



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

Processo n° 13982.000674/2010-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-000.588 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2012
Matéria PIS/COFINS - COOPERATIVAS
Recorrente COOPERATIVA DOS TRANSPORTADORES DO VALE - COOTRAVALE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A falta de motivação da decisão implica em preterição do direito de defesa do contribuinte.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa se traduzem, por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

É inválida a decisão proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório e da ampla defesa.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO. PROVAS. NECESSIDADE DE VALORAÇÃO.

O contribuinte tem o direito de saber quais foram os motivos/fundamentos que levaram o julgador a não acatar as provas apresentadas (Doc. 3 e 4), inclusive, para poder insurgir-se contra eles em seu Recurso.

No sistema do livre convencimento motivado, adotado em nosso ordenamento jurídico, inclusive nos processos administrativos (art. 29 do Decreto no 70.235/1972), o julgador forma livremente o seu convencimento, porém dentro de critérios racionais que devem ser indicados na decisão.

O órgão julgador tem liberdade para aceitar e valorar a prova, desde que, ao final, fundamente sua convicção. E mais, a fundamentação do julgador deve ser clara o suficiente para que não seja cerceado o direito de defesa do contribuinte.

Recurso voluntário provido, para declarar a nulidade da decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade da decisão de primeira instância. Vencidos os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres e Charles Mayer de Castro Souza. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Ademir Chistofolini, OAB/SC nº 13.195..

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque.

Relatório

O presente litígio decorre lançamento de ofício, veiculado através de autos de infração, para a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 02 a 21), no montante de R\$ 20.239.908,34 (tributo, multa agravada e juros de mora), e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no montante de R\$ 4.385.313,20 (tributo, multa agravada e juros de mora), referente ao período 01/2005 a 12/2008.

Por bem descrever os fatos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Trata-se de Auto de Infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e para o Programa de integração Social (PIS) e de formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), referente ao período 01/2005 a 12/2008. Foram lançados os valores de R\$ 7.159.536,29 para a Cofins, e de R\$ 1.551.230,70 para o PIS/Pasep, valores estes acrescidos de juros de mora e multa proporcional.

A interessada em epígrafe - Cooperativa dos transportadores do vale — Cootravale, doravante denominada apenas Cootravale, trata-se de uma cooperativa de transporte rodoviário de carga, cujo objeto social é estabelecer ligação direta, inclusive contratual, entre os associados prestadores de serviços de transporte rodoviário de cargas e os seus tomadores.

Após tecer um longo histórico da ação fiscal desenvolvida na cooperativa, versando sobre as várias intimações, os diversos esclarecimentos da interessada, bem como a verificação nos documentos da cooperativa, a autoridade fiscal concluiu que a contribuinte considerou, indevidamente, a maior parte de sua movimentação financeira como decorrente de ato cooperativo, tributando diminuta parcela de seus ingressos como ato não cooperativo.

Segundo o fisco, a cooperativa vem sistematicamente considerando como atos cooperativos os ingressos e os repasses feitos a transportadores (pessoas físicas e

jurídicas) sem fazê-los constar como cooperados em sua contabilidade, tendo sido verificado que não houve integralização de suas cotas-parte no capital social da cooperativa.

Menciona o fisco que o fato de não haver registros desses transportadores como cooperados estaria relacionado ao impedimento legal para a associação de empresários ou agentes de comércio cujo ramo de atividade venha a concorrer com a atividade da cooperativa.

Destaca, ainda, que a listagem entregue pela Cooperativa (fls. 183/235) com a relação de seus transportadores (entendidos por esta como cooperados) estaria em desacordo com o que estipulam os seus estatutos, pois estes determinam a integralização das quotas-parte em subscrição ao Patrimônio Líquido (Conta Contábil n.º. 25) e subgrupo Capital Social (conta contábil n.º. 25101). Nestas contas (razões específicos anexados As fls. 2538/63) constariam nominalmente os cooperados da Cootravale. Assim, os repasses aos transportadores não indicados nessa conta contábil foram considerados como decorrentes de atos não cooperativos, pois estes não seriam "juridicamente" cooperados.

A autoridade fiscalizadora remete, ainda, a outra ação fiscal (previdenciária), que teria apurado, em razão de planilhas elaboradas e disponibilizadas pela Cootravale, créditos previdenciários decorrentes da falta de contribuições previdenciárias e às destinadas a terceiras entidades, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados obrigatórios contribuintes individuais não cooperados. Nesta ocasião, segundo o fisco, estes segurados teriam sido designados como esporádicos e terceiros agregados, a mesma indicação/designação dada pela Cootravale em sua correspondência às fls. 302.

A base de cálculo considerada pela fiscalização, à luz da legislação de regência, foi o faturamento, correspondente à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, conforme o disposto nos artigos 2.º e 3.º da Lei n.º. 9.718/98, art. 2.º e 3.º do Decreto n.º. 4.524/02, IN/SRF n.º. 247/02, art. 10 e IN/SRF n.º. 635/06, art. 6.º., caput. Constam às fls. 2635 a 2638 a apuração do PIS e da Cofins devidos pela autuada.

Ressalta o fisco, em síntese, que, no período de 2005 a 2006, os ingressos de receitas da Cootravale, teriam transitado em contas "patrimoniais", sem que se efetuasse o necessário registro das receitas em conta de "resultados", exceto uma diminuta parcela na conta "Ingresso consumo de pneus cooperados". Na continuidade destes relatos, a autoridade fiscalizadora descreve em pormenores os lançamentos contábeis.

Nos demais itens do relatório, constam os seguintes procedimentos adotados pelo fisco, ora em breve síntese:

(4.2.2) — Deduções e exclusões da Base de Cálculo — Descontos incondicionais concedidos, vendas de bens do ativo permanente e ingressos decorrentes da venda de combustíveis, onde constam os valores que foram considerados como dedutíveis ou não da base de cálculo, bem como as razões do fisco e o respectivo enquadramento legal;

(4.2.3) — Das deduções relativas ao período de 01/01/2005 a 30/11/2005, onde o fisco relata que a única dedução específica admitida neste período seria o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, destinadas à constituição do Fundo de Reserva (Reserva Legal) e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates); porém, não foram constatadas sobras

liquidas apuradas e demonstradas contabilmente, pelo que não foram promovidas deduções neste período;

(4.2.4) — Das deduções a partir de 01/12/2005, consta que foram admitidas as deduções específicas para as cooperativas de transporte rodoviário de carga, quais sejam: exclusão dos ingressos decorrentes de atos cooperativos, conforme previsão da Lei n.º 11.051/04, art. 30, com a redação dada pela Lei n.º 11.196/05, art. 46, Medida Provisória n.º 2.158-35/01, art. 15, e IN/SRF n.º 635/06, art. 16, I, considerando apenas àqueles transportadores tidos como cooperados pelo fisco (fls. 160/162); e dedução das sobras liquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício (fls. 2564 a 2569), antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), discriminados na planilha de fls. 2635/38.

No item 4.3. "Da apuração do PIS e da Cofins devidos", o fisco explica os cálculos feitos para chegar à base de cálculo das contribuições.

No item 5. "Da multa aplicada", a juízo da autoridade fiscalizadora, a autuada adotou conduta para impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela mesma durante o período de 2005 a 2008, fixando a multa de ofício em 150%.

Os motivos para a agravação são relacionados às omissões nos Dacon destes anos (fls. 2265/2475), bem como na DCTF (fls. 2476/2511). O fisco salienta o fato de a contribuinte não ter feito transitar as suas receitas, tendo-as registrado apenas em contas patrimoniais, nos anos-calendário de 2005 e 2006, passando a reconhecê-las em 2007 e 2008 como receita de atividade cooperativa. Observa, ainda, que a cooperativa considerou todos os transportadores como se cooperados fossem, embora não houvesse documentação e registros contábeis que suportassem este entendimento.

Devido a inércia e a omissão do contribuinte, bem como o fato de que a conduta adotada abrangeu todo o período fiscalizado, o fisco entendeu que não houve um erro de fato, mas sim que o autuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502 de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude. Por este motivo, aplicou a multa prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007.

Consta que foi emitida a Representação Fiscal para Fins Penais, relativa aos fatos mencionados no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, bem como o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

Em sua defesa a contribuinte traz os seguintes argumentos, ora colocados em breve síntese, conforme os itens elaborados pela impugnante:

- Nulidade do lançamento tendo em vista a fiscalização ter desconsiderado a condição regular da grande maioria de associados da impugnante (de fls. 183-235), estes devidamente cooperados (docs. 03, 04 e 05 anexos), sob o mero argumento de os mesmos não estarem discriminados individualmente na contabilidade da impugnante. Ausência de Fundamento Legal para o Lançamento.

Neste item de sua defesa, inicialmente, a impugnante tece comentários reprovadores sobre alguns dos termos utilizados pelo fisco, tais como "contabilidade formal" ou "contabilidade regular", o que, no seu entendimento, induziriam a pensar que haveria uma contabilidade informal na Cootravale, sem qualquer prova neste sentido.

Acerca da suposta ausência de registros dos cooperados de forma individualizada na conta Capital da contabilidade, afirma que os fretes intermediados pela Cootravale são realizados por transportadores cooperados, pessoas físicas e jurídicas, cujo rol foi devidamente apresentado A fiscalização em fls. 183/235 (doc. 03 em anexo), conforme relação extraída da ficha de matrícula dos mesmos (de

acordo com os arts. 22, 23 e 30 da Lei 5.764/71); que a cooperação destes atendeu o princípio da adesão livre e voluntária prevista nos referidos artigos; que a fiscalização não analisou os documentos disponibilizados acerca dos repasses aos cooperados, preferindo valer-se de alegações genéricas e desacompanhadas de fundamento legal para desconsiderar a situação de cooperados da impugnante a quase totalidade dos transportadores identificados em fls. 183/235, sob o frágil argumento de que os mesmos não estão claramente identificados na contabilidade da Cootravale.

Na seqüência, aborda dispositivos legais constitucionais atinentes ao estímulo ao cooperativismo e argumenta que é vedado à fiscalização exigir formalismos que nem a legislação prescreve.

Alega que o Código Civil de 2002, em seu artigo 1.094, inciso I, prevê que o Capital Social poderá ser variável ou até mesmo dispensável e que eventual divergência na composição do capital social é insuficiente para descaracterizar a associação dos cooperados informados às fls. 183/225.

- Dos ajustes realizados pela impugnante, no início de 2009, antes da ação fiscal, relacionados ao registro discriminado de cada cooperado na contabilidade (documentos 04 e 05 anexos) — do indevido argumento de que os cooperados da impugnante não constam na contabilidade;

Sob este item, repete os argumentos já colocados no item anterior. Sobre o fato de não discriminar individualmente o capital social de todos os cooperados no Livro Razão, até o início de 2009, passa a alegar que a preocupação era de efetivar a cooperação no momento da realização dos primeiros frete (via CTRC), primando pela cooperação efetiva e menos no formalismo contábil.

Argumenta que, no início de 2009, antes da ação fiscal, promoveu os ajustes na contabilidade, registrando de forma individualizada os seus cooperados, conforme fazem prova as fichas de matrícula dos cooperados e Livro Razão — Conta Capital, que seguem em anexo (doc. 03 e 04). No mesmo sentido, foi realizada reunião do órgão da administração da Cooperativa para ratificar o procedimento (nos termos do art. 30 da Lei n.º. 5.764/71), conforme ata que segue em anexo (doc. 05).

- Nulidade do lançamento em vista do entendimento fiscal ofender ao princípio da livre adesão e voluntária, bem como a Lei n.º. 5.764/71.

Reafirma que o entendimento do auditor apresenta-se desacompanhado de fundamento legal, contrariando a legislação cooperativista que prevê a adesão voluntária, conforme artigos 4.º e 29.º da Lei n.º. 5.764/71. Além destes, afirma ter o fisco contrariado os art. 23 da Lei n.º. 5.764/71, bem como o art. 1.094, inciso I, do Código Civil de 2002, e os artigos 146, III, "c", e art. 174, § 2.º da Constituição de 1.988.

- Nulidade do lançamento em vista da inexistência de impedimento legal relativo à cooperação de pessoa jurídica ou física, empresários ou agentes do comércio, que atuem no ramo de transporte de cargas — interpretação equivocada do art. 6.º, inciso I e § 4.º do art. 29, art. 30 da Lei n.º. 5.764/71 conduz A nulidade do lançamento — cooperados empresários ou agentes do comércio da Cootravale não concorrem com esta.

Sob este tópico, alega que o objeto social não é a prestação de serviços de transportes de cargas e sim, conforme consta de seus estatutos, prestar serviços aos seus cooperados na área de transporte rodoviário de cargas (art. 2.º do estatuto), com o objetivo de defender econômica e profissionalmente os seus associados diretamente ou através de comercialização própria obtendo melhores condições comerciais. Tem por objeto também estabelecer ligação direta, inclusive contratual,

entre os associados prestadores de serviços de transporte rodoviário de cargas e os seus tomadores.

Sustenta que quem atua na "prestação de serviços de transportes de cargas e passageiros" são os cooperados da Sociedade Cooperativa e não a própria; que a Cooperativa apenas realiza a intermediação do frete que é realizado pelos cooperados, pessoas físicas e jurídicas; que não faz sentido o entendimento fiscal de que a grande maioria dos transportadores relacionados em fls. 183/235 não podem ser cooperados da impugnante por concorrerem com esta; que a única diferença entre os cooperados considerados pelo fisco da grande maioria daqueles cooperados indicados em fls. 183/235 é que estes não estavam discriminados individualmente na contabilidade; que não há, na legislação pátria nenhuma vedação ao ingresso de agente de comércio, empresário pessoa física ou jurídica em sociedades cooperativas de transporte (Lei n°. 5.764/71, art. 6°, inciso I); que não se pode presumir, como fez o fisco, que estes concorram com a Sociedade Cooperativa; que a fiscalização não apresentou nem comprovou qualquer exemplo de cooperado, indicado As fls. 183/235 que supostamente estaria concorrendo como a impugnante.

Na seqüência, a impugnante passa a articular argumentos que versam sobre interpretação de leis na aplicação do direito, e termina por reiterar que o fisco interpretou erroneamente o disposto no parágrafo 4º. do art. 29 da Lei n°. 5.764/71.

- Nulidade do lançamento pela ausência nos autos de documentos insistentemente mencionados pela fiscalização — inexistência dos autos de MPF ou documentos relacionados à mencionada ação fiscal anterior — cerceamento de defesa-impossibilidade de utilização de prova emprestada.

Neste item de sua defesa, a impugnante se refere à ação fiscal previdenciária, mencionada pelo fisco, que teria apresentado outra relação de cooperados (indicada pela fiscalização em fls. 160/162), relacionada a contribuintes individuais não cooperados, designados como esporádicos e terceiros agregados.

A impugnante alega que o fisco, embora mencione a existência de fiscalização anterior e de planilhas, dentre outros, deixou de juntar aos autos documentos indispensáveis que amparem seus argumentos; que meras alegações, sem constar dos autos provas ou elementos da referida fiscalização anterior caracteriza cerceamento de defesa, acarretando a nulidade do lançamento.

A título de argumentação, sustenta que, mesmo que o fisco tivesse juntado aos autos os documentos que menciona, os mesmos seriam inválidos, visto a impossibilidade de utilização de prova emprestada no presente caso.

Reitera que a impugnante faz prova que as pessoas indicadas em fls. 183/235 são cooperados, tendo os mesmos firmado ficha de matrícula (doc. 03) e também por constarem a partir do início de 2009, de forma discriminada na contabilidade da Cooperativa (Does. 04 e 05).

- Nulidade do lançamento pela ausência de fundamento legal para o lançamento tributário.

Alega que, compulsando os autos, verifica-se que não consta a base legal das autuações em relação ao tributo lançado, e reitera que, no termo de verificação, a autoridade fiscal não apresenta nenhum fundamento legal que permita a desconsideração da qualidade da quase totalidade de transportadores indicados em fls. 183/235, valendo-se de meras presunções e de entendimento equivocado sobre a matéria.

- Dos fundamentos jurídicos que autorizam a exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS, dos valores auferidos por meio dos atos cooperativos praticados pela Cootravale — da nulidade do lançamento em vista da indevida base de cálculo

considerada pela fiscalização e por ter desconsiderado a grande maioria dos cooperados da impugnante relacionados em fls. 183 a 235.

— Base de cálculo período posterior a 01/12/2005:

Questiona novamente o fato do auditor fiscal ter considerado como cooperados apenas aqueles transportadores pessoas físicas relacionadas em fls. 160/162, tendo excluído todos os relacionados às fls. 183/235. Alega que a impugnante repassou valores expressivos a seus cooperados pessoas jurídicas; que grande parte das referidas pessoas jurídicas tem como sócios cooperados pessoas físicas, também relacionados em fls. 160/162; que os valores considerados pelo fisco representa aproximadamente 15% do que efetivamente foi repassado; que, pela amplitude do lançamento, na prática, a fiscalização desqualifica a impugnante como sociedade cooperativa, porém, não lhe permite adotar a sistemática da não cumulatividade para a tributação) pelo PIS e Cofins, o que resultaria em expressiva redução de valores.

Reafirma a impugnação das planilhas de fls. 2.635/38, que alega serem elaboradas com base em entendimento fiscal equivocado e que contraria expressamente o disposto no art. 30 da Lei n.º 11.051/2004.

— Base de cálculo período 01.01.2005 a 30.11.2005 — Da não incidência tributária da Cofins e do PIS em relação ao ato Cooperativo — Conceito de faturamento e a inexistência deste em relação ao ato cooperativo - Entendimento jurisprudencial consolidado.

Argumenta que, mesmo antes da entrada em vigor da Lei n.º 11.051/2004 vista a não-incidência tributária; que as alterações promovidas pela Lei n.º 9.718/98, bem como através da Medida Provisória n.º 1.858-6/99 e suas posteriores reedições, atualmente consolidadas na Medida Provisória de n.º 2.158-35/2001, que tem status de lei ordinária, pretendeu revogar a isenção prevista no art. 6º., inciso I da Lei Complementar n.º 70/91, culminando em grande debate jurídico.

Alega que, em relação as sociedades cooperativas, entende-se que a Lei Complementar n.º 70/91 é material e formalmente lei complementar, logo a Medida Provisória n.º 1.858/99 não poderia pretender revogar norma isentiva prevista naquela, pois caracteriza afronta aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis. Dessa forma, a instituição de tributos as cooperativas somente poderia ter sido criada ou majorada mediante lei complementar, conforme preceituam os arts. 195, §4º. e 59, ambos da CF, combinado com o art. 97, I, II e IV do CTN, e não por medida provisória, que tem status de lei ordinária.

- Não incidência tributária: alega que a sociedade cooperativa não pode ser tributada por receitas que não são suas; que não há base impositiva para a Cofins e o PIS, falta capacidade contributiva à sociedade cooperativa, o que conduz à ocorrência do fenômeno da não-incidência tributária, conforme reiterada jurisprudência do STJ.

- Da improcedência da aplicação da multa, especialmente agravada, haja vista a ausência dos pressupostos autorizadores de sua imposição — inexistência de dolo, sonegação e fraude.

Alega que o dolo não está presente na conduta da impugnante; que a fiscalização teve amplo acesso à contabilidade e documentos da impugnante, podendo constatar todos os registros havidos; que todos os procedimentos foram as claras e amparados em entendimento legal, jurisprudencial e doutrinário sobre a matéria.

Neste item, a impugnante contesta as afirmações fiscais sobre a falta de informação em Dacon e recolhimentos das contribuições, reiterando que são atos cooperativos.

Afirma que o próprio fiscal trata a situação como "errônea" as fls. 2643, portanto, não haveria conduta dolosa. Sustenta que não houve registro irregular relativo ao ano de 2005 e 2006, pois prestou os esclarecimentos devidos as fls. 289 sobre o seu entendimento de ser indevida a inclusão dos valores na base de cálculo das contribuições.

Alega que, em 2005, conforme informado, a receita era repassada aos cooperados, portanto não transitava por resultado, pois era entendimento da impugnante que os valores relativos aos atos cooperativos deveriam ser excluídos da base de cálculo da Cofins e do PIS, não sendo tributáveis em vista da não-incidência tributária. Por esta razão, estes valores ficavam numa conta-corrente que era baixada por ocasião dos repasses aos cooperados. Com a vigência da lei n.º. 11.196/2005, a qual autorizou expressamente excluir da base de cálculo da Cofins e do PIS os valores repassados aos cooperados, a impugnante alterou, a partir de 2006, a forma de contabilização, fazendo transitar por conta de resultados, não só as receitas que são repassadas, como também os custos.

Reitera que não há nenhuma conduta fraudulenta no referido procedimento, sendo que o próprio auditor informa, em fls. 2.643 (primeiro e segundo parágrafos) que a Cootravale informou que em 2005 não transitou os valores na conta resultado por entender que se tratava de não-incidência tributária.

Continua em sua defesa a alegar que a jurisprudência administrativa jamais reconheceu a ocorrência de sonegação ou fraude, justificadores a multa agravada, quando o procedimento é às claras, e especialmente quando o contribuinte se ampara em entendimento legal, jurisprudencial e doutrinário sobre a matéria.

Sustenta que dolo não se presume e que, diante da falta de prova e de que a contribuinte sempre cumpriu com suas obrigações (não é reincidente), requer a aplicação do princípio in dubio pro reo, nos termos do art. 112 do CTN.

- Da configuração da decadência do crédito pretendido.

Alega que resta configurada a decadência do lançamento cujos fatos geradores ocorreram antes de 24/06/2005, visto que o crédito compreende o período de 01/01/2005 a 31/12/2008, sendo que a intimação do lançamento à impugnante ocorreu em 24/06/2010, conforme o TEAF de fls. 30 e 41 dos autos, nos termos do art. 150 do CTN.

Sustenta que não se aplica o critério previsto no art. 173, I, do CTN, pois que, conforme o exposto anteriormente, não se verifica dolo ou intuito de fraude ou sonegação na conduta da impugnante.

- Da indevida Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) — da inexistência de crime contra a ordem tributária:

Alega que não há que se falar em ilícito tributário, justificador de representação fiscal para fins penais, quando não comprovada a conduta dolosa caracterizadora da fraude e sonegação. Reitera que não praticou nenhum ilícito, que nenhum valor é devido a título de Cofins e PIS, devendo ser afastada qualquer alegação de crime contra a ordem tributária, impondo-se a nulidade do lançamento.

- Do pedido da impugnante:

Requer, por fim, em síntese, a nulidade do procedimento fiscal, pelos vícios que contém, e, por consequência, sejam tornados insubsistentes e nulos os Autos de Infração relativos ao Cofins e PIS. Na hipótese de manutenção do lançamento, requer o reconhecimento da decadência dos períodos anteriores a 24/06/2005, posto que o lançamento do referido crédito ocorrera tão-somente em 24 de junho de 2010; que seja afastada a multa; a concessão de todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente a documental inclusa, pericial, bem como as demais que se fizerem necessárias, e, ainda, a concessão de curto espaço de tempo par ajuntada

de novos documentos que se façam necessários; e que todas as intimações relativas à presente defesa sejam encaminhadas aos advogados que esta subscrevem.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis proferiu o Acórdão n.º 07-23.338 de 25 de fevereiro de 2011 (folhas 3.583/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

CUMULATIVIDADE. BASE DE CALCULO. COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A contribuição cumulativa para a Cofins/PIS, devida pelas sociedades cooperativas de trabalho será calculada com base no seu faturamento mensal, assim entendido como a receita bruta definida no art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, da qual podem ser excluídos somente os valores autorizados pela legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

CUMULATIVIDADE. BASE DE CALCULO. COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A contribuição cumulativa para a Cofins/PIS, devida pelas sociedades cooperativas de trabalho será calculada com base no seu faturamento mensal, assim entendido como a receita bruta definida no art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, da qual podem ser excluídos somente os valores autorizados pela legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

MULTA AGRAVADA.

É aplicável a multa de 150% no caso em que ficar caracterizada a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXCEÇÃO À REGRA

A regra prevista pelo § 4º do art. 150 do CTN (cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador) é excetuada nos casos em que reste comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, impondo-se, por conseguinte, o emprego da regra geral prevista no art. 173, inciso I, do CTN, o qual prevê a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada foi cientificada do Acórdão da DRJ – Florianópolis em 07/04/2011 (folhas 3.596/3.601) e interpôs Recurso Voluntário (fls. 3.605/ss), em 06/05/2011, onde aduz os seguintes argumentos, em apertada síntese:

- nulidade do lançamento tendo em vista a fiscalização ter desconsiderado a condição regular da grande maioria de associados da Recorrente (indicados em fls. 183-235), estes devidamente cooperados, sob o mero argumento de os mesmos não estarem discriminados individualmente na contabilidade da Recorrente. Ausência de fundamentação legal para o lançamento;

- foram feitos ajustes pela Recorrente, no início de 2009, antes da ação fiscal, relacionados ao registro discriminado de cada cooperado na contabilidade (Docs. 04 e 05 anexos a impugnação), refutando o indevido argumento de que os cooperados da Recorrente não constam na contabilidade;

- nulidade do lançamento em vista do entendimento fiscal ofender ao princípio da livre adesão e voluntária, bem como a Lei n. 5.764/71;

- nulidade do lançamento em vista da inexistência de impedimento legal relativo à cooperação de pessoa jurídica ou física, empresários ou agentes do comércio, que atuem no ramo de transportes de cargas, em face da interpretação equivocada do art. 6º, inciso I e § 4º, do art. 29, art. 30 da Lei n. 5.764/71, o que conduz à nulidade do lançamento;

- nulidade do lançamento pela ausência nos autos de documento insistentemente mencionados pela fiscalização (inexistência dos autos de MPF ou documentos relacionados mencionada ação fiscal anterior), consubstanciando em cerceamento de defesa pela impossibilidade de utilização de prova emprestada;

- nulidade do lançamento pela ausência de fundamento legal para o lançamento tributário;

- fundamentos jurídicos que autorizam a exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS, dos valores auferidos por meio dos atos cooperativos praticados pela Cootravale, caracterizando, assim, a nulidade do lançamento em vista da indevida base de cálculo considerada pela fiscalização e por ter desconsiderado a grande maioria dos cooperados da Recorrente relacionados em fls. 183 a 235. Os valores que, no entendimento equivocado do auditor teriam sido indevidamente excluídos da base de cálculo, são aqueles que se referem aos valores auferidos por meio dos atos cooperativos praticados pela Sociedade Cooperativa Recorrente, que a partir de 01.12.2005 a exclusão é amparada pelo art. 30 da Lei nº 11.051/2004, devem ser excluídos da base de cálculo do Pis e da Cofins. Já em relação ao período de 01.01.2005 a 30.11.2005, a exclusão da base de cálculo é amparada pela não incidência tributária;

- improcedência da aplicação da multa, especialmente agravada, haja vista a ausência dos pressupostos autorizadores de sua imposição, quais sejam a inexistência de dolo, sonegação ou fraude;

- da configuração da decadência de parte do crédito pretendido (fatos geradores que ocorreram antes de 24/06/2005);

- da indevida Representação Fiscal para fins penais, por inexistência de crime contra a ordem tributária.

- da nulidade da decisão da DRJ-Florianópolis por omissão quanto a pontos importantes da impugnação e por ausência de fundamentação. A decisão de primeira instância deixou de discorrer expressamente e apresentar fundamentos sobre relevante argumento apresentado no tópico 3 da impugnação, ou seja, foi omissa em relação aos comprovados ajustes realizados pela Recorrente, em março de 2009, antes do início da ação fiscal, relacionados ao registro discriminado de cada cooperado na contabilidade (documentos 4 e 5 da impugnação);

- o acórdão recorrido é omissa em relação aos efeitos da regularização realizada pela Recorrente antes do início do procedimento fiscal, uma vez que a autuação

considerou como não cooperados a grande maioria dos transportadores (relação de fls. 183 a 225), devido os mesmos não estarem supostamente discriminados individualmente na contabilidade da Cooperativa. A regularização foi efetuada no início de 2009, antes de iniciado o procedimento fiscal em exame, quando a Recorrente promoveu a identificação e registro individualizado de todos os seus cooperados (doc. 4 – discriminação dos cooperados no livro Razão; doc. 5 – realização de reunião da administração da Cooperativa para ratificar o procedimento, conforme Ata anexada na impugnação). Deste modo, faltou motivação completa e minudente da decisão por não considerar todas as provas apresentadas;

- por fim, requer que o procedimento fiscal, pelos vícios que contém, seja considerado nulo e, por conseguinte, seja declarada a insubsistência do auto de infração.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Assiste razão à Recorrente no tocante a alegação de nulidade da decisão de primeira instância em decorrência do cerceamento do direito de defesa. Vejamos.

A interessada alegou em sua Impugnação (tópico 3 – fls. 2689/ss / Vol. 18) que havia efetuado ajustes em sua contabilidade para promover a identificação e registro de todos os seus cooperados (Docs. 03 e 04), no início de 2009, e segundo informa, antes do início da ação fiscal. Abaixo transcrevemos trecho da argumentação da interessada constante da Impugnação (fls. 2.689 e 2.690), *verbis*:

Conforme já mencionado o auditor fiscal não considerou como Cooperados, a grande maioria dos transportadores indicados na relação de fls. 183 a 225, devido os mesmos não estarem discriminados individualmente na contabilidade da Sociedade Cooperativa Impugnante.

Acima restou demonstrado que a legislação não exige formalismo exacerbado para a Cooperação. Da mesma forma é em relação a composição do capital social. Nas sociedades cooperativas, a lei chega inclusive a dispensar a constituição de capital social (conforme art. 1.094, I do Código Civil de 2002). Assim, a Impugnante, até o início de 2009 não discriminava individualmente o capital social de todos os cooperados no Livro Razão.

A preocupação da Impugnante era de efetivar a Cooperação no momento da realização do primeiro frete (via CTRC). Primava pela cooperação efetiva e menos no formalismo contábil.

Porém, no início de 2009, antes de iniciado o procedimento fiscal em exame, a Impugnante promoveu a identificação e registro individualizado de todos os seus cooperados, conforme faz prova as fichas de matrícula dos cooperados e Livro Razão — Conta Capital que seguem em anexo (Doc. 03 e 04).

No livro Razão passou a discriminar todos os cooperados (Doc. 04). No mesmo sentido, foi realizada reunião do órgão de administração da Cooperativa, para ratificar o procedimento (nos termos do art. 30 da Lei nº 5.764/71, conforme ata que segue em anexo (Doc. 05).

Por mais este relevante motivo, impõe-se a nulidade do lançamento, o que se requer. (Grifamos)

Pois bem. O voto constante do Acórdão n.º 07-23.338 / DRJ – Florianópolis, em relação a este argumento específico, assim manifestou-se (vide folhas 3.587-verso a 3.588-verso):

Verifica-se que a contribuinte trouxe em anexo as citadas fichas de matrícula (documento 3). Note-se, contudo, que muitas destas inscrições foram feitas em período posterior ao que trata o presente processo. Quanto às demais fichas de matrícula, para que os ditos cooperados fossem assim considerados, haveria de ter registros destas operações identificadas nos documentos fiscais da cooperativa. Todavia, apenas os transportadores identificados as fls. 160/162 teriam integralizado as suas cotas-parte, conforme registros constantes das contas n.º. 25 — Patrimônio Líquido e n.º. 25101 - Capital Social, conforme verificou o fisco, corroborado pelos documentos juntados aos autos.

Destaca o fisco, literalmente, que:

“IMPORTANTE destacar que, conforme Ata da Assembléia Geral Ordinária de 21/03/2009, juntada às fls. 137, está expressamente indicado que o número de cooperados filiados é de 108 (cento e oito), o que corrobora com as listas indicadas ds fls. 160 a 162, bem como, confirmam as informações registradas na contabilidade regular da COOTRA VALE, em especial, contas contábeis n.º. 25 — PATRIMONIAL LIQUIDO n.º. 21101 — CAPITAL SOCIAL (ver nota de rodapé n.º. 5”.

Cabe trazer à colação o artigo 30 da mesma Lei n.º. 5.764/71 (também citado pela impugnante), o qual dispõe que a admissão de associados complementa-se com a subscrição das cotas-parte do capital social e a sua assinatura no Livro de Matrícula:

“Art. 30. A exceção das cooperativas de créditos e das agrícolas mistas com seção de crédito, a admissão de associados, que se efetive mediante aprovação de seu pedido de ingresso pelo órgão de administração, complementa-se com a subscrição das quotas-partes de capital social e a sua assinatura no Livro de Matrícula. (g. n.)”

*Como visto acima, dentre outras exigências, a admissão de associados complementa-se com a subscrição das quotas-partes de capital social, além da assinatura no Livro de Matrícula. No caso corrente, **a impugnante admite em sua defesa que apenas promoveu os ajustes em sua contabilidade no início de 2009, corroborando com os relatos fiscais de fls. 2650.** (Grifamos)*

Entendo, assim, que o voto condutor da decisão de primeira instância administrativa não apreciou o argumento e as provas trazidas pela impugnante, especificamente em relação ao tópico 3 (fls. 2689/ss - Vol. 18), relativo à suposta regularização efetuada pela interessada em sua escrituração contábil-fiscal (segundo alega, promoveu a identificação e registro individualizado de todos os seus cooperados, conforme faz prova as fichas de matrícula dos cooperados e livro Razão – Conta Capital – Doc. 03 e 04).

Portanto, deve-se reconhecer, como aduz a Recorrente, que houve omissão da decisão de primeira instância sobre este ponto fundamental para o deslinde do presente litígio fiscal, o que, por certo, acarreta o cerceamento do direito de defesa. A Recorrente tem o direito

de saber quais foram os motivos/fundamentos que levaram o julgador a não acatar as provas apresentadas (Doc. 3 e 4), inclusive, para poder insurgir-se contra eles em seu Recurso.

Ressalte-se que não se está aqui afirmando que o julgador deve concordar com as provas apresentadas, mas sim que deve apreciá-las, valorá-las e declinar os motivos para o seu acatamento ou a sua recusa, fundamentando sua decisão.

Desta feita, entendo estar plenamente caracterizado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que implica na nulidade do Acórdão n.º 07-23.338 / DRJ – Florianópolis, nos termos do que prescreve o artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72 (PAF – Processo Administrativo Fiscal), *verbis*:

"Art. 59. São nulos:

I – ...

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente e ou com preterição do direito de defesa."

Este artigo define que a nulidade deve ser declarada em face de vício de competência e/ou de preterição do direito de defesa, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

Não seria demasiado afirmar que a prova consiste em elemento essencial ao processo. A aplicação do direito ao caso concreto, para a solução do litígio, será efetuada a partir do conhecimento que se tem sobre os fatos ocorridos ("eventos"), que devem ser trazidos ao processo por meio das provas. Neste sentido afirmam MARINONI e ARENHART (A prova. 2ª. edição. Editora RT, São Paulo. p. 28) "o chamado 'juízo de subsunção' representa essa ideia: tomar o fato ocorrido no mundo físico e a ele dar a regra abstrata e hipotética prevista no ordenamento jurídico".

No sistema da persuasão racional ou do livre convencimento motivado, adotado em nosso ordenamento jurídico (inclusive nos processos administrativos, nos termos do art. 29 do Decreto no 70.235/1972), o julgador forma livremente o seu convencimento, porém dentro de critérios racionais que devem ser indicados. Trata-se de um sistema misto no qual o órgão julgador não fica adstrito a critérios valorativos prefixados em lei, antes, tem liberdade para aceitar e valorar a prova, desde que, ao final, fundamente sua convicção. Essa livre convicção deve ser fundamentada, com as razões que induziram o julgador à conclusão que o levou a proferir determinada decisão. E mais, a fundamentação do julgador deve ser clara o suficiente para que não seja cerceado o direito de defesa do contribuinte.

Ademais, o direito ao contraditório e a ampla defesa são princípios constitucionais basilares que devem permear todo processo administrativo fiscal, previstos no artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna. O contraditório é o exercício da dialética processual, implica no direito que tem as partes de serem ouvidas nos autos, devendo o processo ser marcado pela bilateralidade da manifestação dos litigantes, em decorrência do princípio da igualdade das partes, tão importante para o embate processual. Seu desígnio é oportunizar direito à parte demandada de ser informada a respeito do que está sendo alegado pelo demandante, a fim de que possa produzir defesa de qualidade e indicar prova necessária, lícita e suficiente para alicerçar sua peça contestatória. A ampla defesa também está intimamente ligada a outro princípio constitucional mais abrangente, qual seja o devido processo legal, pois é inegável que o direito a defender-se amplamente implica consequentemente na observância de providência que assegure legalmente essa garantia.

Destarte, diante de tudo o que foi exposto, acolho a preliminar de cerceamento do direito de defesa por falta de fundamentação da decisão de primeira instância, assim, **voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para declarar a NULIDADE do Acórdão n.º 07- 23.338 / DRJ – Florianópolis, folha 3.583 e seguintes.**

O processo deverá retornar a DRJ – Florianópolis para que seja proferida nova decisão pela primeira instância administrativa.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri