



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

**Processo n°** 10925.001567/2009-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.741 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2014  
**Matéria** AI-COFINS COOPERATIVAS  
**Recorrente** COTRAMOL-COOPERATIVA DE TRANSPORTADORES RODOVIÁRIOS DE CARGA DO MEIO OESTE CATARINENSE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2004 a 01/12/2008

COFINS. SEGREGAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO. AUSÊNCIA. APURAÇÃO DE OFÍCIO.

Não tendo segregado em sua escrituração os atos cooperativos dos não cooperativos (ou comprovado posteriormente à fiscalização especificamente o discernimento entre tais atos), cabível a ação de ofício do fisco para promover a segregação, à luz de documentos emitidos nas operações da empresa, e de dados de sistemas informatizados (não refutados objetivamente).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2004 a 01/12/2008

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que identificada uma das situações referidas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

**ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.**

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Marcos Tranchesí Ortiz (vice-presidente), Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

## Relatório

Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 3 a 21<sup>1</sup>) lavrado em 23/07/2009 para exigência da COFINS, em virtude de falta/insuficiência de recolhimento, no período de julho de 2004 a dezembro de 2008, no valor de R\$ 2.863.620,70 (a título de principal).

No Relatório de Atividade Fiscal de fls. 740 a 773, a fiscalização sustenta que: (a) na Lei Complementar nº 70/1991, as sociedades cooperativas eram isentas de COFINS em relação aos atos cooperativos; (b) com a entrada em vigor da Lei nº 9.718/1998, ampliou-se o campo de incidência da contribuição, sendo que o benefício estabelecido pela Medida Provisória nº 1.858-7/1999 (art. 16), foi excluído pela Medida Provisória nº 1858-9, de 24/09/1999, voltando a incidir a COFINS nas operações com cooperados; (c) em relação às cooperativas de transporte (como é o caso da fiscalizada), a normatização específica surge somente em 21/11/2005, com a Lei nº 11.196/2005 (art. 46), sendo complementada pela Instrução Normativa SRF nº 635/2006; (d) as cooperativas devem apurar a COFINS sob o regime cumulativo; (e) a empresa não possui caminhões, sendo os serviços de fretes realizados pelos cooperados e por outras pessoas físicas ou jurídicas; (f) a empresa começou a apresentar DACON somente a partir de janeiro de 2005 (para o período anterior há somente DCTF); (g) de julho a dezembro de 2004, e de janeiro a novembro de 2005, foram indevidamente abatidas das bases de cálculo as receitas tidas como de atos cooperados, motivando glosa pela fiscalização (demonstrada na planilha de fl. 22); (h) como não foram segregados na contabilidade os serviços prestados pela cooperativa de transporte realizados por cooperados e por não cooperados, a fiscalização tentou fazê-lo, a partir dos CTR (Conhecimentos de Transporte Rodoviários), digitais (para os anos de 2007 e 2008) e em papel (2005 e 2006), e da lista de cooperados (do Livro de Matrículas), o que foi parcialmente possível, tendo em vista que também tais documentos, por vezes, não identificavam o prestador de serviço (nos casos em que não constava o prestador, mas havia a informação da placa do veículo, a fiscalização efetuou consulta ao sistema RENAVAM, identificando o proprietário, e cotejando com a lista de cooperados); (i) nos CTR em papel (2005 e 2006 - cerca de 75 mil documentos), sem a indicação do prestador de serviço, a fiscalização aceitou ainda como prestador de serviço aquele CPF/CNPJ que constasse como prestador em outro CTR com veículo de mesma placa; (j) a fiscalização percebeu que os CTR em arquivo digital (2007 e 2008) representavam cerca de 50% do registrado nos livros contábeis, intimando a empresa a complementar as informações, sem sucesso, pelo que foram considerados atos não cooperados os serviços registrados na contabilidade sem segregação cooperado/ não cooperado, e sem CTR; (k) ao final dos trabalhos, a fiscalização gravou duas planilhas (uma com os CTR identificados, e

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

outra com os não identificados), intimando a empresa a se manifestar (tendo esta informado que era impossível vincular a placa do veículo ao associado); (l) a empresa apresentou “listagem paralela” de cooperados, divergente da constante do Livro de Matrículas, mas este é que foi tomado em conta, por ter validade legal (em que pese não ser substancial a diferença no resultado final da autuação); e (m) foram glosadas as exclusões indevidas no período de dezembro de 2005 a dezembro de 2008 (mantendo-se as exclusões de atos cooperados - cf. tabela de fls. 26 a 39, ICMS-substituição, FATES e sobras líquidas).

Cientificada da autuação, a recorrente apresenta impugnação em 26/08/2009 (fls. 776 a 782), argumentando que: (a) a fiscalização invadiu a sede da empresa e desrespeitou seus funcionários, configurando abuso de poder e gerando a nulidade da autuação; e (b) todas as prestações de serviços realizadas pela empresa foram feitas por cooperados.

A decisão de primeira instância (indeferimento unânime das pretensões da autuada) é proferida em 15/06/2012 (fls. 1378 a 1385), concluindo, em síntese, que os procedimentos de fiscalização obedeceram à legislação pertinente, e que as sociedades cooperativas têm o dever de segregar em sua contabilidade dos atos cooperados dos não cooperados, sendo ônus delas a demonstração da ocorrência dos atos cooperativos para fins de exclusão da base de cálculo dos repasses dos ingressos relativos aos cooperados.

Cientificada da decisão da DRJ em 04/10/2012 (AR à fl. 1390), a empresa apresenta Recurso Voluntário em 05/11/2012 (fls. 1471 a 1497), no qual argumenta que: (a) embora somente com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005 à Lei nº 11.051/2004 as sociedades cooperativas de transporte tenham sido autorizadas a excluir ingressos oriundos de atos cooperados da base de cálculo da COFINS, a recorrente entende que esses ingressos não devem ser submetidos à tributação nem mesmo no período que antecede a vigência da referida Lei, porque não há receita bruta, ou faturamento, pela própria natureza jurídica da operação, como já entendeu o STJ, não havendo necessidade expressa de isenção em lei; (b) ainda que exista necessidade de norma isentiva, estar-se-ia, como tratamento desigual, ferindo o princípio da isonomia, constitucionalmente assegurado, e a matéria seria de competência de lei complementar, sendo inconstitucional a Medida Provisória disciplinadora; (c) a partir da Lei nº 11.196/2005, a ausência de segregação contábil não é motivo para a fiscalização desconsiderar integralmente os registros, nem para tributar toda a receita operacional da recorrente; (d) registrava no Livro de Matrícula de cooperados pelo nome da pessoa física até 2008 (embora estes tivessem já constituído empresas), sendo que a informação desatualizada, nestes casos, não pode acarretar prejuízos à recorrente, e foi corrigida em novembro de 2008, fato ignorado pela fiscalização (na época da fiscalização, o Livro de Matrículas ainda não havia sido alterado pela contribuinte); (e) a fiscalização ignorou ainda o procedimento adotado pela contribuinte no que diz respeito aos CTCRC (todo frete realizado por intermédio da contribuinte é acobertado por CTCRC emitido por ela, sendo que, ao final de cada mês, cada cooperado emite um CTCRC para a recorrente com o valor total dos serviços por ele prestados naquele período, para lastrear a operação, o que se alega comprovar por amostragem), o que mostra que não são seguras as conclusões a que chegou o fisco; (f) a argumentação e os documentos apresentados comprovam cabalmente que as receitas operacionais da recorrente decorrem apenas de atos cooperativos, que, por expressa determinação legal, não são tributados pela COFINS; e (g) embora seja na motivação que devam ser expostos os motivos de fato e de direito, deve-se acolher a apresentação posterior em atenção aos princípios da verdade real, da oficialidade e do informalismo. Pede-se, por fim, o julgamento conjunto com o processo de nº 10925.001566/2009-27, relativo à Contribuição para o PIS/PASEP, para o mesmo período.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

De início, é de se destacar que se acolhe a solicitação para análise do presente recurso em conjunto com o apresentado no processo de nº 10925.001566/2009-27, relativo à Contribuição para o PIS/PASEP lançada em relação ao mesmo período, basicamente pelas mesmas razões de fato e de direito.

Compulsando-se os autos do presente processo, percebe-se que há diametral alteração da defesa, da impugnação para o recurso voluntário.

Na impugnação eram trazidos basicamente dois argumentos (abuso de poder e alegação, sem elementos de prova, de que todas as prestações de serviços realizadas pela empresa foram feitas por cooperados). Essa matéria de defesa, apreciada pela DRJ, ensejou a decisão recorrida.

No recurso voluntário, contudo, a empresa discute uma série de questões de fato e de direito que sequer havia ventilado em sede de impugnação, e, ciente da absoluta inovação argumentativa, alega (fls. 1494 a 1497) que:

*“A argumentação e os documentos ora apresentados e juntados pela Contribuinte comprovam cabalmente que as receitas operacionais da Recorrente decorrem apenas de atos cooperativos, que, por expressa determinação legal, (Lei nº 11.051/04, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.196/05), não são tributadas pela COFINS.*

*Embora seja certo que “é na impugnação que o sujeito passivo expõe os motivos de fato e de direito, em que se fundamenta, instruindo-a com os documentos comprobatórios das suas alegações”, não menos correto é considerar e analisar os fatos e documentos ora apresentados, em atenção aos princípios da verdade real, da oficialidade e do informalismo”.*

(...)

*Segundo o princípio da verdade real, a Autoridade Administrativa deve sempre e obrigatoriamente verificar aquilo que é realmente verdadeiro e interessante para desvelar o direito do contribuinte.*

(...)

*Assim, demonstrado que o Fisco tributou indevidamente receitas oriundas de atos cooperativos pela COFINS, o acórdão recorrido deve ser reformado, a fim de cancelar integralmente o*

*Auto de Infração lavrado contra a recorrente.” (grifos no original)*

É preciso, no entanto, ter uma coerente compreensão do que se entende por verdade material. Como ensina JAMES MARINS, a verdade material é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros):

*“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”<sup>2</sup>*

Recorde-se que a ação fiscal teve início em 13/02/2009, com ciência do responsável pela cooperativa, e intimação para apresentação de documentos. Analisando-se a contabilidade da empresa, verificou-se que não havia segregação das atividades em serviços prestados por cooperados e por não cooperados, em que pese a obrigação legal (arts. 87 e 111 da lei que rege as cooperativas - Lei nº 5.764/1971):

*“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.*

(...)

*Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.*

*Art. 86. **As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados**, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.*

*Art. 87. Os **resultados das operações das cooperativas com não associados**, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e **serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos**.*

*Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e*

<sup>2</sup> MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 154.

*de outros de caráter acessório ou complementar (redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).*

(...)

**Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.**” (grifo nosso)

A inexistência de segregação na escrituração contábil (ou de detalhamento, quando solicitado pelo fisco), impossibilitando a apuração efetiva do valor a ser lançado, já motivou entendimento unânime desta turma no sentido do cabimento da autuação pela totalidade do valor das receitas:

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONTESTAÇÃO GENÉRICA. CARÊNCIA DE PROVA. DISTINÇÃO ENTRE ATOS. DEDUÇÕES LEGALMENTE ADMITIDAS.**

*Não tendo segregado em sua escrituração os atos cooperativos dos não cooperativos (ou comprovado posteriormente à fiscalização especificamente o discernimento entre tais atos), nem detalhado ou comprovado em seu recurso as deduções às quais entende fazer jus, sujeita-se o contribuinte à tributação sobre a totalidade das receitas.”<sup>3</sup>*

Contudo, no presente caso, como a cooperativa é prestadora de serviços de transporte, e são emitidos conhecimentos de carga a cada operação, o Fisco, norteado pelo dever de investigar, demandou à interessada a apresentação dos conhecimentos relativos ao período fiscalizado. O objetivo era cotejar os prestadores de serviço indicados nos conhecimentos com a lista de cooperados, permitindo as exclusões para todos os conhecimentos em que o prestador fosse um cooperado.

Em resposta, a fiscalizada disponibilizou caixas de documentos em papel (mais de 75.000 documentos), para os anos de 2005 e 2006 (pois informou não possuir registros digitais para o período), e, depois de reintimada, registros digitais (para os anos de 2007 e 2008) e relação de cooperados. Contudo, na investigação, a fiscalização apurou, ao digitar manualmente os conhecimentos em papel entregues pela empresa, que grande parte deles sequer se indicava o prestador do serviço ou o valor da operação. Em relação aos registros digitais, verificou ainda que correspondiam a cerca da metade das operações contabilizadas, como a própria empresa reconhece (alegando que era o início da implantação do sistema).

Na hercúlea tarefa de vincular cada um dos milhares de conhecimentos, buscando tão somente a verdade material, permitindo as exclusões lícitas, o fisco intimou ainda a cooperativa a apresentar relação com os veículos dos cooperados (e respectivas placas), possibilitando a exclusão das operações em que o conhecimento de carga, apesar de não indicar o prestador do serviço, contivesse a placa do veículo. Em resposta, obteve da recorrente (fl. 712) que a solicitação:

*“foge completamente aos preceitos da materialidade e do bom senso. A cooperativa não tem motivo algum em ter controle de placas por associado. Essa informação é colocada no CTRC para evitar multas nos postos fiscais de competência dos estados, onde os caminhões trafega, nada mais.*

<sup>3</sup> Acórdão nº 3403-001-987, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 20/03/2013.



*É de costume no setor de transporte, a constante troca de veículos. O transportador seguidamente troca um veículo usado por um mais novo haja vista a necessidade de renovação de frota.*

*Então, esses veículos que realizaram o transporte no período solicitado, certamente já mudaram de proprietário. A cooperativa não tem esse controle de placas por proprietário, por isso, é impossível fornecer essa informação”.*

Ainda assim, o fisco acabou por considerar as exclusões relativas às placas de veículos para as quais houvesse outros conhecimentos com idêntica placa, mas com o prestador de serviço (cooperado) identificado. E efetuou consultas individualizadas de mais de duas mil placas no sistema RENAVAM, acolhendo as exclusões em relação aos conhecimentos contendo placas para as quais o proprietário fosse um cooperado.

E, por fim, concluída a análise fiscal, as planilhas resultantes foram apresentadas à cooperativa, que foi intimada a analisá-las, e se pronunciar, por escrito, sobre eventuais incorreções, apresentando documentação que comprovasse o erro, em 22/06/2009 (fl. 733. Em resposta (fls. 735 e 736), há questionamentos quanto à lista de cooperados (divergências entre a lista que a cooperativa considera correta e aquela que utiliza em obediência ao art. 22 da Lei das Cooperativas / Livro de Matrículas), e informação de que é impossível vincular a placa do veículo ao associado.

Se há algo que resta muito claro na leitura do processo, é a intensa atividade do fisco em seu dever de investigação, mesmo diante da deficiente conduta da empresa em seu dever de colaboração. O fisco chega a digitar manualmente milhares de documentos, e realizar consultas em sistemas informatizados como o RENAVAM, tão somente em nome da verdade material, para evitar autuar operações que eventualmente tivessem sido realizadas com cooperados. E a empresa evasivamente afirma que todas suas atividades são realizadas por cooperados, quando a própria documentação que apresenta não sustenta a afirmação.

Imperioso destacar que a norma de estatura legal que rege o processo administrativo fiscal, o Decreto nº 70.235/1972, dispõe, em seus artigos, 16 e 17:

*“Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”*

Relevante aqui recordar que na impugnação apresentada a empresa limita-se a discutir abuso de poder pelo Fisco (alegação rechaçada a contento pelo julgador *a quo*), e a afirmar (sem amparo probatório a refutar o resultado da fiscalização) que todas as prestações de serviços realizadas pela empresa foram feitas por cooperados.

Assim, os argumentos (e documentos) inovadores apresentados no recurso voluntário encontram obstáculo de ordem legal, e não logram transpor a barreira dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972.

É de se reconhecer que este CARF, nos casos em que há evidência de exigência de tributo indevido, ou prova de não ocorrência de situação tributável, tem analisado argumentos (e documentos) de ofício, sem que constem necessariamente de peças de defesa de recorrentes (ou mesmo os extemporâneos que nelas constem).

No presente processo não se encontra tal evidência ou prova. O Fisco buscou por todos os meios legalmente possíveis e permitidos discernir os atos praticados com cooperados dos praticados com não cooperados, para efeito de tributação. E o fez da melhor maneira, diante das informações prestadas pela recorrente.

Nessa linha, atenta contra a credibilidade do recurso voluntário a alegação (fl. 1488) de que:

*“o fato de a Recorrente não segregar em seus registros contábeis as receitas operacionais decorrentes de serviços de transporte realizados por cooperados e por não cooperados não é motivo para a Fiscalização desconsiderar integralmente tais registros e tributar a totalidade das receitas”*

Como visto (e revisto) aqui, a fiscalização não se contentou com o fato de a empresa não segregar as operações em sua escrituração, seguindo com numerosas tentativas de identificar a verdade real, acolhendo exclusões que a empresa sequer havia documentado, mas que o fisco, em consulta ao RENAVAM, ou em cruzamento de informações de planilhas por ele digitadas (a partir de documentos em papel fornecidos pela recorrente) apurou. Recorde-se ainda que foram acolhidas pelo fisco as exclusões de atos cooperados - cf. tabela de fls. 26 a 39, ICMS-substituição, FATES e sobras líquidas.

Ao afirmar que a fiscalização não analisou adequadamente os registros contábeis, ou que deveria ter considerado a “lista paralela” de cooperados, e não o Livro de Matrícula estabelecido em Lei (e retificado posteriormente à fiscalização), a recorrente não produz prova, mas apresenta dados esparsos, sem conexão direta com os detalhamentos da autuação, sem refutar o lançamento objetivamente. E a documentação anexada no Recurso Voluntário segue o mesmo destino, ao não contrapor especificamente as alegações da autuação. A simples apresentação de uma extensa lista de planilhas e documentos com extensão “pdf”,



listados às fls. 1560 a 1578, está longe de refutar individualizadamente as alegações da autuação. O que parece desejar a recorrente é um reexame, tendo em vista fatos que não são novos, e só traz à tona em sede de recurso voluntário. Pelo exposto, não se vê aqui evidência de exigência de tributo indevido, ou prova de não ocorrência de situação tributável.

Atenta ainda contra o lógica a argumentação de que “*embora somente com a redação dada pela Lei nº 11.051/04 (na redação dada pela Lei nº 11.196/05) as sociedades cooperativas de transporte tenham sido autorizadas a excluir ingressos oriundos dos atos cooperativos da base de cálculo da COFINS, a recorrente entende que esses ingressos não devem ser submetidos à tributação nem mesmo no período que antecede a vigência da referida Lei*”. A empresa faz um apanhado histórico da evolução legislativa sobre a matéria, para ao final, informar que discorda da Lei, porque não há receita bruta em tais atividades ou porque, havendo, fere-se a isonomia, ou está-se diante de matéria reservada a lei complementar. Perceba-se que todas as linhas encontram obstáculo na Súmula nº 2 deste CARF (no que se refere ao afastamento da norma de ordem legal em nome de princípios/disposições constitucionais), e que seria absolutamente avesso à lógica uma lei dispor sobre isenção a um segmento específico se o benefício fiscal fosse extensível a todos os demais.

Assim, a ausência de adequada escrituração pela recorrente, nos termos da lei, acabou por dificultar (mas não impedir) o fisco de precisar o *quantum* relativo à base de cálculo da contribuição, e tal tarefa foi levada a cabo a partir das informações disponibilizadas pela recorrente e de ação de ofício do fisco (confeccionando planilhas e extraíndo informações de sistemas). E não foi objeto de questionamento objetivo ou refutação específica pela recorrente.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan