



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

Processo nº 10725.000968/2004-56
Recurso nº 253.812 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.428 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE CONSUMO DOS MOTORISTAS DE ITAOCARA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/12/2003

NORMAS GERAIS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo o contribuinte realizado todos os procedimentos que lhe exige o artigo 150 do CTN, a fluência do prazo de cinco anos, na forma definida no seu parágrafo 4º, retira da Fazenda Pública a possibilidade de constituir crédito tributário em relação àquele fato gerador.

COFINS. COOPERATIVAS.

Após a nona edição da Medida Provisória 1.858, as cooperativas em geral, inclusive as de consumo, submetem-se à tributação pela COFINS sobre a totalidade de seu faturamento, admitidas as exclusões ali previstas, entre as quais a de vendas de mercadorias a associados. Não provado pela autoridade fiscal que tenham ocorrido vendas a não-associados, deve ser aceita a declaração prestada pelo sujeito passivo que indica sua ausência quando comprovadamente destruídos os livros e documentos que lhe serviriam de suporte.

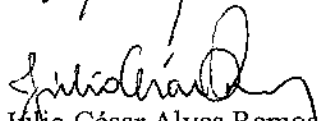
Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A Conselheira Nayra Bastos Manatta votou pelas conclusões.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Rm' or similar, located at the bottom right of the page.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Júlio César Alves Ramos - Relator

EDITADO EM 03/03/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Sobe a exame do colegiado recurso contra decisão que considerou parcialmente procedente lançamento da COFINS efetuado contra uma cooperativa de consumo. A autuação abrangeu os períodos de apuração mensais ocorridos entre janeiro de 1999 e dezembro de 2003 e foi cientificada ao sujeito passivo em 27 de outubro de 2004 (fl. 540).

A descrição dos fatos (fls. 541/542) ressalta que as cooperativas de consumo devem contribuir para o PIS sobre a totalidade de suas receitas nada importando se as vendas sejam realizadas para associados ou não. Segundo a autoridade fiscal, esse seria o entendimento do art. 69 da Lei 9.532/97 expresso em "Ato Declaratório Normativo" da SRF que teria expressado que a palavra "consumidores" constante do ato legal abrange mesmo os associados da cooperativa. Ainda que os períodos de apuração tenham início em 1999, não há no enquadramento legal (fl. 544) qualquer referência às Medidas Provisórias 1.858, em suas várias edições, e 2.158-35. Provavelmente por isso a única parcela das receitas que foi excluída pela autoridade fiscal foi a decorrente da venda de combustíveis, mas não porque tenha sido feita aos associados e sim porque os produtos se submeteriam à tributação monofásica no período.

Entre folhas 73 a 75 constam planilhas discriminativas das bases de cálculo, elaboradas pela entidade, das quais não consta ter havido vendas a não-associados. Elas foram então confrontadas aos livros contábeis Razão (fls. 76 a 256) e Diário (fls. 130 a 138 e 190 a 198) dos anos de 2001 a 2003 e às DIPJ de todos os anos. Consta ainda dos autos informação da fiscalizada de que os documentos contábeis e fiscais relativos aos anos de 1999 e 2000 foram destruídos em incêndio que teria ocorrido na sede da empresa de contabilidade que lhe prestava serviços, do que fez prova documental nos autos (fls. 22 a 24 e 260 a 274).

Os livros razão juntados aos autos apenas exibem contas de vendas a associados, que coincidem em valor com aqueles autuados nos anos respectivos (2001 a 2003). Com base nessas informações prestadas, a autoridade fiscal elaborou as planilhas de fls. 535 a 539, nas quais também não há discriminação entre receitas oriundas de vendas a associados e a não-associados.

Na impugnação tempestivamente apresentada a Cooperativa afirmou que todas as suas vendas, em todos os anos considerados, foram feitas aos motoristas cooperados, motivo pelo que entendia não caber a incidência da contribuição sobre elas. Citou em seu favor jurisprudência oriunda do STJ que viria acolhendo a tese de que cooperativas não auferem receitas nas operações com associados, de modo que a COFINS somente é por elas devida

sobre as vendas para não-associados. Na impugnação não houve mais qualquer referência ao fato de os documentos contábeis e fiscais dos anos de 1999 e 2000 terem sido destruídos.

A DRJ Rio de Janeiro II acolheu o argumento de que as vendas a associados não seriam base de cálculo da contribuição, embora sob fundamento diverso do da defesa. De fato, após historiar a evolução legislativa da matéria, concluiu que até o período de apuração correspondente ao mês de setembro de 1999, as cooperativas em geral – inclusive as de consumo – apenas pagariam a contribuição sobre o faturamento decorrente de vendas a não-associados. Para tanto, refutou a afirmação da autoridade lançadora de que haveria Ato Declaratório da SRF dizendo o contrário. A partir de então, e por força da revogação expressa da isenção prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, praticada pela sétima edição da Medida Provisória 1.858, todas as cooperativas passaram a ser tributadas exatamente como qualquer outra pessoa jurídica, mas se passaram a admitir exclusões do faturamento entre as quais a de vendas de produtos a associados. Com essas considerações, o acórdão vergastado afastou a autuação dos períodos dos anos de 2001 a 2003 por entender que aí restou comprovado pelos livros contábeis que as vendas foram mesmo para associados. Já para os anos de 1999 e 2000, considerou não haver tal prova nos autos e que ela seria de responsabilidade da entidade fiscalizada, ainda que tenha ela demonstrado que os livros e documentos não mais existiam. Manteve, por isso, a autuação com respeito aos anos de 1999 e 2000.

É contra essa manutenção que se insurge o tempestivo recurso, que repete os argumentos da impugnação e insiste em que mesmo nos anos em que a autuação foi mantida todas as vendas foram para associados.

Nem na impugnação, nem na decisão da DRJ, nem no recurso há discussão sobre decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Relator

O recurso deve ser apreciado porquanto tempestivo.

Embora totalmente ausente até aqui, sua análise deve começar pela prejudicial de decadência, visto que, por ser ela de ordem pública, deve ser conhecida de ofício.

Sua ausência no julgamento original provavelmente se deveu ao fato de ter sido ele produzido antes da decisão plenária do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, no qual certamente se basearia a autoridade julgadora para afastar a ocorrência de decadência.

Aqui e agora já não se pode fazer o mesmo. É que aquele julgado já se encontra sedimentado em Súmula Vinculante da Corte Suprema (Súmula nº08), de sorte que é forçosa a aplicação das disposições do CTN sobre a matéria.



Nesse sentido, à contribuição devem mesmo se aplicar as regras estabelecidas no art. 150 do CTN. Isso porque é a Cofins também tributo sujeito ao lançamento por homologação de que cuida o artigo. Para eles, como é bem sabido, fixou aquela lei, recepcionada como lei complementar, o prazo de cinco anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, para que a administração tributária reveja os procedimentos adotados pelo contribuinte que devem culminar com a realização do pagamento antecipado do tributo. É este exame que consoma o lançamento, pela via da homologação daqueles procedimentos, que se pode dar de forma expressa ou tácita, esta última se transcorridos os cinco anos sem pronunciamento expresse.

A leitura do dispositivo do código permite inferir que a modalidade de lançamento ora discutida deveria se restringir àqueles tributos cujo fato gerador ocorresse sistematicamente, de forma a que o contribuinte dele tivesse plena ciência e pudesse, também de forma rotineira, apurar o montante devido e recolhê-lo sem precisar de qualquer intervenção da autoridade fiscal. Destinava-se ela, portanto, àqueles tributos em que a discussão fisco-contribuinte deveria ficar restrita ao montante devido, o que seria objeto da verificação de que trata o dispositivo.

Ela se aplicava, assim, inicialmente, apenas ao IPI (único tributo cuja legislação expressamente menciona essa modalidade de lançamento). Nem mesmo ao IRPJ, também de apuração sistemática, mas de complexidade bem maior, destinou o legislador inicialmente a modalidade. De fato, no IPI era quase certa a ocorrência do fato gerador, visto incidir o tributo exatamente sobre as operações costumeiras dos estabelecimentos industriais, e era relativamente fácil a determinação do montante, embora houvesse nuances em situações específicas que poderiam gerar dúvidas quanto ao correto valor a recolher.

Nesse tipo de tributo é quase sempre possível equiparar a ausência de recolhimento à ausência dos "procedimentos" que o art. 150 do CTN exige. Deveras, como poderia o contribuinte entender não ocorrido o fato gerador se realizou normalmente suas operações?

Em consequência, para eles, a ausência de recolhimento autorizaria a adoção da regra emanada do art. 173, presumindo-se que o contribuinte em verdade não adotou os procedimentos que a lei lhe exige e o lançamento não é mais por homologação e sim lançamento de ofício totalmente regido pelo art. 173. No que tange ao IPI, aliás, sequer seria necessário supor isso, pois a existência de livro próprio de apuração e a necessidade de o imposto constar na nota fiscal de saída bastariam para se ter a certeza se a empresa de fato o apurou.

Não foi esse, no entanto, o caminho adotado desde a edição do CTN. Em verdade, começando com as contribuições sociais, cujo número só cresceu desde então, passou a sistemática de lançamento por homologação a ser estendida a virtualmente todo tributo cobrável no País. E mesmo quando não se trate de operações regularmente realizadas pelo contribuinte e, em consequência, a certeza da ocorrência do fato gerador esteja longe de poder ser presumida.

Daí passaram a ocorrer dúvidas acerca da forma como deve ser contado o prazo nos casos em que os "procedimentos" adotados pelo contribuinte levem à conclusão de que nada deveria recolher. Tem-se basicamente duas correntes doutrinárias: a primeira aferra-se àquele espírito inicial da norma, exigindo que o § 4º do art. 150 somente se aplique quando o contribuinte de fato apura e recolhe algum valor, restando tão-somente dirimir se esse montante está correto; a outra, ao contrário, reconhece que, dada a amplitude de sua aplicação atual, é perfeitamente possível que o contribuinte chegue à conclusão de que nada deve, o que

não retira, por isso, o tributo da modalidade em apreço, impondo-se a observância do prazo definido no artigo que trata especificamente da modalidade.

Em suma, para essa segunda corrente, sempre se aplicará a regra de contagem prevista no § 4º do art. 150 do CTN aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (salvo as situações nele mesmo citadas), independente de ter havido pagamento antecipado. Já para a primeira, somente se o contribuinte tivesse recolhido algo.

Embora me filie a ela, reconheço a dificuldade que é vincular tal recolhimento em tributos sujeitos a diferentes incidências, de que são exemplos o IOF e a CPMF, além do IRPJ e do imposto de renda na fonte. De fato, como considerar que o contribuinte há de se beneficiar, por exemplo, com um recolhimento de IOF sobre operação, digamos, de seguro, para que o prazo decadencial em relação a um IOF sobre, digamos, câmbio, seja o definido no art.150? O que têm a ver os diferentes procedimentos de apuração? E se o contribuinte não tiver outra operação, naquele período de apuração, sujeita ao IOF, como se pode exigir que ele tenha recolhido alguma coisa a título desse tributo para dar validade ao art. 150?

E com respeito à CPMF e ao Imposto de renda na fonte cuja apuração e conseqüente recolhimento devem se dar, de ordinário, por outra pessoa jurídica?

Mesmo em relação à contribuição ora em apreço, passaram a constar da legislação hipóteses em que a certeza da obrigatoriedade de recolhimento já não mais havia. Refiro-me aos casos de substituição tributária e de tributação monofásica, em que a apuração e o recolhimento são, na verdade, de responsabilidade de outrem. Nesses casos, coloca-se a questão: deve o contribuinte sob fiscalização ser afetado pelo procedimento do outro? Às claras, nesse caso por exemplo, a existência ou não de recolhimentos sobre a receita com venda de combustíveis – que deve ser feita pelo distribuidor – altera o prazo para lançamento contra a fiscalizada?

Provavelmente por essas razões, cada vez mais numerosas dada a ampliação acima mencionada, é que tem prevalecido na instância administrativa o outro ponto de vista. Realmente, como menciona o contribuinte em seu recurso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem reiteradamente aderido à corrente doutrinária que não exige a ocorrência de pagamento antecipado. E isso tem perdurado mesmo após profundas mudanças em sua composição, a última em decorrência da criação do CARF.

Destarte, ainda que mantenha minha posição pessoal, por economia processual passei, após a última mudança de composição da CSRF, a aplicar o mesmo entendimento.

Com essas considerações, entendo que deve se aplicar a regra de contagem prevista no artigo 150, § 4º do CTN ao tributo. Em conseqüência, o direito da Fazenda Pública à constituição do crédito tributário relativo aos períodos de apuração ocorridos desde janeiro de 1999 e até outubro do mesmo ano, inclusive, já se encontrava extinto, visto que homologada a “apuração” empreendida pelo contribuinte e assim definitivamente extinto qualquer crédito tributário decorrente de fatos geradores lá ocorridos.

Já tendo sido repudiada a autuação quanto aos anos de 2001 em diante, resta apenas a análise da autuação entre novembro de 1999 e dezembro de 2000. Como indiquei no relatório, ela foi mantida unicamente porque a entidade não conseguiu provar que as vendas



praticadas não o foram para associados. E assim entendeu o i. relator *a quo* mesmo reconhecendo que tal prova é impossível face à destruição, devidamente comprovada pela entidade, dos livros e documentos daqueles anos. Note-se que a entidade cumpriu os requisitos estabelecidos na legislação de regência para situações semelhantes, do que fazem prova os documentos carreados aos autos pela própria autoridade lançadora.

Da leitura da autuação resta claro que essa circunstância era, para a autoridade fiscal, absolutamente irrelevante, dada a sua convicção de que a norma legal aplicável às cooperativas de consumo continuava sendo, pelo menos até 2003, a Lei 9.532, art. 69. Tanto é assim que ela sequer mencionou na autuação as medidas provisórias posteriores que cuidaram da tributação das cooperativas. O entendimento que baseia o auto de infração é, pois, e sem sombra de dúvida, que cooperativas de consumo cooperativas não são, ao menos para efeito de tributação pelo PIS e pela COFINS, submetendo-se desde a edição da Lei 9.532 às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O que ela entendeu foi que a cooperativa de consumo simplesmente não é mais cooperativa para efeito de PIS e COFINS com o advento da Lei 9.532. E disse que esse entendimento fora ratificado pela SRF em "Ato Declaratório Normativo" (cujo número não mencionou).

A análise das peças processuais também prova que as DIPJ dos anos em discussão corroboram a alegação da empresa. De fato, o que ela defende é que apenas as vendas para não-associados geram recitas e devem, por isso, ser submetidas à tributação. As declarações entregues não apontam a ocorrência de nenhuma receita de venda nesses anos (nem nos seguintes, a propósito).

Assim, não me parece sensato às autoridades julgadoras imputar à entidade a prova de circunstância que hoje se revela impossível (e já o era quando da fiscalização empreendida), mormente porque não fora, então, considerada relevante, motivo porque não foi objeto de investigação adicional pela autoridade incumbida dos trabalhos fiscais. Repito que a entidade adotou os procedimentos previstos na legislação do imposto sobre a renda para situações de destruição de documentos, conforme atestam as peças acostadas aos autos: registro da ocorrência na Secretaria de Segurança Pública, publicação no Diário Oficial do Estado, comunicação à Junta Comercial, à SRF e à Secretaria Estadual de Fazenda. Todas as comunicações datam de 2001, bem antes do início da ação fiscal (iniciada em 21/9/2004, fl. 01).

CPC:

Ao estabelecer os requisitos e a exigibilidade da prova, estatui o art. 333 do

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

Parece-me que a decisão afronta o inciso II acima, pois se efetivamente foram destruídas as provas e disso se deram as necessárias comunicações, como pode o sujeito passivo fazer a prova exigida?

É que caberia, em meu entender, primeiro à autoridade fiscal, se desconfiasse que a ocorrência noticiada poderia estar servindo para encobrir alguma infração fiscal, diligenciar para, ao menos, configurar indiciariamente tal suspeita, por exemplo juntando documento em poder de terceiro não-associado atestando ter comprado na entidade. Somente então poder-se-ia atribuir ao fiscalizado o ônus de produzir a prova contrária. Nos autos em discussão, não há nada disso. A autoridade fiscal aceitou que os livros e documentos haviam mesmo sido destruídos – tanto que foi ela quem juntou os documentos que o atestam – e não acusou a entidade de possuir receitas decorrentes de vendas a não-associados que poderiam estar neles registradas.

Embora reconheça que esse entendimento fragiliza a fiscalização em situações como a aqui considerada, não é menos importante o fato de que a exigência fiscal não se pode lastrear em suposição. De fato, todas as peças carreadas aos autos indicam na direção oposta à adotada pela decisão: não há, terminantemente, por que suspeitar de que a entidade tenha auferido receitas com vendas a não-associados se a sua DIPJ tempestiva afirma o contrário, seus livros contábeis de períodos posteriores sequer possuem contas para tal registro e ela própria declarava-se disposta a recolher a contribuição sobre tais receitas se elas ocorressem e não há nenhuma indicação nesse sentido por parte da autoridade fiscal.

Não vejo por que, então, afirmar, sem qualquer indício em contrário, que houve vendas a não-associados (e que todas foram assim) de modo a que a autuação possa ser mantida.

Com essas considerações, voto por dar integral provimento ao recurso do contribuinte para:

- a) considerar decaído o direito da Fazenda às exigências relativas a fatos geradores compreendidos entre janeiro e outubro de 1999;
- b) considerar improcedente a autuação em relação aos períodos de apuração compreendidos entre novembro de 1999 e dezembro de 2000.

É o meu voto.


Julio Cesar Alves Ramos