



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 266 - Cosit

**Data** 19 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**  
SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. LUCRO REAL. NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS FINANCEIRAS. AQUISIÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO.

A partir de 1º de agosto de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária tributadas pelo lucro real estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, incluindo-se nesse regime as receitas financeiras por elas auferidas.

As receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, podem ser excluídas da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

As cooperativas de produção agropecuária podem descontar, do valor da Cofins incidente sobre sua receita bruta, créditos calculados sobre a aquisição, de não associados, de bens adquiridos de terceiros para revenda a seus cooperados;

Não existe previsão para o ressarcimento de créditos da Cofins provenientes da aquisição de bens para revenda no mercado interno.

A aquisição de leite *in natura* de cooperados para comercialização com terceiros não gera direito ao desconto de créditos da Cofins pelas sociedades cooperativas, por falta de previsão legal.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10 e 15; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Decreto nº 5.164, de 2004; Decreto nº 5.442, de 2005; Decreto nº 8.426, de 2015, e IN SRF nº 635, de 2006, arts. 1º, 5º, 11, 23, 33 e 38.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

---

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. LUCRO REAL. NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS FINANCEIRAS. AQUISIÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO.

A partir de 1º de agosto de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária tributadas pelo lucro real estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, incluindo-se nesse regime as receitas financeiras por elas auferidas.

As receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, podem ser excluídas da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

As cooperativas de produção agropecuária podem descontar, do valor da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre sua receita bruta, créditos calculados sobre a aquisição, de não associados, de bens adquiridos de terceiros para revenda a seus cooperados;

Não existe previsão para o ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep provenientes da aquisição de bens para revenda no mercado interno.

A aquisição de leite *in natura* de cooperados para comercialização com terceiros não gera direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas sociedades cooperativas, por falta de previsão legal.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10 e 15; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Decreto nº 5.164, de 2004; Decreto nº 5.442, de 2005; Decreto nº 8.426, de 2015, e IN SRF nº 635, de 2006, arts. 1º, 5º, 11, 23, 33 e 38.

## Relatório

A interessada, acima identificada, sociedade cooperativa do ramo de produção agropecuária, dirige-se a esta Secretaria para buscar esclarecimentos acerca da incidência, da base de cálculo e do direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos a seguir expostos.

2 Informa a consulente apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no lucro real, nos termos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no regime de apuração não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, além de pagar a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento.

3 Afirma que, de acordo com as leis retromencionadas, as sociedades cooperativas do ramo de produção agropecuária se sujeitam à incidência das referidas contribuições pelo regime de apuração não cumulativa, não se aplicando a dupla incidência tributária, ou seja, receitas tributadas pelo regime de apuração cumulativa e pelo regime de apuração não cumulativa. Para a apuração das contribuições incidentes sobre suas receitas, diz observar, especificamente, os arts. 6º, 10 e 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006.

4 Acrescenta que, conforme disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, adota as seguintes exclusões na base de cálculo das contribuições:

- a) *O valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;*
- b) *As receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;*
- c) *As receitas recorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*
- d) *Os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;*
- e) *As sobras líquidas 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 (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71.*

5 Além disso, menciona que a Cooperativa poderá apropriar-se de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às suas aquisições de mercadorias para revenda, a bens e insumos adquiridos para o processo de industrialização e a prestação de serviços, energia elétrica, aluguéis, encargos de depreciação do imobilizado e demais, conforme o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

6 Comenta que, com o advento do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, a partir de 01/07/2015, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins passaram a ter suas receitas financeiras tributadas com as alíquotas de, respectivamente, 0,65% e 4%.

7 Diante do exposto, indaga:

1. *A incidência do PIS e Cofins sobre as receitas financeiras deverá ser tratada pelo regime da cumulatividade ou da não cumulatividade?*
2. *Sendo pelo sistema cumulativo, como ficará a não aplicação do regime cumulativo às sociedades cooperativas de produção agropecuária?*

3. *Sobre a base tributável de receitas financeiras, poderá a cooperativa fazer uso das deduções específicas das sociedades cooperativas, conforme art. 15 da Medida Provisória 2.158-35 de 2001?*
4. *A consulente adquire de terceiros, mercadorias para revenda a seus cooperados. Tais operações são excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Sobre tais aquisições a legislação permite o direito de creditamento de PIS e Cofins. Este crédito acumulado, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento de crédito?*
5. *Como uma cooperativa de produção agropecuária, recebemos de nossos cooperados o leite in natura que será comercializado para terceiros. Sobre o leite recebido do cooperado PF ou PJ, poderemos falar em creditamento de PIS e Cofins? Se positivo o crédito acumulado por conta das exclusões art. 15 da Medida Provisória 2.158-35 de 2001, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento?*

## **Fundamentos**

8 Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

9 Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

10 A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, introduziram o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo que a redação atual (dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004) do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, ao relacionar as hipóteses que permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins, inclui as sociedades cooperativas, mas excepciona as de produção agropecuária e as de consumo. O art. 15, V, dessa mesma lei estendeu esse regramento à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme se verifica na transcrição a seguir: Além disso, estão excluídas do regime de apuração não cumulativa, conforme o inciso II do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado:

### **Lei nº 10.833, de 2003:**

---

**Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:**  
*(Produção de efeito)*

(...)

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

(...)

*VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:***(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) [sem grifo no original]*

8 Nos termos do retrotranscrito inciso VI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 15, inciso VI, da mesma lei, as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9 Além disso, o inciso II do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, também determinam a sujeição ao regime de apuração cumulativa às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

10 Daí se inferir que as sociedades cooperativas de produção agropecuária que forem tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado estarem excluídas do regime de apuração não cumulativa.

11 Assim, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo que forem tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real deverão adotar o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

12 Definido o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, passa-se, então, à análise das questões formuladas pela interessada.

---

**1. A incidência do PIS e Cofins sobre as receitas financeiras, deverá ser tratada pelo regime da cumulatividade ou da não cumulatividade?**

11 Em primeiro lugar, de acordo com a análise já realizada, as sociedades cooperativas de produção agropecuária tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real encontram-se sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins. Portanto, as receitas financeiras por elas auferidas sujeitam-se a esse regime de apuração.

12 Importa, no entanto, para melhor entender as alterações ocorridas na legislação em relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições, tecer os seguintes comentários:

12.1 Inicialmente, com fundamento na autorização dada ao Poder Executivo pelo art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004<sup>1</sup>, o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras (exceto as oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de hedge) auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições. Além disso, o citado Decreto dispôs que a redução a zero alcançava as pessoas jurídicas que tivessem apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições em comento;

12.2 Em seguida, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, com produção de efeitos a partir de 1º de abril de 2005, incluiu, entre as receitas financeiras sujeitas à alíquota zero, as decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, mantendo as demais disposições e revogando o Decreto nº 5.164, de 2004;

12.3 Em consonância com o Decreto nº 5.442, de 2005, a IN SRF nº 635, de 2006, art. 5º, §§ 4º e 5º, disciplinou que ficavam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras (inclusive as decorrentes de operações realizadas para fins de hedge) auferidas pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, mesmo que auferissem alguma receita enquadrada no regime de cumulatividade;

---

<sup>1</sup> Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

12.4

Por fim, encontra-se em vigor o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015 (produção de efeitos a partir de 1º de julho de 2015), o qual restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para 0,65% e 4%, respectivamente, incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, devendo-se observar o disposto nos §§ 1º a 4º do art. 1º desse Decreto.

**Decreto nº 8.426, de 2015:**

*Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.*

*§ 1º Aplica-se o disposto no **caput** inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.*

*§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)*

*I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)*

*II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)*

*§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (**hedge**) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)*

*a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)*

*b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)*

---

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.*

*Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.*

13           Pode-se notar, portanto, que os §§ 4º e 5º do art. 5º da IN SRF nº 635, de 2006 (acima reproduzidos), estão em plena consonância com o Decreto nº 5.442, de 2005, em vigor quando da publicação da Instrução Normativa. Com o advento do Decreto nº 8.426, de 2015, no entanto, esse ato normativo não mais reproduz o tratamento dado pelo Poder Executivo às alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras (inclusive as decorrentes de operações realizadas para fins de hedge), as quais passaram a ser 0,65% e 4%, respectivamente.

14           Assim, sendo a cooperativa de produção agropecuária tributada pelo imposto de renda com base no lucro real e estando, portanto, sujeita ao regime de apuração não cumulativa, suas receitas financeiras comporão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a incidência das alíquotas acima mencionadas.

15           Do contrário, sendo a cooperativa de produção agropecuária tributada com base no lucro presumido ou arbitrado e estando, portanto, sujeita ao regime de apuração cumulativa, suas receitas financeiras não estarão incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não fazerem parte da base de cálculo das contribuições no regime de apuração cumulativa, que é o faturamento ou receita bruta, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, c/c o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

**2.       *Sendo pelo sistema cumulativo, como ficará a não aplicação do regime cumulativo às sociedades cooperativas de produção agropecuária?***

16           Estando a cooperativa sujeita ao regime de apuração cumulativa, conforme afirmado no item anterior, suas receitas financeiras não comporão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Além disso, a totalidade de suas receitas será tributada no regime de apuração cumulativa da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, bem como serão aplicáveis as exclusões da base de cálculo previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e em outras leis esparsas.

**3.       *Sobre a base tributável de receitas financeiras, poderá a cooperativa fazer uso das deduções específicas das sociedades cooperativas, conforme art. 15 da Medida Provisória 2.158-35 de 2001?***

17           O art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, dispõe:

---

*Art.15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

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

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

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

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

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

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

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

18 Como se pode observar do texto acima, o art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, não trata de deduções, mas de exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins de: (1) valores repassados aos associados decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à cooperativa e (2) de determinadas receitas. Ou seja, o mencionado artigo estabelece que os valores e as receitas nele relacionadas poderão deixar de compor a base de cálculo das referidas contribuições.

19 A IN SRF nº 635, de 2006, por sua vez, condensou, em seu art. 11, os casos de exclusão (incisos I a IV e VI) e de dedução (incisos V e VII) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária. Vale reproduzir novamente o *caput* do referido artigo para facilitar a análise:

*Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:*

*I - **exclusão** do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;*

*II - **exclusão** das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;*

---

*III - **exclusão** das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - **exclusão** das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;*

*V - **dedução** dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;*

*VI - **exclusão** das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo;  
e*

*VII - **dedução** das sobras líquidas 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 (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.*

20 Da transcrição acima, relativamente à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, verifica-se que as exclusões relacionadas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, são as mesmas encontradas no art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, dirigidas às sociedades cooperativas de produção agropecuária. As hipóteses de dedução da base de cálculo (incisos V e VII do citado art. 11), por sua vez, passíveis de serem utilizadas por essas cooperativas, não se encontram na mencionada Medida Provisória, mas no art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, e no art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

21 Com relação às receitas financeiras das cooperativas de produção agropecuária, deve-se destacar que a previsão de “exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos”, estabelecida no inciso V do art. 15 da Medida provisória nº 2.158-35, de 2001, diverge da disposição do inciso VI do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, que determina a aplicação da exclusão da base de cálculo apenas para a hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo.

22 Contudo, essa limitação de exclusão das receitas financeiras ao regime de apuração cumulativa estabelecida pela IN SRF nº 635, de 2006, não tem mais aplicabilidade. Isso porque a limitação provinha do fato de que, à época da publicação daquela IN, as receitas financeiras no regime de apuração não cumulativa serem tributadas à alíquota zero, conforme o exposto no item 14. Por consequência, não integravam a base de cálculo das contribuições, nos termos do inciso I do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003. Não compondo a base de cálculo, não havia que se falar em exclusão das receitas financeiras da base de cálculo, sendo a norma de exclusão das receitas financeiras de repasse aos associados aplicável somente ao regime de apuração cumulativa.

23 A partir da publicação do Decreto nº 8.426, de 2015, as receitas financeiras passaram a se tributar no regime de apuração não cumulativa, de modo que ficou sem eficácia a limitação estabelecida na IN à tributação o regime de apuração não cumulativa.

24 Assim, conforme o disposto no inciso V do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos podem se excluídas da base de cálculo das contribuições devidas pelas cooperativas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições.

25 Registre-se também que não há previsão para exclusão da base de cálculo das contribuições de qualquer outra espécie de receita financeira. Estas devem compor a base de cálculo sem nenhuma possibilidade de exclusão.

**4. A consulente adquire de terceiros mercadorias para revenda a seus cooperados. Tais operações são excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Sobre tais aquisições a legislação permite o direito de creditamento de PIS e Cofins. Este crédito acumulado, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento de crédito?**

26 O art. 23, I, da IN SRF nº 635, de 2006, dispõe que as cooperativas de produção agropecuária e de consumo podem descontar créditos calculados sobre os bens para revenda **adquiridos pela cooperativa de não associados**, nos termos transcritos a seguir:

**Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:**

**I -bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:**

a) mercadorias em relação as quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

b) álcool carburante;

c) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e biodiesel;

d) produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores;

e) máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;

f) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;

g) pneus novos e borracha e câmaras-de-ar das posições 40.11 e 40.13 da TIPI;

h) embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja; e

*i) água, refrigerante e cerveja relacionados no art. 49 da Lei nº 10.833, de 2003;*

*II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de 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;*

*III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:*

*a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;*

*b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;*

*c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*

*d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;*

*IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003.*

*§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor das aquisições de bens e serviços e das despesas e custos incorridos no mês.*

*§ 2º O direito ao crédito de que trata este artigo aplica-se em relação às aquisições de bens e serviços, aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar o regime de não-cumulatividade das contribuições.*

***§ 3º Não gera direito a desconto de créditos o valor:***

*I - de mão-de-obra pago a pessoa física;*

*II - de aquisições de bens ou serviços não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero); e*

*III - de aquisições de bens ou serviços efetuadas com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

***§ 4º Para efeitos deste artigo:***

*I - o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens;*  
*e*

*II - o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não integra o custo dos bens ou serviços.*

27 Como se vê, mesmo que os bens adquiridos se destinem à revenda a associados, as cooperativas de produção agropecuária podem descontar, do valor das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre sua receita bruta, créditos calculados sobre a aquisição de bens de não associados. Esclareça-se que se tratam de operações de compra e venda, de modo que não há por que não admitir a possibilidade de crédito em relação a bens adquiridos para revenda, nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

28 Quanto à possibilidade de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a legislação admite esse ressarcimento para as sociedades cooperativas de produção agropecuária nas operações de venda de produtos para o exterior, conforme disciplinado no art. 38 da IN SRF nº 635, de 2006, cuja base legal é o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003:

*Dos créditos relativos a produtos exportados*

*Art. 38 A sociedade cooperativa de produção agropecuária que realizar vendas de produtos para o exterior poderá utilizar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma desta Instrução Normativa:*

*I -na dedução do valor das contribuições a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II -na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria;*

*§ 1º A sociedade cooperativa de produção agropecuária que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no caput poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º Os créditos de que trata o caput devem ser apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.*

*§ 3º Os créditos apurados devem ser contabilizados, destacadamente, e os custos, despesas e encargos que foram base de cálculo para determinação desses créditos devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.*

*§ 4º O disposto neste artigo não se aplica ao crédito presumido de que trata o art. 26.*

**5. Como uma cooperativa de produção agropecuária, recebemos de nossos cooperados o leite in natura que será comercializado para terceiros. Sobre o leite recebido do cooperado PF ou PJ, poderemos falar em creditamento de PIS e Cofins? Se positivo o crédito acumulado por conta das exclusões art. 15 da Medida Provisória 2.158-35 de 2001, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento?**

---

29 Como se vê, o art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, apenas admite o crédito em relação a bens adquiridos para revenda de não associados, nada mencionando sobre os bens adquiridos de associado. Isto porque, conforme o inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando o associado entrega o produto à cooperativa, ele não o vende, recebendo apenas um **repasse** decorrente da comercialização de produtos por ele entregues à cooperativa. Assim, não tendo ocorrido aquisição de produto do associado, não há que se falar em direito a crédito em relação a essa operação.

30 O art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, reproduzido no item 29 desta Solução de Consulta, elenca as operações passíveis de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo. Nesta relação, não existe hipótese de apuração de crédito relativo a bens destinados à para revenda adquiridos de cooperados.

31 No caso específico da aquisição de leite *in natura* por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, existe a possibilidade de desconto de créditos presumidos do PIS/Pasep e da Cofins quando o leite *in natura* for utilizado como insumo na produção de determinados produtos destinados à alimentação humana ou animal, conforme dispõe o art. 4º do Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015. No entanto, esse não é o caso da questão em análise, uma vez que a consulente adquire o leite *in natura* de seus cooperados para revenda.

32 Não há, portanto, na legislação em vigor, previsão para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a aquisição de leite *in natura* de cooperados destinado à venda a terceiros. Fica, assim, prejudicada a segunda parte da questão, que trata da possibilidade de ressarcimento.

## Conclusão

33 Diante do exposto e com base nos atos legais e normativos citados, proponho que a presente consulta seja solucionada, informando-se à consulente que:

33.1 a partir de 1º de agosto de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária tributadas pelo lucro real estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incluindo-se nesse regime as receitas financeiras por elas auferidas;

33.2 as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, podem ser excluídas da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária sujeitas ao regime de apuração não cumulativa;

33.3 as cooperativas de produção agropecuária podem descontar, do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre sua receita bruta,

- 
- créditos calculados sobre a aquisição, de não associados, de bens adquiridos de terceiros para revenda a seus cooperados;
- 33.4 não existe previsão para o ressarcimento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins provenientes da aquisição de bens para revenda no mercado interno, e
- 33.5 a aquisição de leite *in natura* de cooperados para comercialização com terceiros não gera direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas sociedades cooperativas, por falta de previsão legal.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit