



## CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS NA CADEIA DO AGRONEGÓCIO: UM REGRAMENTO ESPECÍFICO PARA CADA PRODUTO

*Leonardo Furtado Loubet*<sup>1</sup>

### 1. O CONTEXTO DO PROBLEMA POSTO

Se há um tema que vem suscitando nos últimos anos longos debates, intermináveis litígios, incansáveis controversas, esse tema, sem sombra de dúvida, é o estudo de PIS/COFINS (verdadeiras “irmãs siamesas”, nas palavras do Prof. Ives Gandra da Silva Martins). Com efeito, é conhecida de todos que lidam na seara tributária a complexidade que atingiu a legislação de regência dessas contribuições – para não dizer extrema complexidade – a tal ponto de não se saber, quiçá, qual é o dispositivo normativo aplicável a uma determinada operação.

---

1. Mestre e especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Coordenador do Curso de Extensão em “Tributação no Agronegócio” do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor-Conferencista do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor dos cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da ATAME – Cursos de Pós-Graduação Ltda. (Goiânia e Cuiabá). Professor de Graduação e de Pós-Graduação em Direito Tributário da UCDB – Universidade Católica Dom Bosco (Campo Grande). Membro do Comitê Jurídico e Membro-Fundador do Comitê Tributário da SRB – Sociedade Rural Brasileira. Autor do livro “Tributação Federal no Agronegócio” (Noeses, 2017). Advogado. [leonardo@pithan-loubet.com.br](mailto:leonardo@pithan-loubet.com.br)

O PIS e a COFINS ganharam na última década e meia um protagonismo impensável antes, e não por outro motivo estão na alça da mira da proposta de reforma tributária, que declaradamente pretende acabar com essas contribuições. Quando criadas, essas contribuições incidiam à razão de um percentual sobre o faturamento das empresas. Bem por isso à época elas tinham por objeto de debate a definição dos contornos sobre o que vinha a ser ou não “faturamento”. Entraram para o rol dos “julgamentos clássicos” os *leading cases* do Supremo Tribunal Federal nos quais a Corte se debruçou, primeiro, sobre o que é “faturamento” (ADC 01) e, depois, sobre o alargamento da base de cálculo desses tributos, confrontando os termos “receita bruta” e “receita” (RE 346.084).

Ocorre que de lá para cá muita coisa mudou. Através de alterações no texto da Carta da República foi autorizada a incidência de PIS/COFINS sobre importação e, além disso, foi prevista uma sistemática de não-cumulatividade para essas exações, por intermédio da Emenda Constitucional nº 42, do ano de 2003. E é aí que começaram os problemas mais profundos em torno dessas duas contribuições. Não bastasse o desvirtuamento instituído pela Lei nº 10.865/04 para PIS/COFINS-importação – o que motivou pronunciamento de inconstitucionalidade pela Corte Suprema no que toca à base de cálculo definida pela lei (RE 559.937) – também o mecanismo não-cumulativo veiculado pelas Leis nºs. 10.637/02 (para o PIS, que é anterior, pois, à própria EC 42/03) e 10.833/03 (para a COFINS) tornou-se foco de alto índice de conflitos entre Fisco, de um lado, e contribuintes, de outro.

Ocorre que as polêmicas envolvendo o PIS e a COFINS na modalidade não-cumulativa, porque atingem a todos os contribuintes, não poderiam passar ao largo das empresas que atuam no agronegócio. São inúmeras e graves as distorções criadas por essa técnica de tributação na cadeia da atividade rural, sendo certo que até o próprio legislador teve que reconhecer isso. Como “solução”, entendeu por bem o político instituir um regime de crédito presumido aplicável a esses

contribuintes, o que, no entanto, como se verá, está longe de ser simples e de vigorar como um efetivo enfrentamento para os problemas criados.

É esse o contexto deste breve ensaio. O que se buscará evidenciar são os desajustes das contribuições ao PIS e à COFINS veiculadas pelo legislador, notadamente no que pertine ao crédito presumido, já que há um regramento específico para cada produto.

## **2. A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE NÃO-CUMULATIVIDADE PARA CONTRIBUIÇÕES E A LONGA DISTÂNCIA DA COMPLEXA DISCIPLINA LEGAL SOBRE O TEMA**

O PIS e a COFINS não nasceram para ser complexos. Com assento no art. 195, I, “b”, da Constituição, esses tributos têm por base normativa a incidência sobre o faturamento das empresas – posteriormente estendida para a totalidade das receitas, nos moldes da Emenda Constitucional 20/98. O que poderia dar margem para debates, portanto, seria a definição de “faturamento” ou “receita”, o que, bem ou mal, já estava pacificado na jurisprudência, como se mencionou linhas atrás.

Mas, a ordem jurídica brasileira – notadamente a tributária – parece estar vocacionada para a complexidade. A impressão que se tem é que esse é seu DNA. São incidências que se entrecruzam, são mundos que se entrelaçam. Não basta ao legislador instituir o tributo, é necessário criar dezenas de exceções, de sistemáticas distintas, de obrigações acessórias incompreensíveis. Se não for complexo, não é um tributo genuinamente brasileiro.

A crítica pode soar pesada, mas é a verdade. O sujeito que estuda por anos a tributação já não pode mais se intitular “especialista” em matéria tributária, porque isso não é suficiente. Não é de hoje que ele tem que dizer, por exemplo, se é especialista em “imposto sobre a renda” (e ainda assim, a

depende da situação, se especialista no regime de pessoas físicas, de pessoas jurídicas ou no mercado de capitais), em “ICMS” (dominando a legislação de um Estado específico), em “ISS” ou em “PIS/COFINS” – e os exemplos se multiplicam. É inacreditável a confusão atingida pela legislação tributária. Isso é ruim não só para os contribuintes, mas para o próprio Estado (no seu sentido mais amplo), porque toda a máquina contenciosa é acionada com frequência para buscar uma resposta aos dilemas criados pelo próprio Estado-legislador, trazendo insegurança para todos e, com isso, dificultando a produção de riquezas do País.

E qual a relação dessa crítica com a temática de PIS/COFINS? Ora, a relação é direta, porque a principal “tese tributária” discutida nos últimos anos foi justamente o que se entende por “insumo” para fins de geração de crédito na apuração desses dois tributos, interessando, pois, a todas as empresas que se enquadram no sistema não-cumulativo. As coisas, no entanto, não deveriam ser assim, porque em trecho algum quis o constituinte reformador que se formasse uma situação como essa.

Na verdade, o art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/03, previu apenas que *“a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”*. Como se vê, o enunciado é singelo: ao legislador ordinário caberia selecionar setores da atividade econômica e em relação a eles aplicar a sistemática não-cumulativa. Refletindo sobre esse tema, tivemos a oportunidade de deixar assentado o seguinte:

*“Note-se que, diferentemente do IPI e do ICMS, em relação às contribuições, o constituinte reformador não estabeleceu qual seria o mecanismo a ser seguido, cingindo-se em dispor que a lei definirá os ‘setores de atividade econômica’ para os quais PIS e COFINS seriam não-cumulativos. Entretanto, malgrado não haja uma disciplina constitucional expressa restando a não-cumulatividade para contribuições, isso não significa, evidentemente, que o legislador ordinário era livre para criar, sob a capa de ‘não-cumulatividade’,*

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

um regime que, a bem de se ver, não é verdadeiramente ‘não-cumulativo’, com restrições de créditos, como acabou por fazer.

(...)

*É preciso deixar bem claro, entretanto, o seguinte: apesar de não estar vinculado à mesma sistemática [do IPI e do ICMS], o legislador, ao introduzir para as contribuições um novo modelo não-cumulativo, não poderia, como fez, restringir créditos. Quando assim age, o legislador está a criar, sob o manto de não-cumulativo, um sistema ‘meio-cumulativo’, em afronta ao ordenamento constitucional. E, como bem esclarece Aires Barreto, isso é o mesmo que veicular um sistema parcialmente cumulativo”<sup>2</sup>*

De fato, foi isso o que acabou por ocorrer. As Leis n<sup>o</sup>s. 10.637/02 e 10.833/03, ao invés de estabelecerem os setores das atividades econômicas para os quais o PIS e a COFINS seriam não-cumulativos, acabaram por adotar uma única regra, que é a *forma de apuração do imposto sobre a renda*, se pelo lucro real ou pelo lucro presumido (arts. 8<sup>o</sup> e 10 dessas leis, respectivamente). Sucede que a sistemática de apuração do imposto de renda não preenche o requisito exigido pelo constituinte, que entendeu como critério relevante o setor da atividade econômica. Nesse sentido, qualquer previsão que escape dessa moldura resvalará para o terreno da inconstitucionalidade, como expusemos em outra obra:

*“Setor da atividade econômica, aqui, indica uma abrangência considerável, na medida em que significa uma delimitação de determinada atividade produtora de riquezas, segundo as características que a aproximam. Assim, se poderia imaginar o setor elétrico, o setor de telecomunicações, setor siderúrgico, setor petroquímico, setor atacadista, setor varejista, setor da agricultura ou setor da pecuária, dentre inúmeros outros. Reafirme-se que – com a licença dos economistas – a linguagem utilizada denota claramente que não basta selecionar certas atividades econômicas (micro-sistema) para impingir a não-cumulatividade criada, é preciso mais, é necessário organizá-las em grupos consoante os setores a que pertençam (macro-sistema), para, aí sim, impor o novo mecanismo.*

---

2. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 440/445 (com destaques no original).

*O que não se pode admitir é a seleção acriteriosa de setores da atividade econômica, sem que sejam respeitadas suas especificidades, e o que é pior, a prescrição de regimes jurídicos dentro de um mesmo setor da atividade econômica de maneira discriminatória – eis as balizas que devem ser respeitadas pelo legislador nesse tema, sob pena de insuperável inconstitucionalidade”.*<sup>3</sup>

A essas noções não esteve atento o legislador. Na verdade, esses dois diplomas normativos preveem como preceito-base que, se a empresa apurar seu imposto de renda pelo regime do lucro real, estará automaticamente enquadrada na sistemática não-cumulativa de PIS/COFINS<sup>4</sup>. Daí a distância entre o critério constitucional e o adotado pelo legislador ordinário, o que, inclusive, está pendente de apreciação perante a Suprema Corte, que deverá se pronunciar sobre a validade ou não dessa sistemática<sup>5</sup>.

E esse critério, em relação ao agronegócio, produz efeitos mais danosos ainda, na medida em que a principal fonte de insumos da atividade rural advém justamente de aquisições de pessoas físicas, o que, à luz das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, não gera direito a crédito (art. 3º, § 2º, I e II). Ou seja, as empresas do agro que apuram seu IRPJ pelo lucro real estão obrigadas à sujeição ao PIS e à COFINS não-cumulativos, as quais têm alíquotas mais elevadas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, sem direito à tomada de créditos de seu principal fornecedor, que é o produtor rural pessoa física.

Logo, estando no regime do lucro presumido de IRPJ, o contribuinte submete-se à sistemática cumulativa de PIS e de COFINS, sujeitando-se, pois, às alíquotas de 0,65% e de 3%, respectivamente (resultando em uma carga tributária total

---

3. LOUBET, Leonardo Furtado. “Não-cumulatividade de PIS/COFINS e restrições de créditos na atividade rural”. In: *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. coord. Samuel Carvalho Gaudêncio e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 319/320 (com destaques no original).

4. Há exceções a essa regra: vide arts. 8º e 10 das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03. Essas exceções, porém, não interessam a este estudo.

5. RE 841.979, Rel. Min. Luiz Fux.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

de 3,65%). Apurando o IRPJ pelo lucro real, aplica-se a sistemática não-cumulativa dessas contribuições e as alíquotas de PIS sobem para 1,65% e de COFINS para 7,6% (totalizando 9,25%). A diferença é que o sistema não-cumulativo de PIS/COFINS permite ao contribuinte tomar créditos, mas não de insumos de pessoas físicas, daí a importância da questão. E a “saída” encontrada pelo legislador foi prever créditos presumidos em relação às aquisições de pessoas físicas.

### 3. A CRIAÇÃO DE DUAS MODALIDADES DE CRÉDITO: OS ORDINÁRIOS E OS PRESUMIDOS

No contexto da atividade rural são duas as modalidades de crédito: (i) os créditos ordinários (ou regulares); (ii) e os créditos presumidos. Como destacado, as Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) estabelecem que a aquisição de insumos assegura ao adquirente o direito à tomada de créditos, os quais servirão para abater do valor a pagar dessas contribuições. Eis o que prescreve a legislação a esse respeito (tomando-se como referência o disposto na Lei n<sup>o</sup> 10.833/03, sendo certo que a Lei n<sup>o</sup> 10.637/02 tem o mesmo teor):

*“Art. 3<sup>o</sup>. Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e*

*b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;*

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

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

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

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

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.”*

Desse rol de rubricas que geram crédito, o que importa a este texto é o inciso II, de acordo com o qual “os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” dão direito a crédito. Desde a edição da lei surgiram vários questionamentos sobre quais itens, precisamente, davam direito ao crédito. Depois de longos debates, o STJ fixou em recurso repetitivo como critérios a “*essencialidade ou relevância*”<sup>6</sup>. Se antes o problema era normativo, a partir desse precedente a questão passa para um plano casuístico.

---

6. “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



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

No CARF o entendimento que vem prevalecendo é o de que o termo “insumo” para fins de PIS/COFINS tem dimensão semântica intermediária, se comparada ao IPI e ao IRPJ: de acordo com a Câmara Superior daquele órgão, o signo “denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais”<sup>7</sup>.

Debruçando-se sobre as atividades das agroindústrias, o CARF já se pronunciou no sentido de que “o ciclo produtivo da atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização do produto final comercializado. No âmbito da referida atividade, são considerados insumos de produção ou fabricação tanto os bens e serviços aplicados na fase de produção agropecuária, quanto os bens e serviços aplicados na fase de fabricação do bem final. Dada essa característica, se utilizada matéria prima agropecuária de produção própria, a empresa agroindustrial submetida ao regime não cumulativo da Cofins tem o direito de apropriar os créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens e serviços aplicados nas duas fases do ciclo produtivo”<sup>8</sup>. Destarte, também os insumos utilizados na fase agrícola devem gerar direito ao crédito, a ponto de ser compreendido que o “insumo do insumo” deve receber esse tratamento.

---

desempenhada pelo contribuinte”. REsp 1.221.170-PR. 1ª Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24.04.2018.

7. Processo nº 10410.723727/2011-51. Acórdão nº 9303-004.918. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas. j. 10.04.2017.

8. Processo nº 15956.000250/2009-74. Acórdão nº 3302-005.414. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento. j. 21.05.2018.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Esse, resumidamente, o tratamento dispensado aos denominados créditos ordinários. Porém, como já destacado, o próprio legislador percebeu que em relação às atividades do agronegócio o mecanismo não-cumulativo veiculava distorções, tendo, então, decidido criar uma sistemática de créditos presumidos através do art. 8º da Lei nº 10.925/04, *in verbis*<sup>9</sup>:

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);*

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

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.*

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

---

9. Vale frisar que, nos termos do art. 35 da Lei nº 12.058/39, os contribuintes são obrigados a contabilizar de forma segregada os créditos ordinários e os créditos presumidos.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

II - (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A;

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.

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

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

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

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 8º (Vide Medida Provisória nº 552, de 2011) (Vide Decreto Legislativo nº 247, de 2012)

§ 9º (Vide Medida Provisória nº 556, de 2011)

*§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.”*

Sucedee que esse regramento não resolve os problemas criados. Pelo contrário, sobre ser complexo, segregando produto a produto, o mecanismo previsto pelo legislador não defere ao adquirente calcular a totalidade do crédito sobre o insumo adquirido, e, nesse ponto, acaba por não disponibilizar uma sistemática verdadeiramente não-cumulativa para fins de PIS e de COFINS, como destacamos em estudo de nossa autoria:

*“De outro lado surgem os denominados créditos presumidos. A explicação desse modelo é que os insumos adquiridos de pessoas físicas não dão direito a crédito de PIS/COFINS (arts. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Como, entretanto, boa parte da produção adquirida das empresas do agronegócio provém de produtores pessoas físicas, haveria um desequilíbrio muito grande se, de alguma forma, não houvesse um expediente legislativo que pudesse atenuar a carga tributária. Foi pensando nisso que o art. 8º da Lei nº 10.925/04 criou uma sistemática de créditos presumidos. Porém, embora tenha sido essa a intenção, na prática foi instituída uma miscelânea tão complexa, a qual varia conforme o tipo de produto comercializado, variando os percentuais de crédito presumido de 20% a 60% das alíquotas de PIS/COFINS (lembrando, sobre as alíquotas de 1,65% e 7,6%), calculadas sobre o montante adquirido de pessoas físicas. No caso da carne bovina, esse crédito é de 50% (art. 33, § 3º, da Lei nº 12.058/09); na cadeia da soja, a venda de farinha de soja dá 27% de crédito presumido (art. 31, § 2º, II, da Lei nº 12.865/13); e para o milho o crédito é de 35% (art. 8º, § 3º, III, da Lei nº 10.925/04).*

*Duas observações sobre os créditos presumidos: em primeiro lugar, fazendo parte da mesma cadeia econômica, não era dado ao legislador criar regras e percentuais distintos de aproveitamento do crédito presumido; além disso, ao não reconhecer os créditos na sua integralidade, a lei acabou por afrontar o princípio da não-cumulatividade, o qual tem embasamento constitucional, resvalando, nesse ponto, para a invalidade”<sup>10</sup>.*

---

10. LOUBET, Leonardo Furtado. “Tributação do agronegócio: uma abordagem sistematizada”. in: “Agronegócio, tributação e questões internacionais”. coord. Heleno

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

De fato, o modelo de crédito presumido idealizado pelo legislador para atenuar o aumento de carga tributária incidente sobre o agronegócio, longe de solucionar efetivamente os problemas gerados, só vem, a bem de se ver, a confirmá-los.

**4. A SISTEMÁTICA DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS  
APLICÁVEL À CADEIA DO AGRONEGÓCIO:  
UM REGRAMENTO ESPECÍFICO PARA CADA  
PRODUTO**

Percorrido esse trajeto até aqui, cabe agora examinar mais detidamente o referido art. 8º da Lei nº 10.925/04.

O primeiro aspecto relevante diz respeito ao destinatário da norma, isto é, a quem se aplica o crédito presumido: o regramento é aplicável às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas no dispositivo destinadas à alimentação humana ou animal. Incidindo o PIS e a COFINS sobre as receitas de pessoas jurídicas; apurando essas empresas seu IRPJ pelo sistema do lucro real (o que as coloca, pois, debaixo do sistema não-cumulativo de PIS/COFINS); produzindo elas um daqueles produtos tipificados no art. 8º; e sendo esses produtos destinados à alimentação humana ou animal; terão direito ao crédito presumido. Perceba-se que o núcleo da previsão normativa é a *produção de mercadorias de origem animal ou vegetal voltadas à alimentação humana ou animal*.

---

Taveira Torres e Jimir Doniak Jr. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 427/428. Em outra obra reforçamos essas ideias: “A concessão dos créditos não é um favor do Poder Público, que possa ser maquiado via ‘crédito presumido’. Pelo contrário, é a Constituição que assegura que os tributos não cumulativos não toleram a restrição de créditos. Portanto, a partir do momento em que a lei não garante a fruição da integralidade dos créditos, mas apenas o valor correspondente a 60%, 50%, 35% e 20% das alíquotas respectivas, esse mecanismo é parcialmente cumulativo, não tendo amparo na Carta da República. Por outro lado, como insistentemente destacado, a lei não pode criar distorções dentro de um mesmo setor da atividade econômica, como o é o agronegócio, razão pela qual seus distintos tratamentos jurídicos escapam à moldura constitucional”. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 470.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

O segundo ponto relevante envolve o rol de mercadorias catalogadas como hábeis a gerar o crédito. A lei se refere aos produtos tratados na NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, e para isso nada melhor do que ir direto à TIPI – Tabela de Incidência do IPI (Decreto nº 8.950/16), que trata dessas mercadorias referindo-se à NCM. Eis a compilação dessas informações:

<b>Posição na TIPI (Capítulos e códigos)</b>	<b>Produto</b>	<b>Exceções</b>
02	Carnes e miudezas, comestíveis (incluindo carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves)	
03, 03.02, 03.03, 03.04 e 03.05	Peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos (incluindo peixes frescos, refrigerados, congelados, filés de peixes e peixes secos, salgados, em salmoura ou defumados)	Os produtos vivos desse capítulo
04	Leite e laticínios (incluindo creme de leite, iogurte, queijos, requeijão e manteiga), ovos de aves, mel natural e produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos	
05.04.00	Tripas, bexigas e estômagos de animais, inteiros ou em pedaços (incluindo tripas de bovinos, ovinos e suínos), exceto de peixes, frescos, refrigerados, congelados, salgados ou em salmoura, secos ou defumados	
0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 0708, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14	Batatas, tomates frescos ou refrigerados, cenouras, nabos, ervilhas, feijões, alcachofras, azeitonas, espinafres, milhoes doces, cebola, alho, grão-de-bico, lentilhas, mandioca e batata-doce	Códigos 0713.33.19 (outros tipos de feijões preto), 0713.33.29 (outros tipos de feijões branco) e 0713.33.99 (outros tipos de feijões)
08	Frutas, cascas de citros e de melões (incluindo castanhas e frutas desidratadas)	
09	Café, chá, mate e especiarias (incluindo canela, pimenta, baunilha, noz-moscada e outras)	
10	Cereais (incluindo trigo, centeio, cevada, aveia, milho, arroz, sorgo e milheto)	
11	Produtos da indústria de moagem, malte, amidos e féculas, inulina e glúten de trigo (incluindo farinha de trigo)	

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

12	Sementes e frutos oleaginosos, grãos, sementes e frutos diversos, plantas industriais ou medicinais e palhas e forragens (incluindo soja e farinha de soja)	
15	Gorduras e óleos animais ou vegetais, os produtos da sua dissociação, gorduras alimentícias elaboradas e ceras de origem animal ou vegetal (banha, sebo, óleo de soja, de côco, de dendê, de girassol, de linhaça, azeite de oliva e margarina)	
16	Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos (incluindo lingüiças, salmões, sardinhas, atuns, caranguejos e camarões em conserva)	
1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00	Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido (incluindo açúcares brutos sem adição de aromatizantes ou de corantes e sacarose quimicamente pura) e outros tipos de açúcares, incluindo o açúcar invertido e os outros açúcares e xaropes de açúcares, que contenham, em peso, no estado seco, 50% de frutose (levulose)	
18.01, 18.03, 1804.00.00 e 1805.00.00	Cacau inteiro ou partido, em bruto ou torrado, pasta de cacau, manteiga e gordura de cacau e cacau em pó, sem adição de açúcar	
20.09	Sucos (sumos) de fruta (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes (incluindo de laranja, de uva, de maçã, de pêssigo e de maracujá)	
2101.11.10	Café solúvel, mesmo descafeinado	
2209.00.00	Vinagres e seus sucedâneos obtidos a partir do ácido acético, para usos alimentares	
23	Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e alimentos preparados para animais (incluindo farinhas de carne, "torta de soja" e alimentos para gatos e cães, acondicionados para venda a retalho)	

Como se vê, o rol é bastante amplo. Merecem destaque desse catálogo os produtos que representam valores mais vultosos na balança comercial do agronegócio: (i) a venda de carnes para consumo (bovina, suína, ovina, caprina, de aves e de

peixes); (ii) de leite e seus derivados; (iii) de legumes e verduras diversas; (iv) frutas; (v) café; (vi) o arroz; (vii) o feijão; (viii) o trigo; (ix) o milho; (x) alguns tipos de açúcares; (xi) sucos; (xii) vinagres; (xiii) e a soja e seus derivados (soja em grãos, farinha de soja e óleo de soja).

O terceiro ponto de relevo a ser examinado são as operações que dão direito ao crédito: elas englobam as aquisições de bens e de insumos de pessoas físicas, inclusive os recebimentos de cooperados. Mas, não só deles, também de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de padronizar, armazenar e comercializar os seguintes produtos *in natura*: café, trigo, centeio, cevada, milho, arroz (exceto o descascado e o semibranqueado ou branqueado), sorgo e cacau. Dão direito a crédito, igualmente, as aquisições efetuadas de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*. Por fim, também dá crédito a aquisição de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, tudo nos termos do art. 8º, § 1º, incisos I a III, da referida Lei nº 10.925/04. Note-se, nesse ponto, que o legislador equiparou o produtor rural pessoa jurídica à pessoa física como gerador do direito ao crédito, não exigindo no art. 8º, § 1º, III, que a pessoa jurídica agropecuária esteja no sistema não-cumulativo de PIS/COFINS para que possa dar crédito, o que é salutar, pois, do contrário, os adquirentes iriam preferir comprar produtos apenas de pessoas físicas. Os únicos requisitos são os de que os bens tenham sido produzidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País e que os créditos tenham sido gerados no mesmo período de apuração, os quais servirão para deduzir do PIS e da COFINS devidas em cada período (art. 8º, *caput* e § 2º).

O quarto aspecto que merece atenção é a forma de cálculo desse crédito presumido. O art. 8º, § 3º, estabelece, em primeiro lugar, que “o montante do crédito a que se referem o *caput* e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

*correspondente a: I – 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; (...)*”.

Como se vê – e aqui está a prova cabal de que o sistema não é totalmente não-cumulativo e, em não o sendo, se revela parcialmente cumulativo, ao arrepio da ordem constitucional – o crédito é calculado à razão de 60% das alíquotas do PIS e da COFINS, cujo percentual é projetado sobre o valor das aquisições dos produtos arrolados nesse inciso de pessoas físicas, das cerealistas mencionadas acima, de transportadores de venda a granel de leite *in natura* e das sociedades agropecuárias e cooperativas de produção agropecuárias. Como a alíquota do PIS não-cumulativo é de 1,65% e da COFINS não-cumulativa é de 7,6% (totalizando 9,25%), os créditos gerados são de 0,99% e de 4,56%, respectivamente (totalizando, pois, 5,55% de crédito gerado) – o que significa dizer que 3,7% do valor dessas duas contribuições incidem sem direito ao crédito (9,25% - 5,55% = 3,7%).

Essa regra é aplicável, de acordo com o art. 8º, § 3º, I, “para os produtos de origem animal” ali referidos, ou seja, para a venda de carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves para consumo (Capítulo 02), para a venda de carnes de peixes e de crustáceos e moluscos (Capítulo 03), para os produtos envolvendo leite e seus derivados (à exceção do leite *in natura*), ovos e mel natural (Capítulo 04), preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, como lingüiças e salmões, sardinhas, atuns, caranguejos e camarões em conserva (Capítulo 16), além de produção de banha, sebo e de outras gorduras ou óleos animais (Códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, 15.17 e 15.18). E o § 10 complementa: “para efeito de interpretação do inciso I do §

*3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos”.*

Não é só. Revogado o inciso II do § 3º do art. 8º, o inciso subsequente, ou seja, o inciso III, prescreve que o crédito será calculado mediante aplicação de alíquota correspondente a “35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos”. Como se vê, exceção feita aos produtos de origem animal tratados no inciso I e à cadeia do leite *in natura* (veiculada nos incisos IV e V), todos os demais produtos do agronegócio tratados no *caput* do art. 8º, em especial os produtos de origem vegetal, dão direito a crédito de somente 35%. Ora, isso significa que o crédito de PIS nessas hipóteses é de 0,5775% (35% de 1,65%) e de 2,66% de COFINS (35% de 7,6%), totalizando 3,2375% de crédito gerado – resultando, pois, em 6,0125% de carga tributária sem direito ao crédito.

Por fim, os incisos IV e V do dispositivo analisado estabelecem que, para o leite *in natura*, os créditos serão de 50% e de 20%, respectivamente, das alíquotas dessas contribuições, a depender se a empresa adquirente estiver regularmente habilitada ou não em programa governamental definido no art. 9º-A da Lei nº 10.925/04, o denominado “Programa Mais Leite Saudável” – denotando, desse modo, que as alíquotas dos créditos são de 0,825% de PIS e de 3,8% de COFINS, na primeira hipótese (totalizando 4,625%); ou então de 0,33% de PIS e de 1,52% de COFINS, no segundo caso (totalizando meros 1,85% de crédito).

Esse é o panorama do tema, que, como se vê, é intrincado. Mas, como toda complexidade é pouca, a questão não para por aí. Malgrado o art. 8º da Lei nº 10.925/04 tenha passado por inúmeras alterações, *o legislador, não contente, ainda por cima disciplinou em outros veículos legislativos as exceções das exceções*, isto é, os regramentos específicos de créditos presumidos para alguns dos produtos outrora tratados no referido art. 8º dessa lei.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Foi isso o que fez através da Lei nº 12.058/09 (com suas várias modificações), a qual trata de tudo, de FPM – Fundo de Participação dos Municípios à cadeia naval. Com efeito, no art. 33 desse diploma normativo o legislador estabeleceu que, no caso de produção de carne bovina congelada; de carne ovina ou caprina, fresca, refrigerada ou congelada; de miudezas bovinas comestíveis frescas, refrigeradas ou congeladas; e de ossos, vísceras e sebos bovinos; em todos esses casos, desde que destinados à “*exportação*”, o direito de crédito passa a ser de 50% (cinquenta por cento) das alíquotas de PIS/COFINS, inclusive com possibilidade de utilizar o saldo credor para compensação com outros tributos ou de pedir o ressarcimento em dinheiro. Já no caso de comercialização interna desses produtos o crédito passa para 40% (quarenta por cento) das alíquotas desses tributos, igualmente com possibilidade de compensação ou pedido de restituição (art. 34).

Para a cadeia de carnes suínas, o art. 55 da Lei nº 12.350/10 (que tratava das medidas tributárias envolvendo a realização da Copa das Confederações e da Copa do Mundo no Brasil) estabeleceu que as operações destinadas à exportação de carne suína; miudezas suínas frescas, refrigeradas ou congeladas; miudezas suínas salgadas, secas ou defumadas; e de carnes e miudezas frescas, refrigeradas ou congeladas de aves, igualmente dão direito ao crédito presumido. O valor do crédito presumido nessas hipóteses é de 30% (trinta por cento) das alíquotas do PIS e da COFINS, com possibilidade de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento em dinheiro, no caso de existir saldo credor. Na hipótese de venda interna o crédito presumido fica reduzido a 12% (doze por cento) das alíquotas das contribuições (isto é, 12% de 1,65% e de 7,6%, respectivamente), de acordo com o art. 56 da Lei nº 12.350/10, na redação dada pela Lei nº 12.839/13.

O mesmo se passou com outra lei, no caso, a Lei nº 12.865/13. De acordo com esse veículo legislativo, “*a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar*

*das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi”.*

Esses produtos envolvem a farinha de soja (posição 1208.10.00), o óleo de soja (15.07), a margarina (1517.10.00), a “torta de soja” (que é um produto usado como ração animal, posição 2304.00), alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho (2309.10.00), lecitina de soja (composto fitoterápico, posição 2923.20.00) e o biodiesel (3826.00.00). Veja-se que igualmente aqui a operação pode envolver venda no mercado interno ou para exportação. Os créditos gerados são de 27% no caso de comercialização de farinha de soja, óleo de soja e de “torta de soja”; 10%, na hipótese de comercialização de margarina; 5% para as rações para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho; de 13% para a lecitina de soja; e de 45% no caso do biodiesel.

Dando cabo ao mosaico de impropriedades, essas três leis excepcionadoras (Leis n.ºs. 12.058/09, 12.350/10 e 12.865/13) deixam claro que, a partir das suas respectivas publicações, a esses produtos não mais se aplica o regime de crédito presumido da Lei n.º 10.925/04.

## **5. CONCLUSÕES**

Por tudo quanto se viu, a legislação aplicável ao PIS e à COFINS tomou um rumo de complexidade inimaginável ao tempo de sua criação, sendo objeto de constantes (e muitas vezes confusas) alterações. Boa parte dessas modificações envolveu a sistemática não-cumulativa, concebida cerca de uma década e meia atrás com o propósito de calibrar a incidência dessas contribuições.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Ocorre que o regime não-cumulativo plasmado pelo legislador ordinário está distante, e muito, do organograma que lhe foi traçado constitucionalmente. Ao invés de simplesmente eleger os “setores da atividade econômica” para os quais essas contribuições seriam não-cumulativas, a lei, a bem de se ver, adotou como fator de discrimen um critério que não se sustenta (forma de apuração do imposto de renda), veiculando sérias distorções no modelo.

Para o setor do agronegócio essas dificuldades só vieram a se acentuar, na medida em que o principal fornecedor de insumos da atividade rural é o produtor pessoa física, cuja operação, segundo a lei, não dá direito a crédito. Na tentativa de atenuar esse problema o legislador criou um regramento de crédito presumido, mecanismo esse, contudo, que não resolveu o impasse.

Pelo contrário, são dois, fundamentalmente, os aspectos negativos (e, por isso mesmo, inconstitucionais) desse sistema: (i) ele não defere a totalidade dos créditos devidos sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, revelando, com isso, um tratamento apenas “parcialmente não-cumulativo”, o que, em outras palavras, denota uma roupagem em boa parte cumulativa, contrariando o mandamento constitucional; (ii) e, como se isso não bastasse, na atual disciplina legal se constata, como se viu ao longo do texto, a previsão de inúmeras exceções, distinguindo produto a produto, com aplicação de forma acriteriosa de percentuais de créditos diferentes, o que só reforça a invalidade do modelo adotado, porque em trecho algum o constituinte concordou que houvesse algo diferente do “setor da atividade econômica”, em uma visão macro, como aspecto normativo a ser incorporado nessa sistemática.