



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

Processo n° 13830.722780/2014-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.954 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IPI Suspensão - crédito presumido - Cooperativa
Recorrente Cooperativa de Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/06/2012

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. COOPERATIVAS CENTRALIZADORAS DE VENDAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, correspondente ao ressarcimento das contribuições PIS e Cofins sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, alcança apenas a pessoa jurídica produtora exportadora, não podendo usufruir do correspondente benefício a cooperativa que apenas revende a produção, ainda que agindo em nome da empresa produtora exportadora que é sua cooperada.

Incabível a apuração, a escrituração, utilização ou a transferência do crédito presumido de IPI, a que fazem jus os cooperados, pela Cooperativa centralizadora de vendas.

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.

IPI. SUSPENSÃO. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

O regime de suspensão a que se refere o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.684/2003, não se aplica à estabelecimento equiparado a industrial, excetuando-se disposição expressa em lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

IPI. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APURAÇÃO DE SALDO CREDOR EQUIPARA-SE A PAGAMENTO.

Segundo o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002 - RIPI/2002 (redação preservada no Decreto nº 7.212/2010, art. 183 - RIPI 2010), é admitida como pagamento "a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher".

Tendo ocorrido pagamento antecipado ou crédito equivalente, a regra para a contagem do prazo decadencial deverá ser estabelecida segundo o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, que tem como base a data da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por maioria de votos, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 18 de dezembro de 2009, mantendo-se, no mais, o Acórdão recorrido. Vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen que Davam Provimento também quanto ao item "3 - Da saída com suspensão indevida do IPI", por entenderem que o artigo 29 da Lei nº 10637/2002 não se restringe à estabelecimento industrial, alcançando também o equiparado a industrial.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto e Relator), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Larissa Nunes Girard (Suplente), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Por bem reproduzir os fatos, adoto o relatório constante do Acórdão de primeira instância.

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração das fls. 347 a 352, e anexos, lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marília/SP, para formalizar a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados e respectivos juros de mora e multa de ofício, totalizando o crédito tributário em R\$ 14.430.127,38 à data da autuação.

Conforme a descrição dos fatos, a fiscalização apurou duas infrações à legislação do imposto a saber:

1) falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão; e

2) o estabelecimento deixou de recolher imposto por creditar-se de valor transferido da matriz, indevidamente apurado como crédito presumido do IPI referente ao ressarcimento do valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, pago na aquisição dos insumos aplicados na industrialização dos produtos exportados.

O detalhamento das infrações está no Relatório Fiscal das fls. 375 a 380, vazado nos seguintes termos:

(...)

DOS CRÉDITOS INDEVIDOS DE IPI

2. O estabelecimento creditou-se no Livro de Registro de Apuração do IPI, como outros créditos, nos meses entre os 01/2009 a 05/2010, de valores que totalizaram R\$ 245.970,62, discriminados como “TRANSF. DE CREDITO PRESUMIDO DO IPI DO ESTABELECIMENTO MATRIZ, CONFORME IN 460/2004”.(fls. 4)

3. Embora não tenha apresentado a documentação comprobatória de tais lançamentos, trata-se de irregularidade já conhecida porque outro estabelecimento da mesma empresa (estabelecimento com o CNPJ 61.149.589/0102-22) foi autuado relativamente aos fatos geradores dos anos de 2000 a 2009, conforme os processos abaixo indicados, com impugnações e decisões desfavoráveis ao estabelecimento.

(...)

4. Trata-se do crédito presumido do IPI apurado pelo estabelecimento matriz, com base no artigo 1º da Lei nº 9.363/96 (abaixo transcrito), e transferido para os estabelecimentos filiais, entre os quais, o estabelecimento objeto do presente procedimento.

(...)

5. Como se vê, o benefício legal é para empresa produtora e exportadora. No caso, o estabelecimento não produz o açúcar. Quem produz o açúcar são as cooperadas.

O estabelecimento é equiparado a industrial por opção. Assim, não cabe a apuração do crédito presumido de IPI efetuada pela matriz e transferido para o estabelecimento ora fiscalizado, impondo-se a glosa de tais créditos.

DAS SAÍDAS COM SUSPENSÃO INDEVIDA DO IPI

6. O estabelecimento deu saídas de açúcar com suspensão do IPI, com base no artigo 29, da Lei 10.637/2002:

(...)

7. Como se vê, tal instituto de suspensão é aplicável aos estabelecimentos industriais. No caso, o sujeito passivo é estabelecimento equiparado a industrial por opção. Assim, não se enquadra em tal instituto de suspensão, impondo-se a exigência do imposto não lançado.

8. Foi elaborado o demonstrativo (fls. 154/229) das saídas com suspensão, totalizando R\$ 132.890.670,78 de saídas de açúcar, cujo respectivo IPI não lançado totaliza R\$ 6.644.533,54, no período de 01/2009 a 06/2012, e ainda o demonstrativo (fls. 230) das saídas de açúcar totalizando R\$ 1.732.463,44, sem destaque do IPI e sem indicação de fundamentação para o não destaque, cujo respectivo IPI não lançado totaliza R\$ 86.623,17, no período de 08/2009 a 10/2011, sendo que para tais saídas o sujeito passivo esclareceu tratar-se também de saídas com suspensão pelo mesmo fundamento.

O enquadramento legal das infrações consta às fls. 349 a 351 e o da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora no demonstrativo da fl. 365.

Por ter o estabelecimento deixado de recolher o IPI pela apropriação indevida de crédito presumido transferido pela matriz, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais objeto do processo nº 13830.722781/2014-70, a este apensado.

Inconformada com a exigência, a interessada, por meio de seus procuradores habilitados nos autos, apresenta as razões de defesa às fls. 472 a 495, a seguir resumidas.

Primeiramente, uma vez que o lançamento ocorreu em 18/12/2014, alega a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2009, em razão do decurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, independentemente de ter havido o pagamento da exação. Aduz que a expressão "se o caso" indica que, na atividade prevista no art. 150, §4º do CTN, não necessariamente haverá o recolhimento do tributo, tal como ocorreu na hipótese presente, em que o pagamento não ocorreu por força do entendimento da impugnante de que as operações estavam submetidas à suspensão de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637/02. Diz que tal constatação implica a impossibilidade do deslocamento do prazo do art. 150, §4º (contagem a partir do fato gerador) para o art. 173, I do mesmo Código (primeiro dia do exercício seguinte), justificando-se, assim, o acolhimento da decadência parcial apontada.

Na sequência alega a inexistência de distinção, na lei, quanto ao benefício da suspensão aplicar-se apenas aos industriais e não, também, aos equiparados, nos seguintes termos:

“O Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/10) não diferencia (como jamais diferenciou) o tratamento tributário a ser aplicado a ambas categorias - "industriais" e "equiparados". Os dois são contribuintes do IPI (art. 24, II e III) e praticam o fato gerador do imposto (art. 35, II). Em regra, aplica-se o mesmo regime a ambos, até porque não existe um elemento diferenciador que justifique,

a priori, tratamento desigual, inclusive sob a ótica dos princípios constitucionais da isonomia (art. 5º, II da Constituição) e da proporcionalidade/razoabilidade (devido processo legal - art. 5º, LIV e, no âmbito legal, art. 2º da Lei n. 9.784/99). De toda forma, eventuais exceções ao tratamento igualitário devem ser previstas na própria norma de equiparação ou naquela que contenha o tratamento jurídico que se pretenda aplicar ao caso concreto.

Ora, além de o art. 11, II, do RIPI/2010 não impor qualquer limitação quanto às normas aplicáveis aos contribuintes equiparados a industrial por opção, o art. 29 da Lei n. 10.637/02 também em exame não fez qualquer restrição quanto ao beneficiário do tratamento fiscal por ele atribuído. Dessa maneira, ao referir-se a "estabelecimento industrial", o referido dispositivo abrangeu não apenas os industriais stricto sensu, mas também aos demais contribuintes do IPI, nos termos em que definido na legislação deste imposto, o que inclui a categoria de equiparados. Na realidade, foi a IN n. 648/09 (art. 27, II) que, reproduzindo o contido na anterior IN n. 296/03 (art. 4º, com a redação conferida pela IN n. 419/04), estabeleceu (inovou) a restrição de que a suspensão em tela não se aplicaria aos equiparados a industriais.

Claro, assim, que a restrição foi introduzida por ato administrativo, sem qualquer respaldo na lei que o fundamenta, do que resulta evidente a violação ao princípio da legalidade (arts. 5º, II e 150, I da CF e 97, I e VI do CTN)."

Alega também que o objetivo da norma é desonerar a cadeia produtiva e fomentar a indústria bem assim evitar o acúmulo de créditos na cadeia do IPI, devendo ser esta a interpretação (finalística) a ser dada ao benefício instituído pelo art. 29 da Lei n. 10.637/02.

Defende, ainda que assim não fosse, o fato é que não se trata, a impugnante, de contribuinte meramente equiparado a industrial.

Diz ser:

“ uma cooperativa de vendas da produção de seu cooperado. Assim, atua como longa manus de seu cooperado industrial que, por sua vez, não comercializa sua

produção diretamente, mas sim por intermédio de uma cooperativa. Age a Impugnante, assim, como se fosse o próprio cooperado.

Isto porque a entrega das mercadorias pelo cooperado à Impugnante e a posterior comercialização de tais produtos por esta última configuram, na realidade, uma única operação. de natureza tipicamente cooperativa. A unicidade da operação decorre do regime cooperativo a que ela se submete, contemplando a interposição de uma cooperativa.

Assim se dá por força de lei (Lei n. 5.674/71), inequívoca no sentido de que "o cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria " (art. 79, § único), acrescentando que "a entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para sua livre disposição (....)" (art. 83).

Digno de nota que a Impugnante situa-se em área contígua à usina de açúcar e álcool cooperada, de quem recebe o produto com suspensão de IPI, conforme se observa do "Termo de Acordo" n. 19/1997, juntado às fls. 244/246, para posterior venda a terceiros. O Termo de acordo deriva, justamente, do entendimento de que não existe uma operação entre o cooperado e a Impugnante e outra desta para terceiros. O vendedor é único (usina).

Tivesse a própria usina cooperada vendido, diretamente, seu produto a terceiro (ato não cooperativo equivalente), não há qualquer dúvida de que o produto teria saído com suspensão do IPI.

Não há como admitir, de outro modo, que a venda efetuada por intermédio de cooperativa de vendas, como a Impugnante, pudesse submeter-se a tratamento fiscal mais oneroso, sob pena de inadmissível desestímulo ao ato cooperativo e contrariedade à legislação que assegura de modo expresse a neutralidade do ato cooperativo para fins fiscais.

(...)

Ainda em relação à infração em comento, no que tange à falta de apresentação da declaração pelos adquirentes, ressalta que “os documentos foram devidamente apresentados (com algumas poucas exceções), como demonstra o anexo “Termo de Apresentação e Devolução de Documentos” emitido pela própria Receita Federal, com referência a cada um dos adquirentes (doc.04).”.

Com relação à glosa do crédito presumido tece as seguintes considerações:

“A COOPERATIVA é uma cooperativa centralizadora de vendas que tem por finalidade precípua, definida em lei, a comercialização das mercadorias (açúcar e álcool) produzidas por suas cooperadas. Noutros termos, quando comercializa os produtos de suas filiadas, a COOPERATIVA, por força de lei, age em nome e por conta de suas cooperadas. É o que determina o artigo 83 da Lei nº 5.764/71:

(...)

De outra parte, a Secretaria da Receita Federal, desde 1986, já definiu como devem as cooperadas apropriar as receitas do faturamento de seus produtos efetuados pela Cooperativa, o que também dá a perfeita dimensão do poder de agir da COOPERATIVA em nome de suas filiadas. O item 5 do Parecer Normativo CST nº 66/86 está assim redigido:

(...)

Do “modus operandi” da COOPERATIVA

A fim de cumprir seus objetivos, como definidos em lei, a COOPERATIVA recebe os produtos acabados de suas COOPERADAS e os armazena em suas FILIAIS ANEXAS, assim denominadas porque se situam próximas às usinas das COOPERADAS, como é o caso da Impugnante. Essa entrega dos produtos pelas cooperadas (usinas) às filiais da COOPERATIVA se faz acompanhada de uma Nota Fiscal, com suspensão do IPI. Essa suspensão do IPI decorre de Termos de Acordo firmados entre a COOPERATIVA e suas Cooperadas, tendo em vista a sua qualidade de contribuinte substituto, por força do que dispõe o artigo 35 da Lei nº 4.502/64, com as modificações introduzidas pelo artigo 31 da Lei nº 9.430/96, que está assim redigido:

(...)

Em razão da substituição tributária acima referida, a COOPERATIVA é quem promove o recolhimento do IPI incidente sobre os produtos de suas Cooperadas na saída desses produtos de seus estabelecimentos, na conformidade do disposto no Ato Declaratório COSIT nº 39/97, Esse Ato autoriza a Impugnante a adotar regime especial de documentário fiscal, onde fica bem caracterizada a sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto. No referido Ato Declaratório está disposto:

“A escrituração e apuração dos tributos devidos serão realizadas em cada um dos estabelecimentos relacionados no item 7 (Filiais da COPERSUCAR). E o recolhimento (do IPI) poderá ser feito, de forma centralizada pela Matriz, na cidade de São Paulo, nos prazos regulamentares, com DARF’s individualizados, em nome de cada um dos estabelecimentos onde ocorreu o fato gerador do imposto, contendo os dados cadastrais destes”

(grifamos)

Em termos práticos o que acontece, por determinação da própria Secretaria da Receita Federal, é o seguinte:

- (i) as cooperadas entregam o produto à Cooperativa que o armazena em suas chamadas Filiais Anexas (como é o caso desta agora Autuada). Essa entrega é feita com suspensão do IPI, acompanhada de uma Nota Fiscal onde está impresso; "Saída com suspensão do IPI - TA nº de 23 de novembro de 1997".
- (ii) a Nota Fiscal é lançada no Registro de Saídas, da cooperada, sem débito do imposto, não podendo o imposto destacado na Nota ser utilizado como crédito.
- (iii) a Cooperativa efetua a comercialização do produto recebido, no País ou no exterior, apurando o imposto pela sistemática normal do IPI;
- (iv) o IPI apurado é recolhido pela Matriz da COOPERATIVA, centralizadamente em São Paulo, em nome de cada um dos estabelecimentos onde ocorreu o fato gerador (Filiais Anexas da Cooperativa, como é o caso da Autuada).

Argumenta, ainda que “Para deslinde da questão, é preciso compreender que a Cooperativa, na condição de uma cooperativa centralizadora de vendas, não reivindica para si - pois não é ela a beneficiária - o direito ao benefício em questão. Na verdade, reivindica o benefício em nome e para seus associados, os quais lhe entregam (não lhevendem) a produção, para que ela (Cooperativa) efetue a venda por conta e ordem deles, no exercício da razão essencial, e única, para a qual foi criada: comercializar os produtos de suas filiadas.”

E segue:

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 estabelece como beneficiária do crédito presumido a "empresa produtora e exportadora" de mercadorias nacionais. Ou seja, o dispositivo indica, claramente, que o benefício é concedido a quem produz e exporta. A legislação não determina, contudo, que a exportação deva ser realizada diretamente pelo produtor, nada impedindo, portanto, que ela seja efetuada por intermédio de uma cooperativa centralizadora de vendas, à qual o produtor é filiado.

A cooperativa centralizadora de vendas, como é o caso da Cooperativa, exporta na condição de mandatária legal, ou seja age em nome e por conta e risco das suas Cooperadas. Assim, a que produz é também a que exporta, valendo-se, para isso, de uma mandatária. Tanto é assim que a repercussão e efeitos econômicos da produção e da exportação recaem sobre a empresa Cooperada, uma vez que, como visto, à exaustão, a Cooperativa não possui receita própria e nem apura lucro.

Assim, neste caso, quem exportou, na verdade, foi o produtor, embora tivesse se utilizado, para tal propósito, de uma mandatária, que é a cooperativa centralizadora de vendas à qual é associado e à qual entregou sua produção.

E arremata:

Não procede, portanto, no caso deste Processo, a tese da Fiscalização de que a Cooperativa, exporta, mas não produz. Na verdade, em face de tudo o que até aqui se disse, em especial, do entendimento do Segundo Conselho de Contribuintes, conforme acima transcrito, o Cooperado efetua uma venda indireta (no caso, exportação) mas que nem por isso deixa de ser uma venda. Assim, efetuando uma venda (ainda que indireta, por intermédio da Cooperativa), O PRODUTOR É O EXPORTADOR e, portanto, tem direito, ao crédito presumido em discussão. Toda a escrituração desse crédito presumido é feita pela Cooperativa - e depois repassado para os Cooperados - em razão do mecanismo

próprio existente - e autorizado pela Secretaria da Receita Federal - no sentido de que as Cooperativas centralizadoras de venda sejam as responsáveis pelo recolhimento do PIS e da COFINS e as substitutas-tributárias do IPI.

Encerra pedindo a improcedência da ação fiscal.

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade, a 3ª Turma da DRJ/POA emitiu o Acórdão 10-55.384, de 26 de junho de 2015, que, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI.

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2012

SUSPENSÃO. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

As hipóteses de saídas com suspensão do imposto não alcançam os estabelecimentos equiparados a industrial, excetuando-se disposição expressa em lei.

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Não tendo havido qualquer pagamento, conta-se o prazo de decadência de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado o contribuinte apresentou, em 3/8/2015, Recurso Voluntário, fls. 569/605, reprisando, na essência, as argumentações apresentadas na Impugnação

Foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal da RFB que, em procedimento fiscal junto ao recorrente, constatou (i) o estabelecimento deixou de recolher imposto por creditar-se de valor transferido da matriz, indevidamente apurado como crédito presumido do IPI referente ao ressarcimento do valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, pago na aquisição dos insumos aplicados na industrialização dos produtos exportados e (ii) falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão.

Em sede de Recurso Voluntário emergem controvérsias relativamente às seguintes matérias:

- I. Da decadência.
- II. Do crédito presumido.
- III. Da saída com suspensão indevida do IPI.

1 Da Decadência.

Em Preliminar argüiu a recorrente o instituto da Decadência em relação ao períodos encerrados antes de 18/12/2009, em razão da aplicação pela fiscalização do prazo contado na forma do art. 150, § 4º do CTN, em detrimento do art. 173, I.

Entende a recorrente que para o IPI, por ser espécie de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial aplicável é do art. 150, § 4º do CTN, independentemente de existir pagamento prévio.

Trata-se, portanto, de definir se há que ser aplicado ao caso a regra do art. 150, § 4º (cinco anos contados a partir do fato gerador), sustentada pela defesa, ou a do art. 173, I, do CTN (cinco anos contados a partir do 1º dia do exercício seguinte).

Sobre a matéria entendo pacificado no âmbito de nossa jurisprudência que tendo havido antecipação de pagamento, desde que inexistia fraude, aplica-se o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, Lei nº 5.172/66, e, conseqüentemente, considera-se homologado e definitivamente extinto o crédito tributário não cobrado nos cinco anos subseqüentes à ocorrência do fato gerador.

Em lado oposto, não ocorrendo antecipação de pagamento ou ocorrer evidente fraude, o termo inicial da decadência não é o do art. 150, § 4º do CTN, mas sim o do art. 173, I, da mesma norma legal.

No caso concreto não se vislumbra antecipação de pagamento, seja pelo uso indevido de crédito presumido ou pela utilização do instituto da suspensão tributária, que por si só, já elimina a hipótese de pagamento.

Diante do exposto, não merece reparo o Acórdão recorrido no sentido de que o prazo decadencial a ser aplicado ao caso de que cuida o presente

processo terá início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, em consonância com o art. 173, I, do CTN.

Conseqüentemente, o prazo decadencial em relação ao período em questão iniciou-se em 1º de janeiro de 2010 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e findou cinco anos depois, em 1º de janeiro de 2015. Como a ciência do Auto de Infração aconteceu antes dessa data, em 18 de dezembro de 2014, conforme consta estampado no termo de ciência de fls. fls. 874/875, **rejeita-se a alegação de decadência suscitada pela recorrente.**

2 Do crédito presumido.

O estabelecimento matriz, cooperativa de usinas de açúcar, apurou, de forma centralizada, o crédito presumido do IPI de suas cooperadas, com base no artigo 1º da Lei nº 9.363/96. Posteriormente, transferiu o referido crédito para a filial ora autuada, que o utilizou na compensação de débitos do IPI.

O Auditor Fiscal da RFB, por seu turno, efetuou a glosa do crédito presumido, por entender que o autuado não faria jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, posto que o benefício legal é para empresa produtora e exportadora. No caso, o estabelecimento não produz o açúcar. Quem produz o açúcar são as cooperadas.

A recorrente contesta o entendimento do Auditor Fiscal sob o argumento de que a Cooperativa (matriz) promove a venda e exportação do produto em prol dos cooperados, de modo que a apuração centralizada do crédito presumido pela Cooperativa seria feita em nome e para as usinas cooperadas.

Eis o disposto na Lei nº 9.363/96, art. 1º:

*Art. 1º A **empresa produtora e exportadora** de mercadorias nacionais **fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados**, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a **empresa comercial exportadora** com o fim específico de exportação para o exterior.*

[Destaquei]

Depreende-se do disposto normativa acima transcrito, fundamento do direito de crédito, que quem detém o crédito presumido é o produtor, atuando diretamente como exportador ou por meio de venda para comercial exportadora.

O aproveitamento do crédito presumido, na forma pretendida pela recorrente, não tem amparo na legislação de regência, pois o direito ao crédito não alcança empresas que não sejam produtoras das mercadorias que exporta ou comercial exportadora, conforme dispõe o art. 1º da Lei 9.363/96. O contribuinte, que é uma Cooperativa, não pode ser considerado como empresa comercial exportadora, tampouco produtora de mercadoria industrializada.

Não há cabimento dar nova dimensão ao disposto normativo para incluir extensivamente, às cooperativas, o alcance da Lei. Para o usufruto do benefício fiscal caberia ao autuado comprovar que é produtor e exportador ou que tenha efetivado venda a empresa comercial exportadora, o que não se mostra presente nos autos.

No caso das 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.

A Cosit já se manifestou acerca da matéria por meio da Nota Cosit nº 234, de 1/8/2003, que assim se posicionou:

“[...]

21. Por tudo o que foi exposto, conclui-se:

21.1. O Cooperado que entregar sua produção à Cooperativa centralizadora de vendas, para exportação, faz jus a crédito presumido do IPI, relativa à parcela de sua produção que haja sido efetivamente exportada;

21.2. O Cooperado, assim que receber as informações da Cooperativa centralizadora de vendas de que sua produção foi exportada, no todo ou em parte, poderá apurar o crédito presumido, ao final do mês e escriturá-lo em seu livro Registro de Apuração do IPI, observadas as quantidades da sua produção efetivamente exportadas e as normas da legislação específica;

[...]

21.4. Não cabe à Cooperativa centralizadora de vendas a apuração, a escrituração ou a utilização do crédito presumido de IPI a que fazem jus os Cooperados;

21.5. O preenchimento e a entrega do Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) está a cargo do

Cooperado que se beneficie do crédito presumido, por intermédio de seu estabelecimento matriz. O Cooperado também deverá observar o cumprimento das demais obrigações acessórias.

[...]"

Destaquei

Importante notar, para não ficar desavisado, que "estabelecimento matriz" disposto no item 21.5 da Nota Cosit diz respeito a uma mesma sociedade empresarial, não guardando relação com a estrutura social de uma cooperativa onde os cooperados são pessoas jurídicas distintas entre si.

Esse tem sido o entendimento já consagrado no âmbito do Carf, inclusive nos vários processos¹ da mesma recorrente, tratando de idêntico procedimento fiscal, relativamente a fatos geradores a partir do ano de 2000, que tramitaram nesse Conselho.

Por exemplificativo, trago à baila excertos do Voto Vencedor condutor do Acórdão 3301-001.728², de 26 de fevereiro de 2013, processo nº 13830.000804/200681:

" [...]

De fato, comungo com o entendimento da fiscalização, igualmente com a decisão recorrida, os referidos créditos não poderiam ter sido utilizados pela COPERSUCAR, por entender que pertencem aos cooperados, vez que pertencem às empresas produtoras exportadoras e não à cooperativa.

Nesse sentido, quando a Lei nº 9.779/99, determina que o crédito presumido de IPI seja centralizado "pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica" (art. 15, II), necessariamente quer significar mesma empresa, por isso utilizou o termo "estabelecimento", caso contrário autorizaria sua transferência para qualquer outra empresa, contudo manteve a restrição aos estabelecimentos da mesma empresa.

Logo, a autorização acima referida não se estende aos estabelecimentos da Cooperativa, ainda que centralizado no estabelecimento matriz da Copersucar, constituindo motivo de impeditivo à fruição do benefício, que pertence às empresas produtoras exportadoras, não havendo previsão para sua transferência à terceiros.

[...], a própria Lei nº 9.363, de 1996, somente autoriza a centralização pelo estabelecimento matriz, isto é, da mesma sociedade empresarial, por isso diz "empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador" quando a apuração do crédito poderia ser centralizada pela matriz, e no caso em tela não há qualquer evidência da existência de

¹ Processos Administrativos Fiscais de titularidade da recorrente que já tramitaram no Carf: 13830002342/2005-56; 13830002343/2005-09; 13830000756/2006-21; 13830000789/2006-71; 13830000790/2006-04; 13830000804/2006-81; 13830000805/2006-26; 11444000624/2007-17; 11444001114/2009-11; 13830720004/2013-18.

² Acórdão nº 3301-001.728, Terceira Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, processo nº 13830.000804/2006-81, da lavra da Conselheira Andrea Medrado Darzé.

vínculo empresarial entre as usinas, ao contrário, são empresas produtoras distintas, sem qualquer relação societária.

O fato da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, dispor que os atos cooperativos não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, não autoriza à cooperativa se beneficiar das prerrogativas e benefícios tributários gozados por seus filiados.

[...].

Por fim, cumpre registrar que em sendo o crédito presumido um benefício fiscal, expressamente previsto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, há necessidade do mesmo ser regulado por lei específica, e como visto a Lei nº 9.363/96, dispõe expressamente que o crédito presumido de IPI deve ser apurado e requerido pela própria empresa produtora exportadora."

Nessa mesma linha temos o Acórdão nº 201-78.168, de 26 de janeiro de 2005, processo nº 13807.008605/00-05, do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, cujo Voto condutor foi da lavra do Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, que, pela sua relevância no tempo e conteúdo, merece ser destacado, foi assim ementado:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVAS CENTRALIZADORAS DE VENDAS.

O direito à apuração e ao aproveitamento do crédito presumido do IPI pertence à usina 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 usina cooperada seja utilizado na compensação de tributos de outra.

Ante o todo exposto, nesse pormenor, voto por Negar Provimento ao Recurso Voluntário para manter o lançamento em face dos créditos presumidos, recebidos por transferência da cooperativa matriz, apurados centralizadamente.

3 Da saída com suspensão indevida do IPI.

O estabelecimento autuado deu saídas de açúcar com suspensão do IPI, com base na Lei 10.637/2002, artigo 29. Entendeu o Auditor Fiscal da RFB que referido dispositivo legal não alcança o estabelecimento equiparado a industrial, como é o caso da recorrente.

Assim, o cerne da questão posta ao crivo desse colegiado é definir se estabelecimento equiparado a industrial faz jus ao instituto da suspensão, nos termos do dito artigo 29.

Eis o teor do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.684/2003:

“Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às **saídas** de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos

e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do

dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.”

[Destaquei]

Alega a recorrente, que o dispositivo em exame não estabelece diferença entre o estabelecimento industrial e o a ele equiparado, assim a suspensão alcançaria todos os contribuintes do IPI, já que industriais e equiparados são contribuintes do IPI e praticam o fato gerador do imposto. sustenta ainda que o sujeito passivo não é meramente equiparado a industrial, pois como cooperativa, age como se fosse os próprios cooperados, devendo ser considerada uma única operação o recebimento e a venda dos produtos.

Não assiste razão a recorrente.

Para fins fiscais e tributários, a legislação de Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI classifica os estabelecimentos em Industriais, Equiparados a Industriais, Comerciais Atacadistas e Varejistas.

Define-se como estabelecimento industrial aquele onde é executada qualquer das operações consideradas de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/reacondicionamento e renovação). É a indústria propriamente dito, de fato e de direito.

Conquanto estabelecimento equiparado é aquele em que a legislação, em função das atividades desenvolvidas, equipara-o à estabelecimento industrial, mesmo nos casos em que não há, diretamente, operações de industrialização. Portanto, os equiparados não executam atividades industriais, pois sua natureza de industrial deriva-se de uma "ficção jurídica", visando a cobrança e administração do IPI.

Outrossim, vê-se significativa diferença entre ambos. Estabelecimento industrial é , originariamente, aquele que industrializa, fato inexistente nos equiparados. Quando que a norma pretender atingir outra espécie de estabelecimento, Equiparados a Industriais, Comerciais Atacadistas ou Varejistas, o fará de forma expressa.

As disposições do artigo 29, em seu contexto, são conclusivas no sentido de referirem-se à estabelecimento industrial, não alcançando os equiparados, diversamente do que pretende fazer crer a recorrente.

Não foi outra a razão de a Receita Federal do Brasil, autorizada pelo art. 29, § 7º, I, da Lei 10.637/2002, suso transcrito, editou a IN RFB nº 948/2009,

reiterando dispositivos já introduzidos pela IN SRF nº 296/2003, Disciplinando a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos seguintes termos:

“Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

(...)

Art. 27. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

(...)

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.

(...)”

[Destaquei]

Nesse pormenor, andou bem o julgador de primeira instância ao manifestar-se favoravelmente à autuação, nos seguintes termos:

Cabe acrescentar, ainda, que se a argumentação da impugnante estivesse correta, não faria sentido o parágrafo 6º, do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004. O referido parágrafo 6º incluiu nas hipóteses de suspensão, os produtos saídos de estabelecimento equiparado a industrial, de que trata o § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. Ora, se como entende a recorrente, a Lei já abrangia todos os estabelecimentos equiparados, qual seria a necessidade de acrescentar o parágrafo 6º? Não há outra conclusão possível, senão a de que os estabelecimentos equiparados não estão incluídos nas hipóteses de suspensão.

Por outro lado é descabida a alegação de que o estabelecimento autuado é extensão da usina cooperada, diante do princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege o IPI, onde cada um deles é autônomo em relação aos fatos geradores neles ocorridos (arts. 24, inciso III e parágrafo único, e 609, inciso IV, do RIPI/2010). Os dispositivos aqui destacados correspondem aos arts. 24, inciso III e parágrafo único, e 518, inciso IV do RIPI/2002.

No mais, os demais argumentos trazidos pela recorrente diz respeito a entendimentos teóricos quanto ao objetivo da Lei (desonerar a cadeia produtiva e

fomentar a indústria) e à natureza dos atos cooperativos. Ainda que se depreenda coerência lógica nos argumentos apresentados, não se vislumbra amparo jurídico que os abrigue, para fins de respaldar a pretensa suspensão de IPI, tampouco se vê elementos que possam influenciar na formação de convicção diversa da ora exposta no presente voto,

Ante o exposto, entendo que o regime de suspensão a que se refere o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.684/2003, não se aplica ao estabelecimento equiparado a industrial

Dispositivo

Com os fundamentos expostos voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 18 de dezembro de 2009, mantendo-se, no mais, o Acórdão recorrido.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator