



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

Processo nº 15956.000043/2007-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-001.736 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COPERSUCAR - COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-AÇÚCAR, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2002

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. BENEFÍCIO CENTRALIZADO E EXPORTADO POR COOPERATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, que correspondente ao ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins apuradas sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, possui natureza e regulação específica, podendo alcançar apenas a pessoa jurídica produtora exportadora, excluindo-se de sua fruição, portanto, a cooperativa que apenas revende a produção, ainda que agindo em nome da empresa produtora exportadora que é sua cooperada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro relator Antônio Lisboa Cardoso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Medrado Darzé.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Redator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente), José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Paulo

Guilherme Déroulède, Andrea Medrado Darzé (Redatora designada) e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

Por bem demonstrar a matéria controvertida nestes autos até o momento da apresentação da Impugnação, reproduz-se o relatório da DRJ Belém/PA:

Trata o presente processo de auto de infração de fls. 07/16, relativo a Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 250.952,80, acrescido de multa de ofício e juros de mora. A contribuinte tomou ciência do lançamento em 22/02/2007 (fl. 07).

A Delegacia de origem efetuou o lançamento, conforme fundamentos expostos na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 08/12:

O favor fiscal em questão, Crédito Presumido do IPI, tem como objetivo ressarcir as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS pagas por ocasião da venda dos insumos ao produtor exportador (alcançando também a circulação anterior destes insumos). Esta situação equivale, portanto, a uma isenção que viesse a ser concedida àqueles que vendessem insumos ao produtor-exportador.

Conclui-se, portanto, segundo a norma que concede o Crédito Presumido de IPI e a interpretação de forma literal, conforme determina o Código Tributário Nacional, que a contribuinte supramencionada não tem direito ao benefício.

Ainda que fosse utilizada uma interpretação extensiva da legislação tributária, equiparando a operação efetivada pela empresa àquela realizada pela comercial exportadora, quem teria direito ao crédito presumido do IPI é a empresa produtora, no caso as pessoas jurídicas cooperadas produtoras do açúcar (Usinas) e não a cooperativa que realiza a exportação.

Dessa forma, a contribuinte não tem o direito de se utilizar do Crédito Presumido de IPI em questão, visto que:

1 A norma concedente do benefício fiscal não tipificou em seu corpo a situação fática praticada pela empresa, ou seja, a empresa não produz a mercadoria que exporta e também não é produtora de bens exportados através de Empresa Comercial Exportadora, logo não está abrangida pelo favor fiscal;

2 A interpretação extensiva da norma tributária, concedente do benefício fiscal, é vedada pelo Código Tributário Nacional, impedindo que a contribuinte se enquadre por equiparação ao mesmo tratamento tributário dado às empresas beneficiárias conforme legislação específica.

Portanto, o estabelecimento Matriz não tem direito ao Crédito Presumido de IPI e, conseqüentemente, todos os créditos dessa natureza transferidos e utilizados pela filial fiscalizada são ilegais e devem ser excluídos pelo Fisco.

O sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 123/132, em 14/03/2007, na qual alegou que:

(...)

2. A Recorrente foi autuada pela fiscalização da Receita Federal, tendo em vista que, na condição de uma das filiais operadoras da COPERSUCAR Matriz localizada na cidade de São Paulo utilizou-se de créditos presumidos do IPI, transferidos por aquela Matriz, referentes aos períodos de apuração do primeiro Decêndio do mês de Fevereiro de 2002 ao terceiro Decêndio do mês de Junho de 2002, para utilização como compensação com IPI a pagar e que foram registrados em seu Livro de Registro de Apuração do imposto.

3 Esses créditos, transferidos pela Matriz, conforme autorizado pela Instrução Normativa SRF nº 21/97 e utilizados pela Filial autuada, são "créditos presumidos de IPI" que configuram o benefício criado pela Lei nº 9.363/96, ou seja, a possibilidade de recuperação das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7/70 ; 8/70 e 70/91 (PIS e COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo de produtos exportados.

(...)

5. Os créditos presumidos, cujo aproveitamento foi contestado pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, foram calculados pela Copersucar Estabelecimento Matriz, da qual a autuada é Filial. A Copersucar Matriz realiza os cálculos desse crédito presumido, tendo em vista ser ela quem detém todos os dados relativos ao volume das exportações realizadas por suas Filiais, além de receber, de todas elas, suas cooperadas, as informações sobre o valor dos insumos (matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem) utilizados na industrialização dos produtos exportados. A Copersucar Matriz detém todos esses dados por ser ela o substituto tributário do IPI devido por suas Cooperadas (art. 35 da Lei nº 4.502/64, com as modificações introduzidas pelo art. 31 da Lei nº 9.430/96) e ser também a responsável pelo recolhimento da COFINS e do PIS daquelas Cooperadas (art. 66 da Lei nº 9.430/96).

06. A Autoridade Autuante, sem levar em consideração as peculiaridades de uma cooperativa centralizadora de vendas em comum, como é a COPERSUCAR, entendeu que o benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, regulamentada pelas INs nos 21/97, 23/97 e 102/97, somente pode ser concedido à pessoa jurídica produtora e exportadora.

07 Entendeu o Autuante, que a situação típica abrange somente aquela em que a empresa é produtora e exportadora das mercadorias, como determina o artigo 2º da IN SRF 23/97. A Autoridade Autuante reconhece também que, se a exportação for efetivada através de uma empresa comercial exportadora (exportação indireta), a pessoa jurídica também tem direito ao benefício do crédito presumido, conforme estipula o artigo 2º, § 1º, inciso II, da IN SRF 103/97.

(...)

As Razões de Impugnar

15. Como se vê, o motivo que fundamenta a presente exigência fiscal consiste no entendimento da Fiscalização de que a cooperativa não tem direito ao crédito presumido do IPI **por não ser produtora do açúcar que exporta**. É o fundamento único da Autuação Fiscal.

16. O auto de infração ora impugnado não apresenta qualquer outro fundamento para a constituição da exigência fiscal, que não a acusação de que a ora impugnante deixou de recolher IPI, relativo aos períodos especificados, por ter registrado em sua escrita fiscal créditos presumidos do IPI, transferidos pelo estabelecimento matriz, que foram considerados indevidos pelo fato **de a cooperativa não ser produtora do açúcar que exporta**.

17. Assim, a impugnante passa a demonstrar que os créditos presumidos transferidos às filiais da Copersucar não **são indevidos**, havendo que se admitir a regularidade de sua utilização, pois não há indicação no auto de infração de nenhuma outra restrição a que referidos créditos fossem utilizados.

As vendas efetuadas pela cooperativa são vendas dos cooperados

18. O primeiro equívoco da Fiscalização está no pressuposto de que a cooperativa não atendeu ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, como explicitado no processo nº 19515.001733/200-51, originado da DEFIC/SÃO PAULO. Noutros termos a fiscalização entende que o contribuinte não produz a mercadoria que exporta.

19. O engano está na suposição de que, no sistema cooperativo de vendas em comum, o cooperado e a cooperativa sejam entes distintos, o primeiro incumbido da produção, a segunda incumbida da venda ou exportação.

20. Não é assim. No sistema cooperativo de vendas em comum, **quem vende ou exporta é o próprio produtor cooperado. A cooperativa é mera intermediária, mandatária legal**, como se depreende do art. 83 da Lei nº 5.764, de 1971 (a Lei do Cooperativismo):

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a **outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição**, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo. (grifamos)

21. O mandato legal, contido no art. 83 da Lei 5.764/71, outorga à Copersucar poderes para **agir em nome, por conta, ordem e risco dos cooperados**, dispensadas, inclusive, procurações e formalidades, exceto o processo de filiação dos cooperados.

22. Em razão de a Cooperativa agir em nome dos cooperados, no exercício de um mandato legal, consolidou-se vasto elenco de dispositivos legais, pareceres, atos normativos e, **inclusive, jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes**, com o entendimento de que o cooperado, que vende seus produtos por intermédio de cooperativa de vendas, **reveste em si próprio a dupla condição de produtor e de vendedor, ou de produtor e exportador**.

23. O Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade de se manifestar em processos em que se cobrava a COFINS de pessoas jurídicas filiadas a cooperativas, cooperados, por terem deixado, estes, de pagar referida contribuição com base na alegação de que as vendas de seus produtos teriam sido feitas pela cooperativa e não por eles.

24. O Segundo Conselho, todavia, entendeu que as vendas realizadas por intermédio de cooperativa eram vendas do próprio cooperado e, assim, manteve a cobrança da COFINS sobre tais vendas, como se vê, dentre outros, pelos Acórdãos 20175.187 (Recurso 110.088) e 20213.259 (Recurso 110248), decididos por unanimidade.

25. O Acórdão 20175.187, da Primeira Câmara, lastreia-se em voto do Relator Serafim Fernandes Correa, onde se lê:

"A meu ver, há incidência de COFINS sobre a venda de produtos entregues pelo cooperativado à cooperativa, restando, no entanto, definir o momento em que ocorre a tributação. Tal conclusão decorre do fato de que a venda através da cooperativa não deixa de ser uma venda. Normalmente, uma empresa vende mercadorias a terceiros e aí há incidência da COFINS. No caso em tela, a empresa igualmente vende os seus produtos, só que através da cooperativa. Ou seja, a empresa entrega a sua produção à cooperativa que, por sua vez, a vende para terceiros. A diferença é que, no primeiro caso a venda é direta e no segundo indireta, mas nem por isso deixa de ser venda."

26. O Acórdão 20213.259, da Segunda Câmara, teve como base o voto do Relator Eduardo da Rocha Schmidt. O excerto desse voto, transcrito a seguir, endossa a tese de que a cooperativa, ao exportar produtos, o faz na condição de mera intermediária de seus cooperados:

"Tem-se, assim, que a venda de produtos ou mercadorias do cooperado pela cooperativa a terceiros não se consubstancia em ato cooperativo, devendo este ser entendido como a mera intermediação, a aproximação realizada pela sociedade cooperativa, com vistas à obtenção de melhores condições de venda, entre seu associado e o terceiro adquirente. A venda, no caso, é realizada pelo associado no caso, cooperado atuando a cooperativa em seu benefício, conta e nome, sendo, pois, ato mercantil." (grifamos)

27. A Lei 9.430/96, art. 66, ao eleger a cooperativa centralizadora de vendas em comum como "responsável" pelo pagamento das contribuições do PIS e da COFINS, em consonância com o art. 121 do CTN, consagra o entendimento de que a cooperativa não tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. Esta relação, que resulta da realização da venda, é mantida pelo cooperado, ao qual pertence a receita correspondente, como se vê pelo item 4.1 do Parecer Normativo CST 77/76:

4.1. E, como a entrega da produção do associado à sua cooperativa não significa mais do que a outorga de poderes (art. 106. do mesmo decreto), a computação como receita operacional, para efeito do imposto de renda, deve basear-se na emissão da "nota fiscal" de saída do produto da cooperativa.

28. Com efeito, o CTN, ao conceituar o sujeito passivo da obrigação tributária, assim dispôs no seu art. 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação diz-se:

I contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

29. A conclusão lógica e irrefutável a que se chega, portanto, é a de que a condição de contribuinte, que a lei reconhece ser mantida pelo cooperado, somente pode decorrer do fato de que é ele quem realiza a venda (ou seja, mantém a relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação), embora por intermédio da cooperativa, simples mandatária legal. A Cooperativa é mero instrumento para concretizar a venda, sem vinculação pessoal e direta com o fato gerador.

30. A Lei 10.336, de 19.12.01, que instituiu a CIDE sobre a importação e comercialização de álcool etílico combustível, definiu, como contribuinte, o produtor e, como fato gerador, a comercialização no mercado interno realizada pelo vendedor. Com efeito, assim dispõem seus artigos 2º e 3º:

Art. 2º São contribuintes da CIDE o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis relacionados no artigo 3º.

Art. 3º A CIDE tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de:

VI álcool etílico combustível.

31. Ora, como na forma da Lei 10.336/2001 o fato gerador decorre da comercialização no mercado interno do álcool etílico combustível efetuada pelo produtor, caso se considerasse a cooperativa um ente distinto do cooperado, **não poderia haver a incidência da CIDE sobre as vendas realizadas pela cooperativa**. Para que haja a incidência da CIDE, deve-se considerar que, de fato, a cooperativa é mandatária do cooperado e este, o vendedor efetivo.

32. A Decisão de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 190, de 20 de agosto de 2002 esclarece esse aspecto da questão, como se vê da ementa expressa nos seguintes termos:

Ementa. CIDE. ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. INCIDÊNCIA. VENDAS ATRAVÉS DE COOPERATIVA. Ocorre o fato gerador da CIDE, instituída pela Lei nº 10.336, de 2001, nas vendas de álcool combustível efetuadas pelos produtores através de suas cooperativas de vendas em comum. São contribuintes da CIDE nessas operações, haja vista o que estabelece o art. 2º da referida lei, os produtores de álcool e não a cooperativa mediante a qual se dá a comercialização do produto.

33. A Divisão de Tributação da SRRF 8ª RF, ao fundamentar a solução da consulta, reconhece expressamente: a) que as cooperativas atuam como representantes ou mandatárias dos cooperados, em nome dos quais e com autorização dos quais negociam os produtos por eles entregues; e b) que as vendas de produtos dos cooperados, realizadas pela cooperativa, resultam em faturamento dos próprios cooperados. Veja-se, dentre outros, o item 16 da Decisão de Consulta 190/2002 (colhido do item 17 da Nota Cosit 234/2003):

“16. Dessa forma, no que concerne à incidência da Cide instituída pela Lei nº 10.336, de 2001, seria injustificado pretender criar uma distinção entre vendas feitas diretamente pelo produtor e vendas de produtos feitas por intermédio de cooperativas de vendas, dos produtos que lhes são remetidos por seus associados para tal propósito. Em ambos os casos a operação final (i.e.: a venda do álcool combustível no mercado) é **feita em nome e em favor do respectivo produtor**, que apropria a receita correspondente, a qual compõe sua receita de vendas e integra seu faturamento. Em essência, portanto, haja ou não participação da cooperativa, há efetivamente venda do produtor.

Não obstante, há que se considerar, ainda, que **se a intenção do legislador fosse contemplar as operações realizadas através das cooperativas com um tratamento diferenciado ou privilegiado em relação à Cide de que ora se trata, então o**

teria feito expressamente, no ato que criou a contribuição ou em ato legal específico posterior, o que não ocorreu, (g.n.)."

34. Mais importante que tudo isso, contudo, é o fato de a própria SRF mediante a Nota COSIT nº 234, de 01/08/2003, reconhecer, expressamente, que, nas vendas efetuadas por intermédio de cooperativa de vendas em comum, o produtor cooperado é o próprio vendedor (no caso, exportador). Veja-se, dentre outros, o item 15 da referida Nota:

"15. No momento em que a cooperativa exporta a produção de determinado cooperado, **é correto o entendimento de que ficam preenchidos os requisitos para a fruição do crédito presumido do IPI**, vale dizer, houve industrialização e exportação. Entendemos ser razoável o argumento trazido pela Copersucar de que a exportação é realizada, na verdade, pelo cooperado. O que há de particular é que o cooperado o faz por intermédio da cooperativa centralizadora de vendas. Assim, faz jus o cooperado ao crédito presumido de IPI. (g.n.)"

35. As inúmeras manifestações apresentadas nos itens anteriores, dentre outras, consagram o entendimento de que, nas operações intermediadas pela cooperativa, o verdadeiro exportador é o próprio produtor (cooperado).

36. Removido o equivocado pressuposto em que se funda o auto de infração, de que a cooperativa teria feito, por conta própria, as exportações que deram origem aos créditos presumidos do IPI, há que se reconhecer referidos créditos como absolutamente legítimos.

37. Com efeito, a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu o direito do produtor cooperado ao crédito presumido do IPI, no item 18 da Nota Cosit 234, de 2003:

18. Então, chega-se à conclusão de que faz jus o Cooperado ao crédito presumido de IPI quando a Cooperativa centralizadora de vendas exportar produção por ele entregue.

A impertinente referência da equiparação a comercial exportadora

38. O segundo equívoco da Fiscalização está no pressuposto de que, se a cooperativa pudesse ser equiparada a uma empresa comercial exportadora, como se discorreu no auto de infração lavrado contra o estabelecimento matriz, poder-se-ia dispensar às operações efetuadas com a cooperativa o tratamento dispensado às vendas efetuadas às comerciais exportadoras.

39. A referência de que a cooperativa não é comercial exportadora não se aplica ao caso presente. Nem a cooperativa invocou essa fundamentação para o registro dos créditos presumidos de IPI relativos às exportações efetuadas por seu intermédio.

40. O auditor fiscal jamais poderia ter feito essa referência, porque as duas situações são absolutamente distintas. Observe-se, com atenção, a determinação do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.363/96:

"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."

41. O dispositivo transcrito equipara uma venda interna a uma exportação, antecipando o direito ao benefício do "crédito presumido", empresa que vende à comercial exportadora, para o momento da venda interna. Houve, então, necessidade de se editar lei permissiva para o procedimento mencionado, tendo em vista tratar-se de situação excepcional.

42. No caso da exportação por intermédio de cooperativa de vendas, mandatária do produtor, a situação é diversa. Nesta, o cooperado não efetua venda à cooperativa. Simplesmente entrega a sua produção, realizando o autêntico ato cooperativo definido no art. 79 da Lei nº 5.764/71, transcrito a seguir, para que a cooperativa, agindo em seu nome, a venda no mercado interno ou externo:

"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."

43. A entrega da produção, nesse caso, não configura venda, como no caso de alienação a empresa comercial exportadora. O cooperado só terá direito ao benefício do "crédito presumido" quando a produção entregue cooperativa for efetivamente exportada. Nessas circunstâncias, não haveria motivo para a edição de lei dispondo sobre o imediato ressarcimento do direito à desoneração, como foi feito em relação às vendas a comerciais exportadoras.

44. Concluída a demonstração de que, nas exportações efetuadas por intermédio de cooperativa de vendas, o direito ao "crédito presumido" só ocorre após a realização da venda para o exterior, situação que dispensa o tratamento excepcional conferido às vendas a empresa comercial exportadora, cumpre ignorar o equívoco cometido pela autoridade fiscal.

A Conclusão

45. Para concluir, a impugnante apresenta a síntese das suas razões:

- a) O auto de infração foi lavrado sob a alegação da existência, nos livros fiscais da cooperativa, de débitos do IPI não recolhidos.
- b) Os débitos do IPI objetos da autuação tinham sido extintos por compensação com créditos presumidos do IPI. A compensação não foi aceita sob alegação de que os créditos presumidos eram indevidos.
- c) Os débitos do IPI extintos por compensação eram oriundos de vendas de açúcar no mercado interno. Os créditos presumidos utilizados na compensação com os débitos do IPI eram decorrentes de exportações de açúcar.
- d) Tanto as vendas no mercado interno, como as exportações, foram vendas e exportações dos próprios produtores, realizadas por intermédio da cooperativa.
- e) Os créditos presumidos do IPI foram considerados indevidos sob a alegação de que a cooperativa não é produtora do açúcar que exporta.
- f) O primeiro engano da Fiscalização está no pressuposto de que o cooperado e a cooperativa seriam entes distintos, o primeiro incumbido da produção, a segunda incumbida da venda ou exportação, quando não o são: a segunda é simplesmente mandatária legal do primeiro.
- g) A impugnante demonstrou mediante análise de pareceres, atos normativos, dispositivos legais (Acórdãos 20175.187 e 20213.259, art. 66 da Lei 9.430/96, arts. 2º e 3º da Lei 10.336/2001 c/c a Decisão de Consulta SRRF/8ª 190/2002, Nota COSIT nº 234/2003), que as vendas realizadas por intermédio de cooperativa centralizadora de vendas são vendas dos próprios cooperados e não da cooperativa.
- h) A cooperativa age em nome, por conta e risco e em proveito dos cooperados, como simples mandatária legal dos cooperados.
- i) Por isso a SRF reconheceu, no item 18 da Nota Cosit 234/2003, que o produtor que exporta seus produtos por intermédio de cooperativa tem direito aos créditos presumidos do IPI.
- j) Trata-se, portanto, de créditos presumidos do IPI absolutamente legítimos, e não de créditos presumidos indevidos.
- k) Demonstrou-se à saciedade que as exportações realizadas por intermédio de cooperativas são exportações dos próprios produtores cooperados. A cooperativa age como simples mandatária legal dos cooperados.
- l) Assim sendo, os créditos presumidos do IPI decorrentes dessas exportações mantêm ileso a qualidade de absolutamente legítimos.

46. As razões expostas demonstram que a ação fiscal resulta da rejeição indevida de compensações de débitos do IPI com créditos presumidos do IPI, absolutamente legítimos. Assim, a exigência fiscal não pode prosperar, tanto em homenagem à JUSTIÇA, como em homenagem ao PRINCÍPIO inserto no § 2º do art. 174 da Constituição de que "A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo."

O Pedido

47. Face à comprovada improcedência e ausência de suporte legal da presente ação fiscal, a impugnante protesta pela apresentação de razões aditivas, caso necessário, com base no princípio da verdade material, e requer, respeitosamente, o **acolhimento** integral de sua defesa e, em consequência, o cancelamento do **Auto de Infração**.

A DRJ Belém/PA julgou improcedente a Impugnação, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Ano-calendário: 2002

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

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão em 27 de janeiro de 2012 (fl. 164), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 27 de fevereiro de 2012 (fl. 166) e requereu, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do agravamento da exigência fiscal promovido pela DRJ Belém/PA e, no mérito, o integral provimento do recurso, repisando os mesmos argumentos encetados na Impugnação e arguindo adicionalmente o seguinte:

a) a DRJ Belém/PA, na tentativa de manter a qualquer custo o lançamento, apresentou nova imputação, por ter acolhido a argumentação de que a cooperada tem direito ao crédito presumido de IPI, por ser um estabelecimento produtor/exportador “que atende aos requisitos estipulados pela Lei nº 9.363, de 1996, para a fruição do incentivo”, havendo, portanto, agravamento da exigência fiscal;

b) o art. 20 da Medida Provisória nº 135, de 2003, definiu de forma expressa que o vendedor é o produtor cooperado e não a cooperativa, concluindo-se, com base na Nota Cosit nº 234/2003, que o produtor reúne as condições para fazer jus ao crédito presumido desde a edição da Lei nº 9.363, de 1996.

Submetido o Recurso Voluntário a julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF em 26/02/2013, após o feito, juntou-se aos autos equivocadamente o acórdão nº 3301-001.739, referente ao processo nº 15956.000205/2007-58 (fls. 200 a 210), situação essa detectada pelo contribuinte que, em sede de embargos de declaração, aduziu, preliminarmente, o erro ocorrido (fls. 224 a 232).

Por meio do despacho de fl. 253, datado de 8 de maio de 2017, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF designou o Conselheiro Hécio Lafetá Reis para formalizar o acórdão nº 3301-001.736.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e encontra-se revestido das demais condições legais, devendo o mesmo ser conhecido.

Conforme relatado, o presente auto de infração é decorrente da glosa da compensação de valores originários de crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, apurado pelo estabelecimento matriz da COPERSUCAR e transferido por meio de notas fiscais de transferência para o estabelecimento filial, ora Recorrente, o qual foi utilizado para a quitação do IPI dos períodos discutidos no presente processo.

Segundo o entendimento da fiscalização, mantido pela decisão recorrida, os referidos créditos não poderiam ter sido utilizados pela COPERSUCAR, por entender que pertencem aos cooperados, que são de fato as empresas produtoras exportadoras.

Inicialmente deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, vez que, o reconhecimento pela decisão recorrida no sentido de ser a cooperada produtora e exportadora, com direito à fruição do crédito presumido de IPI, apenas reflete o entendimento do julgador *a quo* quanto ao real beneficiário do incentivo, não caracterizando qualquer agravamento da exigência.

A decisão recorrida está baseado no fato da Nota Cosit nº 234, de 01 de agosto de 2003, que deu nova interpretação do tema, vedando-se à cooperativa centralizadora de vendas a apuração, escrituração e utilização do crédito presumido de IPI, cujos trechos de maior relevância para o assunto são a seguir transcritos:

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;

21.3. Remanescendo saldo credor na escrituração do Cooperado, após a dedução com o IPI devido pela Cooperativa na condição de substituta tributária, poderá haver transferência do crédito presumido para outros estabelecimentos da pessoa jurídica Cooperada, se houver, apenas para dedução do valor do IPI devido por operações no mercado interno; ao final do trimestre-calendário, obedecidas as demais normas específicas, poderá haver a compensação com outros tributos do Cooperado, inclusive o PIS/Pasep e a Cofins devido pela Cooperativa, na condição de responsável, mas só a parcela que diga respeito àquele Cooperado, isto é, a parcela referente à sua produção que tenha sido comercializada no mercado interno. Ao invés da compensação, o Cooperado poderá solicitar o ressarcimento do saldo credor em espécie, no todo ou em parte;

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.

Entretanto, a mencionada nota técnica, nesse ponto, está em desacordo com a legislação do IPI, sobretudo porque quanto à apuração do IPI centralizado no estabelecimento matriz, está em conformidade com o art. 15, II, da Lei nº 9.779, de 1999, determinando que a apuração do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, seja centralizados “pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica”, podendo ainda ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o próprio IPI, *in verbis*:

Art.15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;

II a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

[...]

Assim sendo, o fato da Recorrente ter centralizado a apuração do crédito presumido centralizado em seu estabelecimento matriz, não é motivo de impedimento para a fruição do benefício, pelo contrário, está de acordo com a legislação que rege o crédito presumido.

Da mesma forma dispõe a Lei nº 9.363, de 1996, constando que o crédito presumido do IPI pode ser centralizado pelo estabelecimento matriz e transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o próprio IPI:

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º. No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º. O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. (grifado).

Pelos mesmos motivos acima expostos, também considero não haver nenhum óbice para que o estabelecimento filial possa utilizar o crédito presumido para a compensação de débitos do mesmo IPI.

O principal ponto do processo se refere ao crédito presumido ter sido apurado e requerido pela Cooperativa, enquanto o Fisco entende que o benefício fiscal somente poderia ser utilizado e requerido pelo produtor exportador, entretanto, de acordo com a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que dispõe sobre a política nacional de cooperativismo, e, através de seu art. 79, define o que seja atos cooperativos, os quais não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria:

*Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, **sem objetivo de lucro.***

*Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, **constituídas para prestar serviços aos associados**, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características*

[...]

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. (grifado)

Conquanto o produtor-exportador seja cada um dos produtores rurais, pessoas físicas associados à cooperativa, todo o processo de industrialização e exportação é feito através da pessoa jurídica, que age por conta e ordem dos cooperados, por interesse deles, isto é, os atos da cooperativa devem ser considerados como sendo praticados pelos seus associados, é o que depreende-se do art. 83, da citada lei:

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo. (grifado).

Conforme bem esclareceu a Recorrente, no sistema cooperativo de vendas em comum, quem vende ou exporta é o próprio produtor cooperado. A cooperativa é mera intermediária, mandatária legal, logo o benefício fiscal concedido se destina ao produtor-exportador, não sendo apropriado pela cooperativa, não havendo que se falar em apropriação pela cooperativa do resultado obtido com a exportação, que será revertido aos produtores rurais, na proporção de suas participações na sociedade empresarial.

Para fins de definição do ato cooperado, especialmente no que se refere à entrega da produção pelo cooperado à cooperativa, nos termos dos arts. 79 e 83 da, da Lei nº 5.764, de 1971, a jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal (STF) que o assunto depende do exame dos fatos, isto é, depende da forma em que o negócio ocorre entre a cooperativa e cooperado (daí porque não poder ser objeto de recurso extraordinário), *in verbis*:

COMERCIAL. COOPERATIVA. ENTREGA DA PRODUÇÃO PELO COOPERADO A COOPERATIVA. NEGÓCIO QUE O ACÓRDÃO LOCAL, ANTE O EXAME DOS FATOS, ESPECIALMENTE A EXECUÇÃO DADA PELAS PARTES, DEFINIU COMO CONTRATO ESPECÍFICO ENTRE COOPERADO E COOPERATIVA (ARTS. 79 E 83 DA LEI N. 5.764, DE 16.11.71), E NÃO COMO CONTRATO DE DEPÓSITO IRREGULAR (ART. 1.280 DO CÓDIGO CIVIL). APLICAÇÃO DAS SUMULAS 279 E 454. (RE 92902, Relator(a): Min. DÉCIO MIRANDA, Segunda Turma, julgado em 07/10/1980, DJ 24101980 PP08610 EMENT VOL0118903 PP00727RTJ VOL0009503 PP01380).

No mesmo sentido, entendendo que a exportação através da cooperativa, como mandatária dos cooperados, ser questão de fato que deve ser apreciado pelo julgador, *in verbis*:

PRODUTO INDUSTRIALIZADO. EXPORTAÇÃO POR COOPERATIVA, QUE TERIA FUNCIONADO COMO MANDATÁRIA DOS COOPERADOS. QUESTÃO DE FATO PARA CUJO REEXAME NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RECURSO NÃO CONHECIDO. (RE

76026, Relator(a): Min. LEITÃO DE ABREU, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/03/1975, DJ 02061975 PP*****)

O aresto acima transcrito contempla através do voto condutor do acórdão, o seguinte trecho da v. sentença prolatada pelo colendo Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo (no Agravo de Instrumento nº 55.880), que naquele caso, a Cooperativa funcionou como mandatária no exercício das funções para as quais fora criada:

É de se ponderar ainda que a Cooperativa Central de Produtores de Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo não adquire o produto de seus cooperados. Funciona ela como mandatária no exercício das funções para as quais fora criada, podendo-se mesmo dizer que atua como autêntica “manus longa” dos cooperados.

Este entendimento ainda prevalece na Suprema Corte, conforme depreende-se da ementa do acórdão recentemente publicado, *in verbis*:

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. ISS sobre atos cooperativos impróprios. Reexame de fatos e provas e de contrato social. Impossibilidade. Súmulas n.ºs 279, 280 e 454 desta Corte. 1. O Tribunal local, com base nos elementos probatórios do autos e na legislação infraconstitucional (Leis n.ºs 5.764/71, 5.641/89, 7.640/99, 8.464/02 e 8.725/03), consignou que a agravada presta serviços aos seus próprios cooperados. Alterar esse entendimento para análise dos argumentos expendidos pelo agravante requereria reexame das leis em comento, do contrato social e dos fatos e das provas que permeiam a lide, fato vedado nesta instância recursal. Incidência, na espécie, das Súmulas n.ºs 279, 280 e 454 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental não provido. (AI 645954 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 21/08/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe176 DIVULG 05092012 PUBLIC 06092012) (grifado).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendimento firme no sentido de que o ato cooperado não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CONSUMO. OPERAÇÃO DE VENDA DE BENS A TERCEIROS NÃO-COOPERADOS. ATO MERCANTIL. CSLL. INCIDÊNCIA.

1. O ato cooperativo típico, nos termos do art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971, não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, o que afasta a incidência do PIS e da COFINS sobre o resultado de tal atividade.

2. A operação de venda de bens a terceiros por sociedade cooperativa de consumo se reveste de natureza mercantilista. O resultado positivo advindo dessa atividade, por conseguinte, submete-se à incidência da CSLL. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental parcialmente provido. (Grifado). (AgRg no REsp 653.489/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 24/09/2009).

No caso concreto, entendo que o estão presentes os pressupostos estabelecidos pelos arts. 79 e 83, da Lei nº 5.764/71, que define o ato cooperativo, bem como a forma como ocorreram as relações entre cooperativa e cooperado, pois, de acordo com os arts. 12 e 13 (Capítulo III – Dos Objetivos e Operações), do Estatuto Social da COPERSUCAR (CNPJ nº 61.149.589/000189, estabelecimento matriz), aprovado pela AGE de 14/04/1987, consta dentre suas atribuições receber e vender a produção de seus associados, senão vejamos:

Capítulo III

Dos Objetivos e Operações

[...]

Art. 12. A Cooperativa tem por objetivo prestar serviços a seus associados: receber, financiar e vender a produção de cana de açúcar, de álcool e de mel de seus associados.

[...]

Art. 13. A cooperativa, no cumprimento de seus objetivos sociais, venderá a produção de cana de açúcar, de álcool e de mel, de seus associados, de forma a conciliar os interesses dos produtores e consumidores.

A AGE de 26/01/1999, deu a seguinte redação ao art. 15, do Estatuto Social da Cooperativa:

Art. 15. No curso da safra, o associado terá direito a adiantamento em valor igual aos financiamentos obtidos pela Cooperativa de qualquer estabelecimento de crédito, com garantia do produto que lhe foi entregue para venda, e proporcional à entrega.

Parágrafo 1º: À proporção que forem sendo vendidos os produtos entregues para venda em comum, a Cooperativa rateará aos associados, as margens líquidas que forem resultando, respeitados os valores dos ágios e deságios por qualidade, que houverem sido fixados pelo Conselho de Administração.

Assim sendo, uma análise mais criteriosa dos fatos leva à conclusão de que os atos praticados pela Cooperativa com seus associados obedeceram aos comandos dos artigos 79 e 83, da Lei Geral das Cooperativas, permitindo concluir que não se não houve ato mercantil entre Cooperativa e seus associados.

Por último, conforme demonstrado, o fato do crédito presumido ter sido apurado e requerido pela Cooperativa, e não diretamente pelo produtor exportador, não deve impedir a fruição do benefício, salvo se tivessem sido constatados outros motivos impeditivos, o que no caso não restou comprovado.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Antônio Lisboa Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro Hécio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

Por intermédio do Despacho de fl. 253, nos termos do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, incumbiu-me o Presidente da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF a formalização do presente acórdão, dado que a redatora originalmente designada para redigir o voto vencedor não mais integra nenhum dos Colegiados do CARF.

O presente voto foi elaborado com base no resultado constante da ata de julgamento, bem como no teor do acórdão nº 3301-001.739, referente ao processo nº 15956.000205/2007-58 (fls. 200 a 210), em que se decidiu, na mesma data, sobre a mesma matéria e o mesmo contribuinte, diferindo-se tão somente quanto ao período de apuração.

"Peço vênica para divergir do ilustre Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, especialmente pelo fato do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, ter sido apurado pela cooperativa, no caso a Recorrente, a COPERSUCAR, ainda que tenha sido transferido por meio de notas fiscais de transferência para os estabelecimentos filiais, da ora Recorrente, o qual foi utilizado para a quitação do IPI dos períodos discutidos no presente processo.

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 Coopersucar, constituindo motivo de impeditivo à fruição do benefício, que pertence às empresas produtoras exportadoras, não havendo previsão para sua transferência a terceiros.

Ao contrário da conclusão do i. Relator, 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 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.

Em relação às ações judiciais noticiadas nos autos, não consta nenhuma autorização para a apuração ou aproveitamento dos benefícios fiscais usufruídos por seus cooperados, nem mesmo que a Fazenda Nacional tenha atuado nesses processos, não podendo alcançar os fatos discutidos no presente processo.

Por fim, cumpre registrar que em sendo o crédito presumido constitui 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."

Com base nesses fundamentos, a redatora designada votou por negar provimento ao recurso voluntário, sendo acompanhada pela maioria dos demais integrantes do Colegiado.

assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis - redator *ad hoc*