

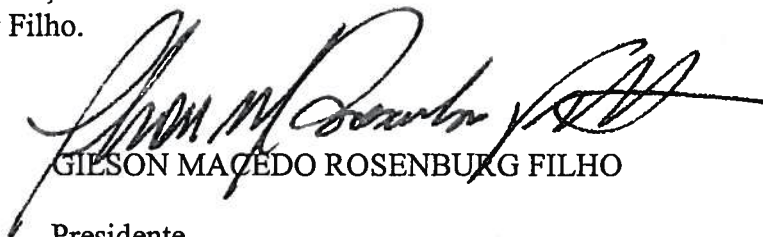


MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 13936.000093/2001-52
Recurso nº 139.168
Assunto Solicitação de Diligência
Resolução nº 293-00.002
Data 9 de fevereiro de 2009
Recorrente VALDIR LUIZ ROSSONI
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE - RS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da TERCEITA TURMA ESPECIAL do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

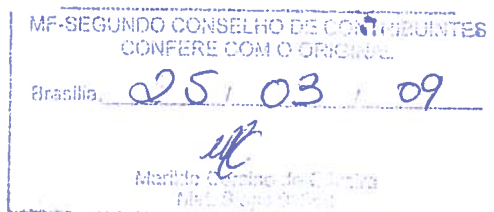

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente


ALEXANDRE KERN

Relator

Participaram, ainda, da presente resolução os Conselheiros Luis Guilherme Queiroz Vivacqua e Andréia Dantas Lacerda Moneta.



Relatório

Cuida-se de recurso (fls. 261 a 269) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 10-10.855, de 21 de dezembro de 2006, da DRJ/POA, fls. 253 a 256, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

Ementa: Crédito Presumido de IPI

- As compras de produtos, de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, ainda que para emprego na industrialização, não se incluem no cálculo do benefício, porque não sofrem a incidência do PIS e da COFINS.

- Matéria não expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida

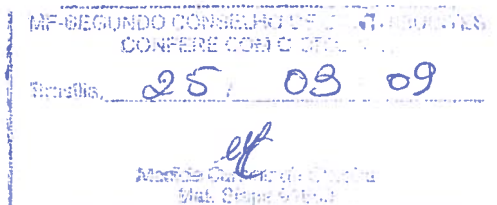
Após sintetizar os fatos relacionados com o julgamento, em primeira instância administrativa, da Manifestação de Inconformidade que interpôs (fls. 224 a 226) contra o Despacho Decisório da DRF-Ponta Grossa, fl. 208, o Recorrente pede reforma da decisão da DRJ/POA, com as seguintes razões recursais.

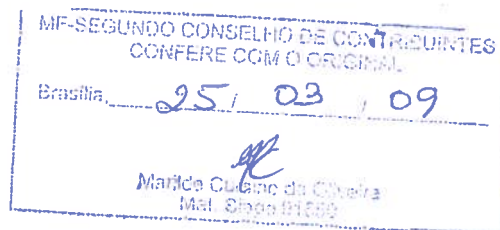
Argumenta, inicialmente, que inexistem as restrições usualmente invocadas pela Fiscalização, referindo-se à necessidade de os produtos exportados situarem-se dentro do campo de incidência do IPI, de que o beneficiário seja contribuinte do imposto, ou à apropriação, na base de cálculo do benefício, do valor dos insumos adquiridos a pessoas físicas ou de cooperativas. Ilustra seu argumento com jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que entende amparar sua tese.

Rechaçando também a aplicação das instruções normativas que regulam o benefício, clama pela aplicação da Lei Instituidora, articulando exegese do seu art. 1º e do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969. Transcreve decisão exarada no processo nº 97.60000552-2, retirada de repositório de jurisprudência. Conclui pela improcedência do ajuste procedido pela Fiscalização.

Justifica o não-arrolamento de bens. Pede provimento de seu recurso.

É o relatório.





Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 261 a 269 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/POA nº 10-10.855, de 21 de dezembro de 2006.

A FINALIDADE DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

O Crédito Presumido de IPI – CP, instituído pela Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, tem o escopo de ressarcir às sociedades empresárias produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais o valor das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins que incidiram nas aquisições, no mercado interno, dos insumos aplicados na fabricação daquelas mercadorias. A epígrafe¹ da Lei Instituidora já antecipava esse objetivo (sublinhado na transcrição):

Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996.

Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências.

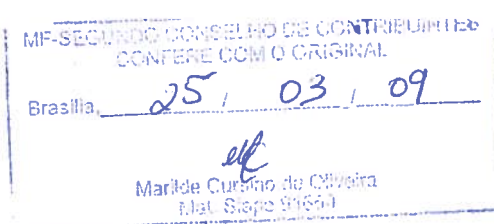
A finalidade do benefício ficou definitivamente plasmada na redação do art. 1º da Lei, que assim dispôs:

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.

Conforme a Lei nº 9.363, de 1996, o crédito presumido do IPI é portanto um benefício fiscal, caracterizado como um "ressarcimento" das contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (PIS), pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970 (Pasep) e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (Cofins) "incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo". Destacam-se, nessa redação, as locuções "ressarcimento" e "incidentes", cujo conteúdo deve ser investigado a fim de precisar o alcance dessa finalidade.

Nessa investigação, não se deve perder de vista as disposições do art. 111 do CTN, que manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do

¹ A epígrafe da lei, em conjunto com os títulos e as rubricas, não fazem parte da norma escrita propriamente dita, posto que não foram discutidas, nem votadas e nem contém uma regra explícita. Entretanto, foram presentes aos legisladores e aceitos como acessórios da lei, destinadas a indicar a ordem e a correlação entre as suas partes. Deve-se presumir ser a epígrafe oportuna, expressiva, regular; na falta de argumento sólido em contrário, admite-se que compreende o objeto exato da norma, e, portanto, serve para deduzir o sentido e o alcance desta (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 266).



crédito tributário. Neste ponto, não é inútil ressaltar que a interpretação literal é aquela que se dá nos limites exatos do sentido vernacular de todas as palavras utilizadas no texto legal², sem ampliar o significado e o alcance da norma, mas também sem amesquinhá-los: há de se ater aos exatos limites do significado literal (gramatical, vernacular) da norma legal. O rigor é maior porque se trata de norma excepcional, de isenção ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações e em detrimento da coisa pública, nos termos da lição de Carlos Maximiliano (1979, p. 333):

Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre³; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos.

O conteúdo normativo da locução “ressarcimento”

A propósito da expressão *ressarcimento*, os verbetes de interesse no Dicionário Aurélio⁴ (1999, p. 1754) contêm:

Ressarcimento: S. m. Ato ou efeito de ressarcir(-se); indenização, reparação, compensação.

Ressarcir: [Do latim *resarcire*] V. t. d. 1. Indenizar, compensar, reparar: Ressarcirá os prejuízos decorrentes do atraso das obras. 2. Abastecer, prover: “Os navios ressarciram a cidade”. 3. T. d. e i. 3. Ressarcir: (1) Ressarci-os dos danos que lhe causei”. “Passou-lhe pela mente que poderia ressarcir com esse dom o conforto perdido” (José Américo Almeida, *A Bagaceira*, p. 124). 4. Ressarcir (2) Ressarcir de alimentos a população faminta. P. 5. Compensar-se, pagar-se: “Ardia por se ressarcir do tempo perdido”. (Abel Botelho, *Mulheres da Beira*, p. 55). (Defect. Só se conjuga nas f. em que ao c do radical se segue a vogal i. Alguns aceitam a conjugação integral.)

A acepção técnica não discrepa da de uso comum, como se pode constatar nos verbetes colecionados por De Plácido e Silva (2008, p. 1227)⁵:

RESSARCIMENTO. De *ressarcir*, entende-se o ato pelo qual se cumpre a indenização, ou se satisfaz o pagamento das perdas ou danos, a que se está sujeito.

Desse modo, ressarcimento não equivale a responsabilidade. É o pagamento ou a satisfação da obrigação, conseqüente da responsabilidade apurada.

Pela responsabilidade evidencia-se a obrigação. Com o ressarcimento cumpre-se a obrigação: entrega-se ao prejudicado a prestação, que refaz, que emenda, que restaura ou que o compensa do dano ou prejuízo causado.

Ressarcimento é a reparação do dano.

² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 162-3.

³ Nota do autor: o brocardo célebre a que Maximiliano faz referência é *in dubio pro reo*, ou o seu semelhante *in dubio contra fiscum*.

⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25 / 03 / 09
Marilide Cursino de Oliveira
Mat. Signat. 11600

RESSARCIR. Do latim *resarcire* (consertar, emendar, compensar), juridicamente exprime: *pagar o prejuízo causado, indenizar, satisfazer o dano, reparar o dano.*

Embora ligados à mesma idéia de reparação ou indenização do dano ou do prejuízo sofrido, *ressarcir* e *responder* exprimem sentidos distintos:

Responder é estar obrigado pelo dano causado, ou a *ressarcir* o dano.

Ressarcir é pagar o dano ou satisfazer a obrigação, resultante ou fundada na *responsabilidade*.

Responder é sujeitar-se à obrigação ou a ela prender-se.

Ressarcir é cumprir a obrigação.

Parece-me incontroverso que, no sentido que interessa à questão posta, ressarcimento implica a compensação, a reparação de um dano ou perda infligida. Tem nítido caráter retributivo, isso é, ressarce-se a alguém o dano que lhe foi imposto. *A contrario sensu*, portanto, inexistindo o dano, não há o que ressarcir.

O conteúdo normativo da locução "incidentes"

O vocábulo "incidentes", a seu turno, empregado pelo legislador no texto do art. 1º da Lei Instituidora, refere-se evidentemente à fenomenologia da incidência da regra jurídica tributária, que não difere da dos outros ramos do Direito. Calha, a esse propósito, a doutrina de Becker (1972, p. 74-5):

Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa *incidência da regra jurídica* sobre sua hipótese de incidência realizada ("fato gerador"), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu *conteúdo jurídico*: *direito* (do Estado) à *prestação* (cujo objeto é o tributo) e o correlativo *dever* (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; *pretensão* e correlativa *obrigação*; *coação* e correlativa *sujeição*.⁶

Conclusão: a finalidade do CP

Assim, o CP configura-se como um benefício fiscal que visa a compensar o produtor-exportador pela perda de poder de mercado das mercadorias nacionais resultante do aviltamento de seus preços, onerados que foram os insumos nelas aplicados pela gravação das contribuições de que se trata.

Já se disse alhures que "...se o legislador escolheu o termo *incidência*, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica."⁷ A jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes, atenta a essa relevância, majoritariamente, tem dado especial relevo à expressão "contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições", utilizada pelo legislador no art. 1º da Lei, condicionando a fruição do benefício, exclusivamente, à condição de contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins dos fornecedores dos insumos⁸. Nada obstante, essa mesma

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

⁷ Voto vencido proferido pelo Conselheiro do Conselho de Contribuintes Jorge Locke Freire, no acórdão 201-73.627, processo administrativo n.º 10508.000203/97-18.

⁸ O Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, é um bom exemplo de como a consideração da locução "...incidentes sobre as respectivas aquisições..." tem sido levada às últimas conseqüências.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25/03/09
Márcia Cury de Oliveira
Mat. Slape 91650

jurisprudência tem desprezado completamente a natureza do benefício, ao olvidar-se de valorar o conteúdo normativo da locução “ressarcimento”.

Verba cum effectu, sunt accipienda. Literalmente, devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia, brocardo que acabou por se traduzir em “a lei não contém palavras inúteis”. Recorro novamente a Maximiliano (1979, p. 250) para lembrar que as expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis, como tem feito, com a devida vênia, a jurisprudência da 3ª Câmara a respeito da matéria. Deve-se dar valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas frases do texto legal, para achar o seu verdadeiro sentido.

O desprezo à locução ressarcimento, contida no art. 1º da Lei, não acarreta distorções, quando se analisam os pleitos de ressarcimento que incluem aquisições a fornecedores pessoas físicas. Como é notório, pessoas físicas não são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não havendo incidência dessas contribuições (e, conseqüentemente, nada há a ressarcir). Todavia, submeter a fruição do CP, exclusivamente, à condição de contribuinte do PIS/Pasep e da Cofins, nos casos de aquisições de insumos a sociedades cooperativas, sem levar em conta que o benefício tem o caráter de ressarcimento, pode levar ao enriquecimento ilícito do produtor-exportador, resultado rechaçado pelo Direito.

Esse resultado teratológico só é possível porque, no regime de tributação a que estão sujeitas as cooperativas, como se verá na continuação, há, sem dúvida, a incidência da norma de tributação, mas dessa incidência não decorrerá, necessariamente, a efetiva exigência daquelas contribuições ao fornecedor do insumo, com a conseqüente repercussão sobre os seus preços. Sem gravame a onerar os preços dos insumos, não se pode falar em aviltamento do preço das mercadorias exportadas, em prejuízo que justifique a reparação ao produtor-exportador pela via do ressarcimento. Sem que tal condição seja cumprida, não haverá o que ressarcir e não haverá direito ao benefício do CP. Afinal, não se ressarcem “incidências”, mas gravames efetivamente impostos ao produtor-exportador.

Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do CP ao pagamento do PIS/Pasep e da Cofins pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, *in verbis*:

"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".

Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo produtor-exportador, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do CP respectivo. Trata-se de resultado lógico, já que o CP é um ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins, pagos pelo fornecedor do insumo, fazendo com que seus preços fossem majorados, repercutindo nos custos do produtor-exportador. Eventual desgravação do custo desses insumos deve, de igual forma, repercutir no valor a ressarcir.

Assim, em interpretação que busca harmonizar todo o texto normativo, concluo que a condição legalmente disposta para que o produtor-exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do CP é a de que da incidência da regra-matriz do PIS e da Cofins resulte a efetiva exigência daquelas contribuições ao fornecedor do insumo e a conseqüente repercussão sobre os seus preços. Só assim haverá gravame a onerar os preços das mercadorias exportadas, em prejuízo que justifique a reparação ao produtor-exportador. Enfatizo: sem que tal condição seja cumprida, não haverá o que ressarcir e não haverá direito ao benefício do CP.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25 / 03 / 09
Marilda Cury de Oliveira
Mat. Supl. 91680

Destaco, neste ponto, que tal conclusão alinha-se com a defendida pela PARECER PGFN/CAT/Nº 3.092/2002 (DOU de 30/09/2002), que assim vaticinou:

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991.

A propósito, de se destacar também que as conclusões do referido Parecer vinculam inarredavelmente todas as instâncias administrativas, visto que o mesmo foi homologado pelo Ministro da Fazenda.

O DIREITO AO CP NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS A COOPERATIVAS

A incidência das contribuições até 31 de janeiro de 1999

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 próprios de suas finalidades. O art. 7º da LC nº 70, de 1991, 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:

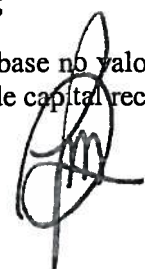
Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

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.

✱



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25 / 03 / 09
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siapa 01650	

§ 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.

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 natureza jurídica do ato cooperativo e suas conseqüências no campo da tributação da contribuição para o PIS e da Cofins

Antes de se prosseguir na revisão da incidência das contribuições, convém, neste ponto, destacar a natureza do ato cooperativo e a respectiva repercussão na tributação das cooperativas.

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.

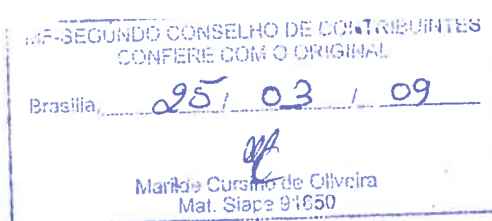
Esta definição, que exclui do ato cooperativo os negócios realizados com terceiros, não-cooperados, foi plasmada a partir da tese de doutoramento do professor Waldírio Bulgarelli⁹, tendo sido inserida na Lei nº 5.764, de 1971, pelo seu redator, professor Walmor Franke¹⁰.

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 operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria’.”¹¹

⁹ BULGARELLI, Waldírio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 44, nota 58.

¹⁰ *apud* Aristides Dutra Boeira, no prefácio à obra de Walmor Franke, *Doutrina e aplicação do direito cooperativo*. Porto Alegre, 1983, p. II.

¹¹ Estudo exauriente sobre o regime jurídico das cooperativas e sua repercussão na tributação pode ser encontrada em 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, apesar da clareza do conceito legal e de sua ampla recepção doutrinária e jurisprudencial (EDResp 169.662/SP, 1ª Seção STJ, relator, Ministro Garcia Vieira, data do DJ 27/09/1999, e EDREsp. 169.411/SP, 1ª Seção STJ, voto do relator, Ministro José Delgado, data do DJ 27/09/1999) deve-se reconhecer que persiste algum dissenso na doutrina, com autores como Minatel¹² e Lima¹³, que entendem ser cooperativo qualquer ato que a cooperativa pratique em prol de seus associados.

A consequência da adoção de um ou de outro conceito é evidente. Segundo o conceito estrito, que se atém aos limites vernaculares do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o campo de incidência se alarga, não só no que diz respeito à contribuição para o PIS e à Cofins, como também ao IRPJ e à CSLL, já que a prática de atos não-cooperativos passa a ser preponderante no dia-a-dia das cooperativas agropecuárias e de produção. A adotar-se o conceito amplo, defendido, por exemplo, por Minatel, o campo de incidência fica evidentemente menor.

Continuemos com a revisão da legislação que trata da incidência das contribuições.

A incidência das contribuições a partir de fevereiro de 1999

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.

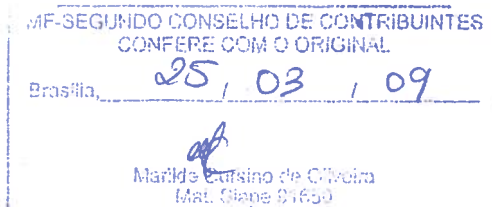
§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

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 da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos

¹² MINATEL, José Antônio. Não-incidência de Cofins na prática do ato cooperativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 64, p. 131-144, 2001.

¹³ LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito tributário cooperativo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. Não obstante, no artigo *Compreensão da Não-Incidência do ISS Sobre a Atuação das Cooperativas de Trabalho. Aplicação da Regra Matriz da Norma Jurídica Tributária*, 1997, p. 133, LIMA refere que o ato cooperativo é o "celebrado exclusivamente com os associados".



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.

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, que alteraram significativamente o regime de tributação das cooperativas.

A primeira delas foi a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que, em seu art. 23¹⁴, 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.

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

¹⁴ atual art. 93, II, a, da MP nº 2.158-35, de 2001.



cooperados, os arts. 15 e 16 restabeleceram a exoneração das receitas decorrentes de atos cooperativos, quando assim estatuíram:¹⁵

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;

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.

¹⁵ 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.



§ 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 líquidas¹⁶ antes¹⁷ 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, alcançando 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, foi consolidada na Instrução Normativa SRF nº 145, de 9 de dezembro de 1999¹⁸, 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.

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:

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

¹⁸ Revogada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 03, 09
Marão Cursino da Oliveira
Mat. Siope 91650

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.

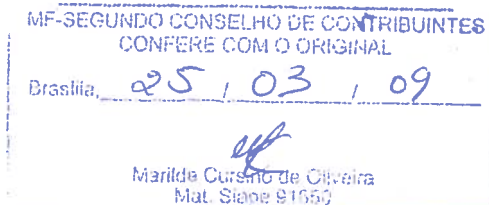
§ 1º Os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 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.

(...)

Extraí-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.

Em síntese, 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 passou a ser plena e o ato cooperativo, tributado normalmente, com as exclusões da base de cálculo legalmente admitidas.

CONCLUSÃO

Seja em razão da isenção à Cofins dos resultados advindos do ato cooperativo, seja da possibilidade de exclusão das receitas provenientes dos atos cooperativos da base de cálculo, ou ainda pela adoção de um conceito mais “liberal” de ato cooperativo, 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.

Nada obstante, deve-se admitir a possibilidade de que as sociedades cooperativas pratiquem atos não-cooperativos, com resultados plenamente tributados pelas contribuições, ou que aufram receitas extraordinárias, não excludíveis 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.

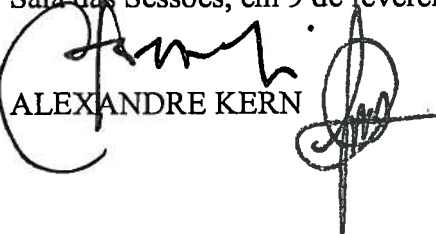
Na sistemática do CP anterior à inaugurada pela Medida Provisória nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, condicionava-se a fruição do benefício à prova de que o fornecedor pagou o tributo. A sistemática inaugurada pela Lei nº 9.363, de 1996, no entanto, não repetiu essa condição. E não poderia ser diferente. 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. O que não se pode perder de vista, contudo, é que o CP é um benefício fiscal que tem a natureza jurídica de um ressarcimento, devendo estar cabalmente certificado que as aquisições de insumos que se pretende incluir na base de cálculo do benefício foram gravadas com o valor da contribuição para o PIS e da Cofins.

A comprovação da oneração dos insumos há de ser buscada na apuração da base de cálculo das contribuições, nas informações prestadas pela própria sociedade cooperativa à autoridade tributária. Apurada uma base de cálculo diferente de zero para as duas contribuições, é da lógica da formação de preços que elas repercutam nos custos, onerando os produtos vendidos. *Contrario sensu*, a base de cálculo zerada evidenciará que os insumos vendidos não foram gravados pelas contribuições.

Nesse sentido, voto por que se converta este julgamento em diligência, baixando-se o presente processo à unidade de jurisdição, para que a autoridade preparadora junte ao processo demonstrativo das bases de cálculo do PIS e da Cofins, informadas pela sociedade Cooperativa Agrária Mista Entre-Rios Ltda na DIPJ-2002 (AC 2001).

Atendida esta diligência, os autos deverão retornar a esta Turma para que se prossiga no julgamento.

Sala das Sessões, em 9 de fevereiro de 2009.


ALEXANDRE KERN