



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº**

13830.720004/2013-18

**Recurso nº**

Voluntário

**Acórdão nº**

**3401-003.796 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

**Sessão de**

24 de maio de 2017

**Matéria**

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

**Recorrente**

COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-AÇÚCAR, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO.

**Recorrida**

FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE INEXISTÊNCIA.

Não configura indevida reformulação de fundamentação jurídica de lançamento a exposição de tese pela decisão administrativa que, rebatendo a argumentação do recorrente, corrobora a procedência da autuação, concluindo pela existência de infração tributária, não havendo que se falar em nulidade.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. COOPERATIVA CENTRALIZADORA DE VENDAS. APURAÇÃO E UTILIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As cooperativas centralizadoras de vendas, por não realizarem qualquer processo industrial, não fazem jus ao crédito presumido de IPI, como resarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, de que trata a Lei nº 9.363/96, tampouco podem apurar crédito “por conta e ordem” das pessoas jurídicas associadas ou mesmo equipará-las a filiais para a finalidade de atender às disposições do aludido diploma.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário apresentado. O Conselheiro Renato Vieira de Ávila atuou em substituição ao Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ausente justificadamente.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira De Ávila.

## Relatório

Cuida-se, na espécie, de auto de infração decorrente de glosas de créditos presumidos de IPI, Leis nº 9.363/96 e 10.276/01, em razão do contribuinte, na qualidade de cooperativa centralizadora de vendas, não fazer jus ao benefício fiscal em destaque.

Aludidos créditos haviam sido transferidos, mediante emissão de nota fiscal, da matriz da pessoa jurídica (cooperativa) para a filial autuada (estabelecimento 61.149.589/0102-22).

Em impugnação a contribuinte asseverou que é substituta tributária das cooperadas em relação ao IPI (art. 35 da Lei nº 4.502/64) e às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (art. 66 da Lei nº 9.430/96); esclareceu que recebe o produto acabado de suas cooperadas com suspensão do IPI, ficando responsável pelo recolhimento do imposto nas saídas tributadas; sustentou que apura o crédito presumido “em nome e para” suas associadas, ao passo que nada produz, mas apenas comercializa a produção destas; discorreu sobre o ato cooperativo e legislação correlata; reafirmou que atua como mandatária de suas associadas, às quais denomina “empresas filiadas”; aduziu que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 não exigia que as atividades de produção e exportação fossem realizadas diretamente; que, como mandatária, agiu por conta e ordem dos produtores (associadas), razão porque gozaria do direito ao crédito presumido questionado; argumentou que, sendo o responsável pelos tributos devidos pelas cooperadas, à luz do art. 121 do Código Tributário Nacional, as associadas, qualificadas como contribuintes, fariam uma exportação indireta e, dessa forma, garantiriam o direito de crédito, que seria apurado por seu intermédio.

A DRJ Ribeirão Preto/SP, fundada na Nota Cosit 234/2003, negou provimento ao recurso em decisão assim ementada:

*“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVAS CENTRALIZADORAS DE VENDAS.*

*O direito à apuração, ao aproveitamento e à transferência do crédito presumido do IPI pertencem exclusivamente às empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais e às trading companies. As*

---

*cooperativas, por não se inserirem na conceituação legal dessas empresas ou de filial destas, não fazem jus ao benefício fiscal ou à sua transferência.”*

O recurso voluntário pugnou, preliminarmente, pela nulidade da decisão recorrida alegando modificação dos fundamentos do lançamento a fim de propiciar a sua manutenção, em clara violação ao art. 142 do CTN, e acusou a decisão de primeiro grau de agravar-lhe as penalidades impostas, com inobservância ao disposto no art. 97, I e V do mesmo *codex*. No mérito, renovou os argumentos deduzidos em impugnação e acrescentou que as vendas realizadas pelas cooperativas eram vendas dos cooperados, o que teria sido reafirmado pela Solução de Consulta SRRF/8<sup>a</sup> RF/DISIT nº 190/2002 e art. 20 da MP 135/2003; que a Nota Cosit nº 234/2003 reconheceu que o cooperado produtor é também o exportador, quando o faz através de cooperativa centralizadora; reforçou que todos os atos administrativos e decisões citadas reconhecem ao cooperado o direito ao crédito presumido de IPI, quando exportam através de cooperativa centralizadora; e, em conclusão, defendeu que, reconhecido o direito ao crédito presumido às usinas associadas, a razão do lançamento mostrar-se-ia insubstancial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

A peça recursal preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida.

A leitura do recurso voluntário revela confusão e dissonância entre a argumentação expendida e o fundamento para a glosa do crédito presumido e consequente lançamento.

Em seu arrazoado o recorrente alega reiteradamente que as **usinas cooperadas** fazem jus ao crédito presumido das Leis nº 9.363/96 e 10.276/01, razão pela qual, segundo sua ótica, a glosa e a autuação seriam improcedentes.

Ocorre que a glosa em debate não decorreu da inexistência do direito ao crédito em relação às usinas associadas, mas sim pela falta de previsão legal para que a **cooperativa centralizadora das vendas**, ora recorrente, apurasse e utilizasse em **nome próprio** referido benefício fiscal, como se produtora-exportadora fosse, haja vista que a autuação envolveu valores registrados na escrita fiscal da matriz da **cooperativa** - e não de suas associadas – transferidos para **sua filial** objetivando abater débitos de IPI pelas saídas tributadas.

Portanto, a controvérsia não gira em torno do direito das usinas filiadas ao crédito presumido de IPI, mas sim ante a possibilidade da cooperativa centralizadora de vendas apurar o crédito em questão, ela própria, ainda que “por conta e ordem” daquelas, registrar e aproveitar estes créditos em sua escrita fiscal.

A bem da verdade, a pretensão do recorrente, em minha visão e pelo que extraí de seu arrazoado, é justificar o seu direito ao crédito a partir do raciocínio que, assistindo este direito às usinas associadas e sendo ela cooperativa centralizadora de vendas e substituta

tributária do IPI respectivo, por força de opção do art. 35 da Lei nº 4.502/64, na redação dada pela Lei nº 9.430/96, por via oblíqua, como “representante” (mandatária ou qual título se queira atribuir) daquelas, faria jus a apurar e usufruir o crédito em destaque, ao passo que os débitos correspondentes às saídas sujeitas à incidência do tributo, não fosse sobredita substituição tributária, seriam de responsabilidade das associadas, efetivas contribuintes do imposto.

Feitas as considerações iniciais, passo o exame recursal.

Preambularmente, quanto à nulidade da decisão de primeira instância administrativa, não a verifico.

Distintamente do que prega a autuada, não houve qualquer modificação ou inovação de fundamento jurídico do lançamento, por parte da decisão administrativa de piso, que continua o mesmo: impossibilidade jurídica de apurar crédito presumido de IPI, de que trata as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001, seja em nome próprio ou de terceiros, por não ser considerada empresa produtora e exportadora.

Essa a acusação fiscal.

A decisão sob vergasta limitou-se a rebater os argumentos deduzidos em impugnação, não representando, de forma alguma, complementação de fundamentação de lançamento, ou mesmo agravamento das penalidades, como afirmado em recurso.

A menção à Nota Cosit nº 234/2003 ou afirmação que o direito ao crédito presumido, na situação dos autos, pertenceria às usinas cooperadas não significa discordância das razões do lançamento ou reforço de fundamentação, mas tão-somente a exposição de raciocínio que redundou na mesma conclusão lá estampada, como destaca a seguinte passagem do voto condutor.

*“Conclui-se, pelos motivos expostos, que é indevido o crédito presumido apurado pela Cooperativa em seu estabelecimento matriz, e como resultado, indevida a transferência desses créditos para as filiais, restando correta a glosa efetuada pelo autuante.”*

Em vista destas colocações, não vislumbro qualquer vício que conspurque o ato decisório.

Respeitante ao mérito, como antecipado, o recurso voluntário discute matéria, a meu sentir, estranha aos autos ou, pelo menos, questão marginal, consistente no direito das usinas associadas, cooperadas suas, à fruição ao crédito presumido de IPI.

Ora, o auto de infração, como dito, alberga glosa de valores apurados e utilizados, em seus livros fiscais, **pela cooperativa** e não pelas suas **associadas**, logo, despiciente o debate desse tema, ao passo que este conselho administrativo é órgão de julgamento, não de consulta à legislação tributária.

Sob esta ótica, analisa-se na seqüência se as cooperativas dedicadas a vendas em comum fazem ou não jus ao crédito *sub examine*.

Por pertinente, registre-se que é fato reconhecido pela recorrente que sua função é centralizar as vendas de suas filiadas, não realizando qualquer tipo de operação industrial.

Nesse passo, tem-se que, na dicção do art. 1º da Lei nº 9.363/96, fazem jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as respectivas **aquisições**, no mercado interno, **de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, a empresa produtora e exportadora** de mercadorias nacionais.

Então, o primeiro obstáculo que exsurge à pretensão da recorrente é a ausência de processo industrial em suas instalações, eis que sua atividade se restringe à comercialização da produção de suas associadas.

Como não bastasse, o titular do direito vindicado é a **empresa produtora e exportadora**. Ou seja, a condição imposta é o exercício cumulativo de produção e exportação na mesma **pessoa jurídica**.

Com efeito, o art. 518 do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI) dispõe que, para finalidade do imposto, o termo “empresa” compreende as firmas em nome individual, e todos os tipos de sociedade, quer sob razão social, quer sob designação ou denominação particular.

Desse modo, não é possível tomar a cooperativa de vendas e suas filiadas, pessoas jurídicas diversas, como uma “empresa” única, como averbou a decisão reclamada, para a finalidade de apurar o crédito presumido, ainda que por conta e ordem daquelas, como sustenta a recorrente.

Repisando, a cooperativa não é empresa produtora, mas apenas centralizadora das vendas em comum, não adquirindo matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem para emprego em operação industrial, que, como enfadonhamente repetido, não realiza. Por conseguinte, não pode, como no caso dos autos, apurar o crédito presumido de IPI e transferi-lo às suas associadas, por falta de respaldo legal, muito menos escriturá-los em seus livros fiscais e utilizá-los para abatimento do imposto devido.

A situação aqui versada foi captada com argúcia pelo Cons. Luís Eduardo Garrossino Barbieri, no Acórdão nº 3202-001.469, em processo da mesma contribuinte:

*“A Recorrente alega, no mérito, que ‘é quem pode registrar e compensar o crédito presumido do IPI, por conta e ordem de cada cooperado, tendo em vista ser ela a MANDATÁRIA LEGAL das suas afiliadas, para todos os atos comerciais relativos aos produtos que exporta. Ou seja, a lei é que determina que ela aja em nome das filiadas nos atos negociais de comercialização dos produtos. De outra parte, a Copersucar, embora não abrique os produtos exportados, pode realizar todos os cálculos do incentivo em discussão, em razão de deter todos esses dados, uma vez que é, também, responsável, na condição de substituto tributário do IPI devido pelas cooperadas, conforme disposto no artigo 35 da Lei nº 4.502/64, com as modificações introduzidas pelo artigo 31 da Lei nº 9.430/96 e ainda a responsável pelo recolhimento da COFINS e do PIS das suas cooperadas, de acordo com o determinado no art. 66 da Lei nº 9.430/96’.*

*No meu entender não assiste razão à Recorrente. Vejamos.*

*Uma vez que o crédito presumido do IPI foi contabilizado pela interessada em sua escrituração, e que foi transferido de sua matriz, a questão resume-se à legitimidade desses créditos. Deve-se perquirir se a escrituração dos créditos pela cooperativa é ou não regular.*

*Afirma a Recorrente que nunca pretendeu que o direito fosse seu, que seria mera mandatária legal dos associados. Entretanto, a Fiscalização glosou o aproveitamento do crédito presumido efetuado pela cooperativa em sua própria contabilidade. Com esta conduta a cooperativa agiu como mandatária do cooperado na realização das vendas, mas agiu como ‘senhor a e dona’ do crédito presumido, quando dele se apropriou ao escriturá-lo nos seus livros e ao transferi-lo para suas filiais. Deste modo, não há como concordar com a argumentação da Recorrente, uma vez que estão frontalmente em desacordo com o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96, que estabelece que o direito ao crédito presumido é do produtor-vendedor e não de terceiros, que apenas se limitaram a comercializar a produção, como se deu no caso da Copersucar.” (grifado)*

Outrossim, o fato de ostentar a recorrente a qualidade de substituta tributária do IPI ou responsável pelo recolhimento do PIS/Papsep e Cofins, em relação às mercadorias recebidas de suas cooperadas, não lhe garante o direito ao crédito presumido, mais uma vez, por falta de previsão legal.

Mesmo porque a substituição tributária em comento não é impositiva, mas opcional, dependente de requerimento, *ex vi* do art. 35 da Lei nº 4.502/64, na redação dada pelo art. 31 da Lei nº 9.430/96, de maneira que cabe ao interessado avaliar os ônus e as vantagens decorrentes da opção.

Em síntese, a questão não é nova neste sodalício que tem repetidamente decidido que não é possível aquiescer o *modus operandi* adotado pela recorrente, que, na condição de cooperativa central comercializadora, não tem legitimidade para apurar e utilizar o crédito presumido, seja em nome próprio, seja por conta e ordem de suas associadas, como atesta os seguintes julgados:

**“CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. COOPERATIVAS CENTRALIZADORAS DE VENDAS.**

*O direito à apuração e aproveitamento do crédito presumido do IPI pertence à empresa cooperada, sendo inadmissível a apuração centralizada por parte da cooperativa, porque os valores de receita bruta, aquisições de insumos (ou custo do produto) e o percentual de exportação precisam ser calculados individualmente por cooperada, impedindo que o crédito presumido de uma cooperada seja utilizado na compensação de tributos de outro ente cooperado.” (Acórdão 3301-001.718, de 26/02/2013)*

**“CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVAS. ILEGITIMIDADE.**

*Apesar das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais é que fazem jus ao crédito presumido do IPI, como resarcimento do PIS e da COFINS.*

*O direito de aproveitar o crédito presumido de IPI, quando a comercialização for efetuada por meio de cooperativas centralizadoras de*

---

*vendas, é do cooperado e não da cooperativa.” (Acórdão 3202-001.469, de 24/02/2015)*

**“CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI NA EXPORTAÇÃO PARA RESSARCIMENTO PIS/COFINS. APURAÇÃO CENTRALIZADA PELA COOPERATIVA CENTRALIZADORA DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.**

*A apuração do Crédito Presumido do IPI para ressarcimento da Cofins e da Contribuição para o PIS incidentes na cadeia produtiva dos produtos exportados, introduzida pela Lei nº 9.363/96 (seja ou não pelo regime alternativo de cálculo da Lei nº 10.276/2001), ainda que as exportações sejam feitas por cooperativa centralizadora de vendas, deve ser feita pelo estabelecimento matriz de cada um dos cooperados (inteligência da Nota Cosit nº 234, de 1º de agosto de 2003, especificamente direcionada à autuada).” (Acórdão 3402-003.212, de 24/08/2016).*

Desta turma, cito a recente decisão exarada no Acórdão nº 3401-003.291, julgado em 24/01/2017:

**“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/1996. COOPERATIVAS CENTRALIZADORAS DE VENDA.**

*No caso de cooperativas centralizadoras de vendas, o direito ao crédito presumido de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/1996 pertence ao produtor/exportador cooperado, e não à cooperativa, não sendo possível a admissão de crédito presumido por parte de filial da cooperativa, mediante transferência de créditos apurados pela matriz da cooperativa.”*

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Robson José Bayerl