



<b>Processo nº</b>	11020.906297/2012-49
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-008.505 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de novembro de 2020
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA VINICOLA AURORA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP****PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2009 A 30/06/2009**

ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.

Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que 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. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária.

RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA.

A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária". A imunidade prevista no dispositivo constitucional estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre receitas decorrentes de exportação. Inteligência que decorre do Tema 674 firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo das contribuições as receitas provenientes: (i) de operações indiretas de exportação; e (ii) dos atos cooperativos típicos.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. **14-59.380** proferido pela 5<sup>a</sup> Turma de Julgamento da r. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação apresentada.

Trata-se de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Caxias do Sul, RS, de fls. 169 que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento de PIS, retificador, incidência não-cumulativa e mercado interno, relativo ao 2º trimestre de 2009, no valor de R\$ 111.111,84, conforme PER/DCOMP nº 09091.85847.180411.1.5.10-3493, reconhecendo apenas o direito creditório no valor de R\$ 793,12.

O Despacho Decisório foi apoiado no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 156 a 168, que, após análise de documentação no Sistema Público de Escrituração Digital, SPED, intimou o contribuinte a informar o código e descrição das mercadorias/serviços com o respectivo código NCM e a base legal na qual foi fundamentado o lançamento de cada item nas rubricas “Receitas Tributadas à Alíquota Zero” e “Receita Isenta e Demais Receitas sem Incidência da Contribuição” das fichas 07 A (Apuração PIS/PASEP) e 17 A (Apuração Cofins) do DACON retificador relativo aos meses de 01/2009 até 09/2009.

Nas mesmas fichas do DACON, na linha 7 (Receita sem Incidência da Contribuição - Exportação) foi detectada divergência de valores entre o DACON e os arquivos SPED. Foi então solicitado informação sobre o motivo da divergência, mediante comprovação hábil e idônea.

O relatório concluiu que o contribuinte lançou na linha 08 (Receita Isenta e Demais Receitas Sem Incidência da Contribuição) da Ficha 17A (Cálculo da Cofins Regime Não- Cumulativo), as exclusões da base de cálculo da Cofins previstas no artigo 17 da Lei 10.684/2003 e artigo 1º da Lei 10.676/2003 diminuindo esse valor do montante da receita informado na linha 01 (Receita de Vendas de Bens e Serviços Alíquota de 1,65%), do Dacon.

Dessa forma, o contribuinte alterou indevidamente a proporção das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

Na informação complementar de 14/12/2012, o contribuinte relata que informou na mesma linha 8 do Dacon, nos meses de abril e maio de 2009, valor a maior a títulos de sobras do ano anterior. Foi verificado que tais valores não são de fato receitas, devendo ser excluídos da linha 8 do Dacon.

Também foi verificada divergência entre os valores informados no Dacon, Ficha 07 A, linha 7 (Receita sem Incidência da Contribuição – Exportação) e os dados dos arquivos digitais, sendo o contribuinte intimado a informar o motivo da divergência, conforme referido acima.

Na resposta do contribuinte de 03/12/2012 (anexo aos autos), o mesmo informa que esta divergência decorre de operações pertencentes ao Programa de Escoamento da Produção – PEP, do Ministério da Agricultura. Informa que o CFOP 5401 – venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, bem como informa os dados do PEP no campo dados adicionais da nota fiscal emitida para a CENEcoop.

Já a CENEcoop utiliza o CFOP 7106 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar. Apresentou ainda cópias de Notas Fiscais, PEP 034/2009, PEP 039/2009, Faturas Comerciais e Documento Confirmatório de Operação – DCO.

Analizando as notas fiscais emitidas pelo contribuinte para a CENEcoop, a fiscalização verificou que o CFOP utilizado foi 5101 – venda de produção do estabelecimento – e não o CFOP 5401, como informado.

Quanto ao PEP, o relatório concluiu tratar-se de prêmio para escoamento de produção, no caso vinho a granel ou envasado, pago pelo Governo Federal, por meio da Conab, onde a habilitação do interessado é feita através de leilão.

O relatório também discorreu sobre as espécies de empresas comerciais exportadoras, compilando legislação sobre o assunto, concluindo que se a industria estiver lidando com comercial exportadora comum, para valer-se da suspensão do IPI ( e da isenção das Contribuições ao PIS e Cofins) na operação de venda, deverá remeter os produtos diretamente, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, a embarque de exportação ou a recinto alfandegado.

Na documentação apresentada não restou comprovada a remessa diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da CENEcoop, não cumprindo, portanto, a legislação aplicável.

Na informação complementar, o contribuinte informa que todo o valor vendido para a Central corresponde ao art. 17 da Lei 10684/2003, portanto não irá compor a base de cálculo da Cofins.

O valor a ser resarcido de acordo com art. 17 da Lei nº 11.033/2004, combinado com o art. 16 da Lei 11.116/2005 foi então recalculado com base nos ajustes da fiscalização relativos à proporção da receita tributada e não tributada no mercado interno, conforme demonstrativo de recálculo da proporção da receita incluído nas fls. 154/155.

Cientificada em 02/01/2013 (Aviso de Recebimento de fl. 219), a contribuinte ingressou em 30/01/2013 com a manifestação de inconformidade de fls. 235/251.

Em resumo, apresentou os seguintes argumentos:

1. Em outubro de 2010 e abril de 2011, a contribuinte solicitou os créditos acumulados decorrentes das receitas classificadas como “exclusões da base de cálculo” por entender que se classificavam como “isenção/não incidência”, e assim preenchida a hipótese prevista no art. 17 da Lei 11.033/2004, c/c art. 16 da Lei 11.116/2005.

2. Segundo a DRF de Caxias do Sul o preenchimento da Dacon foi equivocado, pois lançou indevidamente no campo “Receita Isenta e Demais Receitas sem Incidência da Contribuição”, já que as exclusões da base de cálculo previstas na lei não tratam de isenção ou não-incidência.

3. Porém, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cuja orientação foi recepcionada pelo Superior Tribunal de Justiça, as exclusões da base de cálculo, notadamente previstas no art. 15 da Medida Provisória 2.158/2001, art. 17 da Lei 10.684/2003, art. 1º da Lei 10.676/2003 e art. 11 da IN/SRF 635/2006, tem natureza de isenções parciais. Sendo assim, os créditos vinculados às receitas excluídas são passíveis de compensação com débitos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou de ressarcimento em dinheiro.

4. O cerne deste debate gira em torno dos créditos acumulados pela cooperativa em razão da exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, quando houve auferimento de receita em razão de operações realizadas com ou pelos seus associados. Isso porque à medida que autorizada a promover a exclusão da base de cálculo das contribuições de todas as receitas descritas acima, todos os créditos vinculados à geração de tal receita, embora mantidos, não possuem débitos com os quais possam ser compensados.

5. Citou dois acórdãos do STF com o entendimento de que a redução da base de cálculo nas operações tributadas pelo ICMS, prevista nas legislações de todas as unidades da Federação, possui natureza jurídica de isenção parcial. Na mesma linha, citou jurisprudência do STJ de que a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas tributadas equivale a uma isenção parcial, não havendo dúvidas de que as hipóteses de exclusão previstas no art. 11 da IN/SRF 635/2006 devem ter o mesmo tratamento.

6. Citou doutrina na linha de que as reduções da base de cálculo caracterizam-se como típicas isenções parciais.

7. Em que pese o nítido enquadramento como isenção parcial, enquadramos a exclusão da base de cálculo sob o ângulo da não-incidência, com idêntico resultado, uma vez que o direito de ressarcir o crédito nesta hipótese também está contemplada na lei.

8. Além disso, não há que se falar da restrição trazida pelo art. 111 do CTN, visto que há que se considerar o sentido almejado da regra tributária. Não pretende a cooperativa estender a aplicação de uma isenção prevista em lei, que deve ser interpretada restritivamente. O que se discute é a caracterização de exclusões de base de cálculo pertinentes às sociedades cooperativas como hipóteses de isenção parcial.

9. As aludidas exclusões cumprem com seu objetivo de desonerar as receitas auferidas nas hipóteses referidas da incidência da Cofins e da Contribuição ao PIS. Mas a cooperativa entende que essas exclusões tem natureza jurídica de isenção, razão pela qual os créditos vinculados às receitas isentas poderão ser objeto de compensação ou resarcimento, caso contrário as normas de isenção teriam seu efeito anulado ou diminuído em razão da sistemática não cumulativa.

10. Em relação ao direito ao ressarcimento dos créditos em razão da exportação por meio da Central das Cooperativas da Serra Gaúcha – CENECOOP Serra, que está registrada como comercial exportadora junto ao Siscomex, a autoridade fiscal excluiu os valores lançados na ficha 07, linha 07 da Dacon (Receita sem Incidência da Contribuição – Exportação), referentes às vendas da Cooperativa para a CENECOOP por intermédio do Programa para Escoamento da Produção – PEP, por entender que referidas receitas não se classificam como receitas sem incidência da contribuição em tela por não se tratarem de receita de exportação.

11. Fundamentou seu entendimento na legislação do IPI e principalmente no art. 39, §2º da Lei 9.532, de 1997, que determinou, para fins de aplicação da suspensão do IPI, que ocorresse a remessa direta a embarque ou recinto alfandegado e entendeu que não foi comprovada a remessa diretamente para exportação ou para recinto alfandegado por conta e ordem da CENECOOP, nos termos deste artigo.

12. Argumenta porém, que a legislação própria do PIS/Cofins não traz as mesmas exigências para configuração de exportação, somente aplicáveis ao IPI.

13. O conceito de exportação pelo Programa de Escoamento da Produção – PEP, disciplinado pela Lei 8.472/1992 também não foi considerado. Pelo sistema, o governo paga um prêmio equivalente, em média, à diferença entre o preço de referência e o de mercado para os interessados que adquirem o produto diretamente das cooperativas ou produtores ao preço pré-estabelecido. A interessada utiliza-se da CENECOOP SERRA para escoar o produto para o exterior.

14. A interessada emite Notas Fiscais para a CENECOOP constando no campo informações complementares os dados do PEP em questão, que tem como objeto a colocação do produto no mercado externo. Ali também consta o número da CDA – Certificado de Depósito Alfandegado, obrigatório para comprovar operações direcionadas ao exterior.

15. O CDA permite considerar exportada para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida para o

exterior, mediante contrato de entrega no território nacional à ordem do adquirente (importador). Tal recinto é autorizado pela Receita Federal do Brasil.

16. Assim, resta totalmente atendido o requisito para configurar a exportação, passível de creditamento pela legislação do PIS/Cofins e condizente com o conceito de exportação para fins específicos.

17. As condições que fixam o conceito de fim específico, previsto no art. 39 da Lei 9.532/1997 são: I – Sejam remetidos diretamente ao estabelecimento industrial para exportação; II – Esta operação ocorra por conta e ordem da empresa comercial exportadora. O caso da interessada enquadra-se neste conceito, pois em momento algum o produto deixa o estabelecimento e tampouco nele ocorrem transformações após a venda para a CENEcoop.

18. O CFOP não é o único critério para classificar uma operação.

19. A cooperativa informa que toda a documentação necessária para elucidação de eventuais questionamentos encontra-se à disposição do fisco, na sede da Cooperativa. Adicionalmente, requer a baixa dos autos em diligência, porque a maioria dos argumentos envolve um volume expressivo de créditos glosados em razão da análise de notas fiscais, todas vinculadas ao PEP.

20. Desta forma, em razão do disposto no art. 16, IV, do Decreto 70.235, de 1972, requer a realização de perícia, objetivando o exame in loco das notas fiscais e/ou elaboração de listagens de amostragens. É de se considerar que a quase totalidade da glosa do crédito em questão relaciona-se com a confirmação da exportação, que pode ser feita na verificação que se solicita.

21. Com este procedimento a interessada objetiva que sejam examinados a listagem completa das notas fiscais desconsideradas pelo Fisco; verificar se as notas fiscais possuem vinculação com o programa PEP e se podem ser consideradas para fins de creditamento; elaborar cálculo do crédito incluindo as notas fiscais que vierem a ser consideradas, com os devidos reflexos no crédito pleiteado.

22. Caso necessária a realização de perícia e não a baixa em diligência, a interessada informa na manifestação de inconformidade os dados do perito.

23. Sobre as exportações realizadas pela central de cooperativas, a interessada defende que o direito ao crédito é da Cooperativa de 1º grau associada e não da cooperativa de 2º grau (central). Citou jurisprudência do CARF nesse sentido.

24. Ainda que não sejam acolhidos os argumentos acima, o direito ao resarcimento decorre também do fato de que a operação entre duas cooperativas enquadram-se no conceito de atos cooperativos, ainda que com uma central de cooperativas conforme dispõe os arts. 60 e 79 da Lei 5.764/1971. Citou jurisprudência do TRF da 1<sup>a</sup> Região.

25. Assim, por se tratar de ato cooperativo, revela-se isenta a operação, não sendo cabível a cobrança da contribuição previdenciária. Citou agravo acolhido pelo STF de que os atos cooperativos típicos são isentos de tributos. Tal definição confere direito ao

ressarcimento, aos auspícios da regra do art. 17 da lei 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei 11.116/2005.

26. Por todas as razões acima, pede para que seja deferido o ressarcimento.

A r. DRJ em Ribeirão pleito analisou a manifestação de inconformidade e decidiu por sua improcedência em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. NÃO EQUIPARAÇÃO.**

Poderão ser compensados, ao final de cada trimestre, os créditos acumulados que não puderem ser utilizados no desconto das contribuições devidas mensalmente e decorrentes de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições. Não se confundem a redução da base de cálculo e a isenção parcial por impossibilidade lógica e formal atinente à incidência da norma geral e abstrata.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

Somente se consideram isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA.**

A partir de 01/07/1999, por força da MP 1.858-6/99, inexiste a isenção inicialmente estabelecida em prol dos atos cooperativos, incidindo a contribuição sobre a totalidade das receitas.

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser

provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua Impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Relator.

1. O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído.

2. Em relação à equiparação entre redução da base de cálculo à isenção, Em que pese o inconformismo da Recorrente, não há reparos a serem feitos na r. decisão de piso. O pedido de ressarcimento da contribuição não cumulativa sob análise está vinculado à receita não tributada no mercado interno e tem fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, que assim dispõem, respectivamente:

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

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de: I 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; ou II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

3. Dessa forma, interessa ao pedido de ressarcimento sob tal fundamento somente os créditos vinculados às receitas do mercado interno de "vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência" da contribuição", devendo ser desconsiderados os créditos vinculados a receitas tributadas que podem apenas ser deduzidos das contribuições a pagar do período, eis que inexiste previsão legal de ressarcimento para estes últimos.

4. O contribuinte pretende, com base na doutrina e em decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, enquadrar como isenção (ainda que parcial) a redução da base de cálculo que lhe contemplou, para invocar a possibilidade de ressarcimento dos créditos que apurou na sistemática da não-cumulatividade. Solicita que a Administração se manifeste sobre a equiparação da isenção parcial às exclusões da base de cálculo, não se enquadrando na precisão legal supratranscrita.

5. Nesse sentido a jurisprudência do CARF:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**PIS/COFINS. CRÉDITOS. RECEITAS DE VENDAS NÃO TRIBUTADAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. EQUIPARAÇÃO. ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, cabendo também o ressarcimento ou a compensação do saldo credor acumulado no trimestre nessas condições. No entanto, no caso das sociedades cooperativas, as exclusões da base de cálculo dessas contribuições previstas art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835 não representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição. É incabível o ressarcimento de saldo credor das contribuições com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 na hipótese de receita de venda no mercado interno tributada.

Recurso Voluntário negado

(CARF, ac. 3402006.541, rel. Waldir Navarro Bezerra, j. 24 de abril de 2019)

6. Nesse sentido também a r. decisão recorrida:

O recurso está sendo julgado por esta DRJ em virtude de decisão judicial proferida pela Justiça Federal em Ribeirão Preto/SP, nos autos do mandado de segurança processo nº 0005677-91.2015.403.6102.

O cerne da manifestação do interessado é a possibilidade das exclusões da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, disciplinadas pelo art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006 serem enquadradas como isenção, ainda que parcial.

De acordo com o Dacon entregue pelo recorrente, ele apura créditos pelo método "Vinculados à receita auferida no mercado interno e de exportação com base na proporção da receita bruta auferida". Deste modo, a indicação de certas receitas como

isentas, e não como excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, traz reflexos no percentual aplicado ao cálculo dos créditos, aumentando substancialmente seu valor.

A possibilidade das cooperativas excluírem de sua base de cálculo determinadas receitas surgiu com o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

(...)

Em sua manifestação, o interessado considera que as reduções e exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins têm característica jurídica de isenção e as nomeia como isenção parcial. Defende que em tal caso há incidência da norma, mas a obrigação do tributo é constituída em montante inferior.

Há de ser afastado o entendimento de que as exclusões da base de cálculo seriam uma isenção parcial, pois tais conceitos não se confundem.

7. Assim, imperativa a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos termos da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com a alteração da Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, que acrescentou o § 3º ao art. 57 da norma regimental:

Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF) - Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quorum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida - (seleção e grifos nossos).

8. Isto posto, entendo deva ser refutado o Recurso Voluntário neste aspecto.

9. Contudo, merece acolhida o Recurso no que diz respeito à exportação indireta. Conceitualmente, entendo que se aplica a matéria o decidido pelo e. Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735:

Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º e 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA.** 1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006). 2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior. 3. A imunidade visa a desonrar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional. 4. A imunidade também deve abranger as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 4735, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-071 DIVULG 24-03-2020 PUBLIC 25-03-2020)

#### 10. No mesmo sentido e do Recurso Extraordinário (RE) 759244:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES.** Art.22-A, Lei n.8.212/1991. 1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta. 2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies , portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991. 3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DjE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição. 4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “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 de sociedade exportadora intermediária.” 5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 759244, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-071 DIVULG 24-03-2020 PUBLIC 25-03-2020)

11. Na ocasião, a Corte produziu a seguinte tese de repercussão geral (Tema 674): “A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”. A imunidade prevista no dispositivo constitucional estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre receitas decorrentes de exportação.

12. O ministro Alexandre de Moraes destacou que a intenção do legislador constituinte ao estabelecer essa imunidade foi desonerar a carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior. Isso porque tributar toda a cadeia interna torna o produto brasileiro mais caro e menos competitivo no exterior, e o incentivo da imunidade tributária contribui para a geração de divisas e para o desenvolvimento dos produtos nacionais. “A tributação exagerada retiraria esses produtos do mercado internacional”, disse.

13. Assim, entendo que merece guardada o Recurso Voluntário quanto à alegada exportação.

14. Por fim, no que toca à alegação de ato cooperativo, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão, no julgamento do RE 598.085-RJ, com Acórdão publicado em 10/02/2015 e trânsito em julgado em 10/08/2018:

A matéria encontra-se imbricada com outros três recursos extraordinários objeto de repercussão geral nesta Suprema Corte. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e 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, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315 RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215 RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012.

No RE 599.362 RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, controverte-se a 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.

(...)

O inciso I, art. 6º, da LC nº 70/91 estabeleceu a isenção da COFINS para “as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”. O art. 93, II, a, da MP nº 2.158-35, que sucedeu a MP nº 1.858-6 e reedições seguintes, revogou o preceito anterior, expressando a previsão da incidência desta contribuição sobre a receita decorrente de atos cooperativos, verbis:

(...)

O tema atinente à isenção é matéria reservada à lei ordinária, consoante prevê o art. 178, do Código Tributário Nacional, razão pela qual a Lei Complementar nº 70/91 deve ser tida como complementar apenas formalmente, o que implica a possibilidade de ser alterada por medida provisória, a teor da interpretação albergada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

Efetivamente, este benefício fiscal previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes,

consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas quando prestarem serviços a terceiros não associados (não cooperados).

(...)

Com efeito, sem a norma geral que disciplinará o adequado tratamento ao ato cooperativo, não vislumbro afronta ao princípio da isonomia o tratamento diferenciado a algumas espécies de cooperativas, posto o dever do legislador em respeitar as peculiaridades de cada segmento.

Nessa linha de pensar, atos cooperativos próprios ou internos somente seriam aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), na esteira do professor NASCIMENTO, Carlos Valder do. Teoria geral dos atos cooperativos. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54, que restringe o conceito de ato cooperativo de modo a abranger somente aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, sempre na busca dos objetivos colimados pelo empreendimento.

Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

15. O Supremo Tribunal Federal também já se manifestou sobre a questão, porém com relação ao PIS/Pasep, no julgamento do RE 599.362-RJ, com Acórdão publicado em 10/02/2015 e trânsito em julgado em 25/11/2016.

16. O Superior Tribunal de Justiça decidiu o tema ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, em Acórdão publicado em 04/05/2016:

2. Pois bem. Esta Corte, inúmeras vezes, entendeu pela incidência do PIS/COFINS sobre os atos das cooperativas praticados com terceiros (não cooperados). Citem-se julgados:

(...)

3. Evidencia-se que a discussão travada na Corte insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceiros não cooperados. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.

4. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que 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. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Consequentemente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais.

6. Para deixar clara a diferença de um ato típico e um atípico podemos exemplificar assim: uma cooperativa que busca a aquisição de 1.000 litros de leite, entre seus cooperados consegue a aquisição de apenas 700 litros e os outros 300 litros adquire mediante o processo de compra e venda com um terceiro produtor não cooperado. Nesse caso, a aquisição dos 700 litros de leite de seus cooperados não será tributada, por se tratar de ato cooperativo típico. Já os outros 300 litros de leite que adquiriu de terceiro não cooperado, mediante o processo de compra e venda, este ato sim, será ato de cooperativa, mas atípico. Assim como seria tributado se a cooperativa realizasse um ato de compra e venda ou locação de imóvel, por exemplo.

7. O que se dever ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são intuitu personae; não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza, estão relacionados com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais.

(...)

9. Na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores que se associaram.

10. No caso dos autos, colhe-se da decisão que se está diante de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

(...)

12. Ante o exposto, voto pelo parcial provimento ao Recurso Especial para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado, respeitado prazo prescricional quinquenal.

13. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

17. Observe-se que o STF define essa exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins dos valores repassados aos associados como caso de isenção, enquanto o STJ trata como não-incidência. Neste último caso nada há a ser ressalvado, sendo diretamente vedado o creditamento. Na linha do STF, sendo uma isenção, existe a possibilidade do creditamento, caso não se trate de bens (i) adquiridos para revenda ou (ii) utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

18. Nesse sentido o Acórdão CARF nº 3401-007.464, de relatoria do Conselheiro Lazaro Soares, no que importa:

**RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**  
De acordo com o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.  
**ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.**  
Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos

Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que 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. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária.

19. Ante o exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo das contribuições as receitas provenientes: (i) de operações indiretas de exportação; e (ii) dos atos cooperativos típicos.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco