

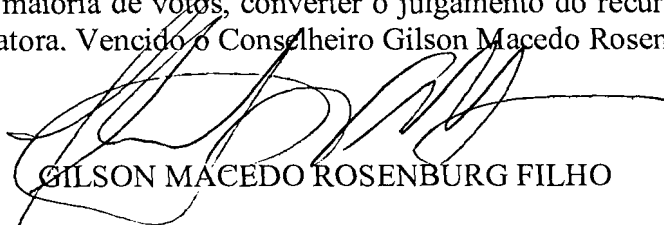


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo nº** 13936.000002/2002-60  
**Recurso nº** 136.974  
**Resolução nº** 2803-00.001 – 3ª Turma Especial  
**Data** 10 de março de 2009  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** VALDIR LUIZ ROSSONI  
**Recorrida** DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

  
GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO  
Presidente

  
ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA

Relatora

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Alexandre Kern e Luís Guilherme Queiroz Vivácqua.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 316/324) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 25/10/2006, contra acórdão nº 14-13.476 – 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, que indeferiu o crédito presumido do IPI relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas, nos termos da ementa do acórdão (fls. 310), abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.*

*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.*

*Solicitação Indeferida.*

Em 12/11/2004 (fls. 272) a autoridade local deferiu parcialmente o crédito pleiteado, tendo, a contribuinte, interposto Manifestação de Inconformidade (fls. 281/283).

A DRJ indeferiu a solicitação, nos termos da Ementa já transcrita.

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes, aduzindo, em suma, possuir direito ao crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº. 9.363/96 e IN/SRF nº 23/97 também quando da aquisição de matérias primas e insumos de pessoas físicas e de cooperativas.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA, Relatora

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Quanto à matéria em discussão, trata-se do benefício fiscal instituído pela Medida Provisória nº. 948/95, convertida na Lei nº. 9.363/96, que fixou as bases do crédito presumido de IPI, concedido a estabelecimento produtor exportador como ressarcimento da contribuição para o PIS e a COFINS incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

Registre-se, inicialmente, que, a despeito da jurisprudência colacionada favorável à interessada, hoje em dia, adotou-se entendimento diverso em relação, consoante os argumentos que se seguem.

A norma instituidora do benefício tem a natureza incentivadora que a ordem jurídica considera conveniente estimular. O incentivo em questão consiste em um crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em

Processo nº 13936.000002/2002-60  
Resolução n.º 2803-00.001

S2-C2T1  
Fl. 2

369  
/

produtos exportados. Tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP n.º. 948/95, posteriormente convertida na lei n.º. 9.363/96.

Para melhor análise, transcreve-se o referido artigo:

*“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 197; 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 a utilização no processo produtivo.” (grifei)*

O legislador estabeleceu que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da contribuição ao PIS e à COFINS. A empresa produtora exportadora paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido.

Portanto, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições. Nesse diapasão, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições... incidentes nas respectivas aquisições”

O ressarcimento de créditos por valores estimados, tratamento empregado pelo legislador na concessão de incentivos, visa facilitar os mecanismos de execução e controle.

No presente caso os insumos adquiridos pela recorrente de pessoas físicas não sofreram a incidência de contribuição e, portanto, não há como haver o ressarcimento previsto na norma. Se alguma etapa anterior houve o pagamento de contribuição ao PIS e da COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições “incidentes” sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no art. 1º.

O estímulo concedido foi materializado como crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. Instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos/contribuições, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produtor exportador é tarefa complexa e de muito difícil controle, pela qual não optou o legislador.

Esse entendimento é reforçado através do que dispõe o art. 5º da Lei n.º. 9.363/96, abaixo transcrito, o qual prevê o imediato estorno a ser promovido pelo produtor exportador, quando o seu fornecedor se beneficiar, através de restituição ou compensação, da contribuição que havia sido paga:

*“Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem*

*assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.”*

Conforme se verifica, a despeito de que a lei isentiva deva ser interpretada literalmente, conforme preceitua o art. 111 do CTN, e no caso presente não haver qualquer resquício autorizativo de utilização dos insumos adquiridos de pessoas físicas, nos quais não ocorreu a incidência da contribuição em sua última etapa, ainda que a interpretássemos de modo sistêmico o resultado seria o mesmo, ou seja, não há previsão para tal benefício. Alegar as hipóteses de fruição de tal benefício equivale a criar regra jurídica nova.

Portanto, não foi a edição de Instrução Normativa que limitou a utilização dos créditos e sim a própria Lei nº. 9.363/96, instituidora do benefício.

Desse modo, quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas, não há o que ressarcir, dado que os fornecedores não são contribuintes das referidas contribuições.

Já nos casos de aquisições de insumos das cooperativas, penso merecer reforma o acórdão recorrido.

Bastante elucidativo o voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Kern, quando do julgamento do processo nº. 13936.000093/2001-52, que se refere ao mesmo contribuinte, em matéria idêntica a dos presentes autos, onde esta relatora pede *vênia* para transcrever parte do voto, adotando como seu posicionamento, passando a fazer parte do presente Voto:

#### 1.1.1

### 1.1.2 “1.1. O DIREITO AO CP NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS A COOPERATIVAS

#### 1.1.3 1.1.1 A incidência das contribuições

*Desde a sua instituição pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, as cooperativas estavam obrigadas a contribuir para o PIS, com um percentual incidente sobre a sua folha de pagamento mensal, considerada a sua natureza legal de sociedade sem finalidade lucrativa. Porém, em 28 de novembro de 1995, foi editada a Medida Provisória nº 1.212, que restabeleceu o duplo sistema de contribuição plasmado no Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e no Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, estabelecendo no artigo 2º: “as sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados”*

*Relativamente à Cofins, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, já havia explicitado a regra geral de incidência sobre o “faturamento”, estabelecendo que a contribuição incidiria “sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços de qualquer natureza”. Entretanto, a mesma Lei Complementar instituiu, no inciso I do seu art. 6º, a isenção da contribuição para as sociedades cooperativas que observassem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos<sup>1</sup> próprios de suas finalidades. O art. 7º da LC nº 70, de 1991,*

<sup>1</sup> A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, assim definiu o ato cooperativo (art. 79):

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos 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.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Esta definição, que exclui do ato cooperativo os negócios realizados com terceiros, não-cooperados, foi plasmada a partir da tese de doutoramento do prof. Waldírio Bulgarelli (As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica, 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 44, nota 58), tendo sido inserida na Lei nº 5.764, de 1971, pelo seu redator, prof. Walmor Franke. (cf. Aristides Dutra Boeira, no prefácio à obra de Walmor Franke, *Doutrina e aplicação do direito cooperativo*. Porto Alegre, 1983, p. 11)

Tal conceito de ato cooperativo *interna corporis* recepcionou o conceito doutrinário plasmado na “Carta de Mérida”, formulada por ocasião do I Congresso Continental de Direito Cooperativo e recebeu ampla aceitação doutrinária, como por exemplo de Ricardo Mariz de Oliveira, que refere: “os atos cooperativos são atos *interna corporis*, entre cada cooperado e a cooperativa, e que não implicam em compra e venda ou operação de mercado”, bem como de Geraldo Ataliba, para quem “Qualquer concepção teórica perde a utilidade, quando se tem, no Brasil, letra expressa de lei dizendo explicitamente: ‘O ato cooperativo não implica

*isentava também as receitas decorrentes de exportações realizadas por intermédio de cooperativas.*

*No que diz respeito à contribuição para o PIS, o tratamento tributário inaugurado pela MP nº 1.212, de 1995, foi ratificado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998:*

*Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

*I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias com base no faturamento do mês:*

*II - pelas entidades sem fins lucrativos definidos como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;*

*III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.*

*§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.*

*Ocorre que, a partir de 1º de fevereiro de 1999, os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a seguir transcritos, alteraram o conceito de faturamento, ampliando o campo de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins. Desta forma, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, permitidas algumas exclusões:*

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo*

---

operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". (BELLINI, Jr., João. Sociedades cooperativas – regime jurídico e aspectos tributários. In *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: Síntese, ano 1, v. 4, p. 12"  
Não obstante esse recepção doutrinária e jurisprudencial (EDResp 169.662/SP, 1ª Seção STJ, relator o Exmo. Sr. Ministro Garcia Vieira, data do DJ 27/09/1999, e EDREsp. 169.411/SP, 1ª Seção STJ, voto do relator, Exmo. Sr. Ministro José Delgado, data do DJ 27/09/1999) deve-se reconhecer que há forte dissenso no seio das organizações setoriais das cooperativas, com parcela delas defendendo a inclusão no conceito de ato cooperativo de todas as operações que visem à consecução de seus objetivos sociais, mesmo envolvendo não-cooperados.

*da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

*Em síntese, a tributação das sociedades cooperativas pelas contribuições, até junho de 1999, era a seguinte:*

- a) No que diz respeito ao PIS: 1% sobre o montante da folha de salários mensal; não-incidência da contribuição sobre o ato cooperativo e incidência com alíquota própria sobre o faturamento obtido com a prática de atos não-cooperativos;*
- b) Com relação à Cofins: isenção à contribuição, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade, e tributação normal sobre o faturamento advindo de atos não-cooperativos.*

*A partir de junho de 1999, sucederam-se várias medidas provisórias, que culminaram na vigente Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. A primeira delas foi a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que, em seu art. 23<sup>2</sup>, revogou a isenção da Cofins prevista no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, estendendo a cobrança da contribuição às receitas resultantes da prática de atos cooperativos, isto é, as sociedades cooperativas passaram, também, a recolher a Cofins com base nas receitas provenientes de operações com os associados. Também foi revogada a isenção à Cofins das receitas provenientes de exportações realizadas por intermédio das cooperativas.*

*Art. 23. Ficam revogados:*

*I - a partir de 28 de setembro de 1999, o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;*

*II - a partir de 30 de junho de 1999:*

- a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;*
- b) o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, e a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996;*
- c) o art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995;*
- d) o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;*
- e) o art. 9º da Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997;*
- f) o inciso II e o § 2º do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998;*
- g) o § 4º do art. 2º e o art. 4º da Lei nº 9.715, de 1998;*
- h) o art. 14 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; e*
- i) a Medida Provisória nº 1.807-5, de 17 de junho de 1999.*

<sup>2</sup> atual art. 93, II, a, da MP nº 2.158-35, de 2001.

*A partir da reedição da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, foram promovidas novas alterações nas normas atinentes às exclusões da base de cálculo das contribuições. Embora a MP mantivesse a revogação do inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, que concedia isenção da Cofins sobre os atos praticados com os cooperados, os arts. 15 e 16 restabeleceram a exoneração das receitas decorrentes de atos cooperativos, quando assim estatuíram.<sup>3</sup>*

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:*

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

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

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

*§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.*

*Art. 16. Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, na forma do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não-associados, aplica-se o disposto no artigo anterior.*

*Entretanto, a partir da Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, restabeleceu-se a tributação das sociedades cooperativas pelas contribuições também com base nas receitas provenientes de operações com associados, dando a redação definitiva do que, mais tarde, seria o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (sublinhado na transcrição):*

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

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

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

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

*IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

<sup>3</sup> Em decorrência da Medida Provisória nº 1.858-7, de 1999, a SRF expediu os atos declaratórios nº 70, de 30 de julho de 1999 e nº 88, de 17 de novembro de 1999, estabelecendo o primeiro, que, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não-associados, a base de cálculo das contribuições seria determinada com base no disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 1.858-7, de 1999, e, o segundo, que as disposições da referida medida provisória se aplicariam sobre os fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.

*V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

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

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

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

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

*Art. 16. As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do artigo anterior, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Importante destacar, finalmente, a complementação introduzida pelo art. 36 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que autorizou a exclusão da base de cálculo das sobras líquidas<sup>4</sup> antes<sup>5</sup> da destinação para constituição dos fundos de reserva (RATES) e de assistência técnica, educacional e social (FATES), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, alcançado fatos geradores ocorridos a partir de 26 de outubro de 1999:*

*Art. 36. As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

*§1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.*

*§2º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.*

*Vale registrar, finalmente, que essa sistemática de tributação das sociedades cooperativas em geral, introduzidas pela legislação retrocitada, acha-se consolidada na Instrução Normativa SRF nº 145, de 9 de dezembro de 1999<sup>6</sup>, a saber:*

*Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas, pelas sociedades cooperativas, sendo calculadas com base no seu faturamento mensal, observado o disposto nos arts. 3º e 6º.*

*Art. 2º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta mensal da sociedade cooperativa.*

<sup>4</sup> No jargão contábil das sociedades cooperativas, o termo sobras líquidas designa os próprios lucros líquidos, ou lucros apurados em balanço, que devem ser distribuídos sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das cotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa. As sobras líquidas ou retorno, portanto, funcionam como uma restituição proporcional ao valor das compras efetuadas pelos próprios cooperativos, que lhes é atribuída a título de bonificação.

<sup>5</sup> Anteriormente ao permissivo em comento, as sobras líquidas eram aquelas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição do RATES e do FATES, efetivamente distribuídas.

<sup>6</sup> Revogada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

*Parágrafo único. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*Art. 3º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições referidas no art. 1º, poderão ser excluídos da receita bruta mensal os valores correspondentes a:*

*I – vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, quando cobrados do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;*

*II – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;*

*III – receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;*

*IV – repasses aos associados, decorrentes da comercialização de produtos no mercado interno por eles entregues à cooperativa;*

*V – receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*VI – receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural formações profissionais e assemelhadas;*

*VII – receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;*

*VIII – receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto à instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

*IX – “Sobras Líquidas” apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuídas.*

*§ 1º Os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.*

*§ 2º Para os fins do disposto no inciso V, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.*

*(...)*

*Em síntese, extrai-se das disposições acima citadas que as sociedades cooperativas, a partir de junho de 1999, devem recolher as contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins sobre a base de cálculo aplicável às demais pessoas jurídicas, com as exclusões previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e aquelas dispostas no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, também constantes da IN-SRF nº 145, de 1999. Contudo, cabe ressaltar que somente as exclusões previstas nos incisos I, II, III do art. 3º da IN SRF nº 145, de*

1999, alcançam as atividades cooperativas em geral, tendo em vista que as exclusões dos incisos IV, V, VI, VII, VIII e IX são típicas das sociedades cooperativas de produção agropecuária, não havendo como aplicá-la às demais cooperativas.

Com o risco de simplificação excessiva, delineiam-se dois regimes de tributação, antes e depois de junho de 1999, que têm como marco distintivo a possibilidade de tributação das receitas advindas da prática de atos cooperativos. Na sistemática vigente até junho de 1999, não havia essa possibilidade. Após aquela data, com a revogação das exonerações e com o alargamento do conceito de faturamento promovido pela Lei nº 9.718, de 1998, a incidência<sup>7</sup> passou a ser plena e o ato cooperativo, tributado normalmente, com as exclusões da base de cálculo legalmente admitidas.

## 1.2. CONCLUSÃO

Seja em razão da isenção, seja da possibilidade de exclusão das receitas provenientes dos atos cooperativos da base de cálculo, é razoável admitir que, eventualmente, as sociedades cooperativas, num regime de tributação ou noutro, não sofram efetiva gravação de suas operações com as contribuições de que se trata, muito embora, nos dois regimes, haja possibilidade de incidência da regra jurídica de tributação respectiva. Nada obstante, deve-se admitir a possibilidade de que as sociedades cooperativas pratiquem atos não-cooperativos, com resultados plenamente tributados pelas contribuições, ou que auferam receitas extraordinárias, não excluíveis da base de cálculo. Em face dessa possibilidade, é forçoso admitir que as vendas de insumos de cooperativas venham efetivamente gravadas com o PIS e a Cofins.

Na sistemática do CP anterior à inaugurada pela Medida Provisória nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, condicionava-se a fruição do benefício à prova de que o fornecedor pagou o tributo. A sistemática inaugurada pela Lei nº 9.363, de 1996, no entanto, não repetiu essa condição. E não poderia ser diferente. Tal prova é, no mais das vezes, de produção impossível para o requerente, vez que diz respeito a fato de terceiro. E mesmo a inexistência do pagamento não provaria que o gravame não ocorreu, já que o fornecedor do insumo, poderia, por qualquer razão, estar inadimplente para com sua obrigação.

A comprovação da oneração dos insumos há de ser buscada na apuração da base de cálculo das contribuições, nas informações prestadas pela própria sociedade à autoridade tributária.”

Assim, com base no exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, baixando-se o presente processo à instância administrativa de origem, para que a autoridade preparadora junte ao processo demonstrativo da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, informada(s) pela(s) Cooperativa(s) constante(s) nos presentes autos em sua(s) DIPJ-2002, ano-calendário 2001.

Sala das Sessões, em 10 de março de 2009

<sup>7</sup> Segundo a teoria exonerativa desenvolvida por Sacha Calmon (apud CASSIANO, Adão S. N., DANILEVICZ, Igor, BERNI, Maurício B. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 226), as exonerações decorrem de alterações legislativas ocorrentes ora na hipótese de incidência, ora na consequência da norma tributária. O legislador, ao fazer as leis que formam a hipótese da norma, descreve os fatos e, com isso, os torna conceitualmente tributáveis. Assim, as alterações nas hipóteses podem incluir fatos outros, novos, como conceitualmente tributáveis, e podem excluir fatos, antes tidos como tributáveis, tornando-os agora conceitualmente não mais tributáveis e, por isso, não mais geradores de tributação. Por isso, as exonerações nas hipóteses são qualitativas, pois desqualificam fatos, antes tributáveis, os quais passam a não mais gerar tributação. Tais exonerações ocorrem nas espécies de imunidades e isenções. As alterações que afetam a consequência da norma jurídica, reduzindo o “quantum” a pagar, são quantitativas e ocorrem nas modalidades de redução da base de cálculo, reduções de alíquotas, créditos simbólicos ou presumidos etc. Tais exonerações não afetam os fatos como conceitualmente ou não-tributáveis. Não impedem, ao contrário das qualitativas, a incidência da norma e a ocorrência do fato gerador. Nestas, o fato gerador ocorre e instaura-se o dever jurídico e apenas o seu “quantum” é afetado para menos pela exoneração quantitativa.

Processo nº 13936.000002/2002-60  
Resolução n.º 2803-00.001

S2-C2T1  
Fl. 6  
367  
f

*Andréia Dantas Lacerda Moneta*  
ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA