha-se que se busque, de igual sorte, o benefício do Crédito Presumido de ICMS descrito no Art. 32, incisos CXCIII e CXCIV, dos Decretos 55.688/2020 e 55.850/2021, caso a Cooperativa consiga obter mediante procedimento da FIERGS, a Declaração de Não Similaridade e protocole, junto à SEFAZ os requerimentos necessários e Termo de Opção de Apropriação do Crédito Presumido em Importação.**

a) Deve-se atender à produção de produto similar no território nacional, bem como no território gaúcho. Essa atenção é executada por meio de pesquisa de não-similaridade, elaborado pela FIERGS, que possui competência, segundo o RICMS, para emitir a Declaração de Não-Similaridade ou Similaridade, nos casos deste Estado. Para a **emissão da Declaração de Não Similaridade**, é necessário se cadastrar no sistema da FIERGS. O pedido será mediante **protocolo**, com a interposição dos formulários de Solicitação de Acesso e Solicitação Despachante, devidamente preenchidos. A análise da pesquisa é de, em média, **30 (trinta) dias**. Caso a pesquisa identifique produção similar estadual, será emitida Declaração de Similaridade

b) Para **o requerimento de Crédito Presumido de ICMS**, disposto no art. 32, do Livro I, inciso CXCIII, é necessário protocolar junto à SEFAZ, anexando (a) Formulário com lista das mercadorias que se pretende importar, (b) Declaração de Não Similaridade, (c) Comprovante de Capacidade de Representação e (d)

Procuração. Ainda, deve ser preenchido o Termo de Opção pela Apropriação do Crédito Presumido, em outro protocolo eletrônico, no Portal e-CAC.

Porto Alegre, 11 de junho de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

