



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

Processo nº 10825.002018/2003-57
Recurso nº 256.915 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.378 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2009
Matéria PIS E COFINS - RESTITUIÇÃO
Recorrente COOPERATIVA DE CAFEICULTORES DA ZONA DE SÃO MANUEL
Recorrida DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2000

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e conseqüentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário.

CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA DA COFINS.

Caso a contribuinte não promova a contabilização em separado de suas operações de forma a possibilitar a inequívoca identificação e quantificação de receitas relativas a atos cooperativos porventura realizados, sujeitam-se tais receitas à incidência da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2000

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e conseqüentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário.

CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA DO PIS.

Caso a contribuinte não promova a contabilização em separado de suas operações de forma a possibilitar a inequívoca identificação e quantificação de receitas relativas a atos cooperativos porventura realizados, sujeitam-se tais receitas à incidência do PIS.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta e Relatora

EDITADO EM 08/01/2010

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

Relatório

Trata o presente processo de pedido de restituição de valores relativos ao PIS e à COFINS, ambos em regime de substituição tributária, relativo aos períodos de janeiro/98 a junho/00, sob a alegação de que no período mencionado a contribuinte adquiriu combustíveis diretamente dos distribuidores e os revendeu, na maior parte, para os seus cooperados, resultando em ato cooperativo fora, portanto, do campo de incidência das contribuições em tela. Considerando que os produtos estavam sujeitos à substituição tributária os valores recolhidos pelos substitutos em lugar dos comerciantes varejistas devem ser restituídos.

A autoridade fiscal indeferiu o pleito sob o fundamento de que não restou demonstrado que a contribuinte suportou efetivamente os valores em questão, e que a previsão contida na IN SRF 06/99 não se aplica ao caso em concreto.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese que:

1. Os atos cooperativos não estão sujeitos ao PIS e à COFINS;
2. A MP 1858 isentou das contribuições os valores decorrentes de vendas a associados, previsão esta reiterada pelo art. 3º, V da IN SRF 145/99;
3. A cooperativa adquiria combustíveis das distribuidoras e os repassava para seus cooperados, o PIS e a COFINS devidas pelos comerciantes varejistas eram recolhidas em regime de substituição tributária pelas refinarias (gasolina e óleo diesel) e pelas distribuidoras (álcool hidratado).
4. Tal recolhimento feito pelas distribuidoras em nome dos comerciantes varejistas eram indevidos pois a cooperativa praticava ato cooperado;
5. A ausência de juntada das NF de aquisições ao pedido não pode ensejar o seu indeferimento pois a autoridade administrativa pode realizar diligência para apurar os fatos ou ser feita a juntada das NF de aquisições .

A DRJ em Ribeirão Preto converteu o julgamento da manifestação de inconformidade em diligência para que:

- a) Verificar se na escrituração da contribuinte estão discriminadas as vendas de combustíveis a cooperados, com a identificação do associado, valor da operação, espécie do bem ou mercadoria e quantidades vendidas;
- b) Intimar o contribuinte a apresentar NF de compra dos combustíveis, apurando-se com base nas vendas de combustíveis efetuadas pela cooperativa, em cada mês, o eventual saldo a restituir, consoante determina a IN SRF 6/99.

Em resposta a diligência proposta a autoridade fiscal concluiu que na escrita fiscal da contribuinte as vendas para cooperados e para não cooperados não foi corretamente discriminada, já que vendas a não cooperados foram contabilizadas como vendas a cooperados.

Intimada a se manifestar no prazo de 10 dias a contribuinte solicitou prorrogação de mais 30 dias. Posteriormente os autos foram encaminhados para a DRJ.

A autoridade julgadora a quo manifestou-se no sentido de indeferir a solicitação por não ter a contribuinte segregado em sua contabilidade a venda de combustíveis para cooperados e a venda de combustíveis para não cooperados.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando as mesmas razões da inicial, acrescendo:

- I. Apresentou manifestação acerca da diligência proposta que por algum motivo que desconhece não foi anexada aos autos;
- II. Realmente escriturou como vendas a cooperados algumas vendas feitas a não cooperados em virtude de os clientes não aguardarem a emissão da NF de venda e, no final do dia, elas eram emitidas com inscrição de qualquer cooperado;
- III. Tal fato não implica que não segregava as receitas advindas de vendas a cooperados das vendas efetuadas a não cooperados. Tratou-se apenas de um erro de fato;
- IV. A segregação é efetivamente feita e, se quisesse, a fiscalização poderia ter feito todo o levantamento, como o fez a recorrente, no lugar de o fazer por amostragem;
- V. As planilhas acostadas indicam as vendas efetuadas a cooperados e as vendas a não cooperados.

É o relatório.



Voto

Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA, Relatora

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Primeiramente há de ser analisada a questão acerca da substituição tributária, mais especificamente acerca da legitimidade para pleitear a restituição ou utilizar-se para efetuar compensações (que é o caso dos autos) de indébito tributário decorrente desta substituição em havendo pagamento de tributo indevido ou a maior, tem sido tema constante de discussões nesta Câmara sem que se tenha chegado a uma conclusão definitiva.

Inicialmente, o meu posicionamento era no sentido de que o direito, a legitimidade para pedir a repetição do indébito ou utilizar-se do crédito decorrente de recolhimento indevido ou a maior do tributo sujeito ao regime de substituição tributária era do substituído uma vez que a ele cabia o ônus do tributo pago indevidamente ou a maior, nos termos determinado pelo art. 166 do CTN:

Art. 166 - A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Todavia, analisando melhor o referido dispositivo legal, conclui que a substituição tributária não faz parte da natureza do tributo, mas representa, sim uma opção, uma escolha do legislador de eleger outro que não aquele que tem relação pessoal e direta com o fato impositivo como contribuinte efetivo do tributo.

Os tributos que por sua natureza comportam a transferência do encargo financeiro para terceiros são aqueles que compõem o preço do produto, da mercadoria e por consequência são repassados para os compradores como parte integrante do preço da mercadoria ou produto.

Desta forma entendo que a substituição tributária não se enquadra no disposto no art. 166 do CTN, por não fazer parte da natureza do tributo.

Analisando, ainda, o posicionamento do Conselho Jorge Freire, formalizado na declaração de voto constante do RV 118.042, acerca da natureza da substituição tributária, passei a concordar com os seus argumentos que abaixo transcrevo:

“Entendo que na hipótese de substituição tributária, que só pode derivar de texto expresso de lei, como criado pela norma retro transcrita, a obrigação tributária já nasce tendo no pólo passivo o substituto, afastada assim toda e qualquer responsabilidade do contribuinte, que, nestes casos, não será sujeito passivo.

Creio que quem melhor apreendeu o instituto da substituição, foi o inigualável Alfredo Augusto Becker¹, que cunhou a expressão contribuinte *de jure* como gênero, para nela incluir as espécies do contribuinte, propriamente dito, e o substituto legal tributário.

Ensina o mestre gaúcho que:



¹ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed, São Paulo, Lejus, 1998, p. 547.

*O fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.*²

E adiante, na mesma obra, conclui:

*Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e Estado.*³

No mesmo sentido, a bem lançada crítica de Johnson Barbosa Nogueira⁴:

A introdução acrítica de certas noções dogmatizadas a respeito do substituto tributário, por força principalmente do prestígio da doutrina italiana, permitiu que se aceitassem, sem maior indagação sobre a natureza jurídica da substituição tributária, certos equívocos em sede doutrinária, já agora a grassar no direito positivo.

O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores. Deste modo, o substituto estaria previsto no art. 121, parágrafo único, II, como um tipo de responsável.

O segundo desses desvios é representado pela concepção da tributação na fonte como exemplo típico de substituição tributária. Na verdade, se fosse melhor analisada nossa tributação do imposto de renda na fonte, verificaríamos que o tributo sempre foi retido e recolhido em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer). Só mais recentemente, na área da tributação dos rendimentos auferidos por estrangeiro, é que se vem utilizando a figura do contribuinte substituto do imposto de renda.

Tal posicionamento foi abarcado pela jurisprudência em paradigmático Acórdão⁵ da Primeira Seção do STJ, votado à unanimidade, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que faz, com arrimo em Alfredo Becker, uma excelente diferenciação entre responsabilidade e substituição, como abaixo transcrito:

A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário, a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo. A sujeição

² Op. cit., p. 554.

³ Op. cit., p. 562.

⁴ **O Contribuinte Substituto do ICMS**, tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989.

⁵ Embargos de Divergência no REsp 59.513-SP, j. em 12/06/1996.

passiva originária, nas modalidades de contribuinte e de substituto legal tributário, pode não ser suficiente para o cumprimento da obrigação tributária, que é sempre derivada do inadimplemento da obrigação tributária originária

...

A responsabilidade tributária é uma obrigação de segundo grau, alheia ao fato gerador da obrigação tributária. Quando a norma jurídica incide, sabe-se que ela obriga o contribuinte ou o substituto legal tributário. Apenas se eles descumprirem essa obrigação tributária, é que entra em cena o substituto legal tributário.

Dessa forma, se no pólo passivo, desde o momento em que nasceu a relação jurídica tributária, estiver terceiro que não aquela pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, o contribuinte, estaremos frente ao instituto da substituição tributária, quando o regime jurídico do sujeito passivo será o do substituto, já que a obrigação tributária, ao nascer, terá este em seu pólo passivo, o qual será o responsável pelo pagamento do crédito tributário. Assim, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade.

De outra banda, se no pólo passivo, quando do nascimento da obrigação tributária, estiver o contribuinte, mas, por fato posterior ou por disposição expressa de lei, atendido os termos do art. 128 do CTN, o responsável pelo pagamento seja terceiro contra quem não nasceu a obrigação tributária, estaremos frente a casos de responsabilidade por transferência ou sujeição passiva.

Em síntese, quando o caso for de substituição tributária, no qual, como abordado, o substituto é sujeito passivo, o regime jurídico será o do próprio substituto. Dessa forma, o substituído não tem legitimidade passiva, e, por tal, não pode pleitear o indébito do valor cuja obrigação tributária lhe é alheia.”

No caso em concreto também não cabe o disposto na IN SRF 06/99 uma vez que a adquirente dos combustíveis é a cooperativa, mas não é ela a consumidora final. Existe venda de combustível, ainda que parte destas vendas se dê a cooperados. O dispositivo legal que permite o ressarcimento dos valores das contribuições pagas no regime de substituição tributária pela distribuidora prevê apenas a hipótese em que o adquirente seja o consumidor final, o que não é o caso concreto dos autos:

Art. 6º *Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.*

§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos.

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.

Culminando, a contribuinte não segrega, em sua contabilidade, as vendas realizadas para associados das vendas realizadas a não associados, como confirma a própria recorrente ao admitir que, no caso de clientes que não esperavam a emissão de NF, a cooperativa fazia o batimento das saídas efetivas com os documentos e o caixa mediante a emissão de várias notas em sequência e com valores redondos mais altos que os valores de vendas usuais e em nome de qualquer cooperado.

Incumbiria à sociedade cooperativa a competente escrituração de suas contas, de modo a possibilitar a perfeita identificação daquilo que decorre de atos cooperativos ou não. Conseqüentemente, não atendendo ao requisito da segregação de receitas, custos e despesas, impossibilitando o inequívoco reconhecimento por parte do fisco da prática de atos cooperativos na acepção da lei, sujeitar-se-ia a sociedade à incidência fiscal sobre a totalidade das receitas auferidas, uma vez que não se pode usufruir de benefício fiscal por mera presunção de prática de atos privilegiados.

Além da determinação do art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, de que devem ser contabilizados em separado os atos não-cooperativos, a antiga Coordenação do Sistema de Tributação – CST, mediante o Parecer Normativo CST nº 73, de 04 de agosto de 1975, já havia se pronunciado acerca do assunto, nesse caso para fins de apuração dos resultados das sociedades cooperativas para usufruto da não-incidência do IRPJ exclusivamente em relação aos atos cooperativos, o que também se aplica à Cofins, na medida em que, se admitida a prática de atos estranhos à finalidade da cooperativa, garantiria a perfeita identificação da parcela da receita relativa aos atos cooperativos:

“(…)

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. (...)” (Grifou-se)

No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, ressaltou a necessidade de a escrituração contábil apresentar destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, sob pena, naquela hipótese, do arbitramento do lucro para fins de incidência do IRPJ.

Assim, a regularidade da escrituração de sociedades que pretendam gozar de benefícios fiscais próprios de cooperativas, além dos requisitos cabíveis a todas as demais

sociedades, apresenta como pressuposto a contabilização em separado dos atos cooperativos e não-cooperativos. Não apresentando esta contabilização segregada, não se pode falar em não tributação de ato cooperado.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto, nos termos do voto.


NAYRA BASTOS MANATTA