



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10675.000174/2007-78  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.117 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 3 de setembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA DE TRABALHO DOS TRANSPORTADORES AUTONOMOS DE MICROONIBUS VANS E SIMILARES DE UBERLANDIA LTDA. - COOPTAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

SEGREGAÇÃO DE RESULTADOS DE COOPERATIVA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à validade de exigência sem segregação de resultados que deixou de ser promovida pelo sujeito passivo apesar de intimação fiscal neste sentido, e não em face de exigência que sequer cogita desta segregação por entender tributável pela CSLL a integralidade do resultado da cooperativa, esta a motivação principal para seu cancelamento, apesar de em despacho de rejeição de embargos ter sido atribuído ao Fisco o dever de segregação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado) e Andrea Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 562/567) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) contra o Acórdão n.º 1401-00.926 (fls. 538/548), na parte que restou assim ementada:

CSLL. COOPERATIVA. AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS DE ATOS COOPERATIVOS E ATOS NÃO COOPERATIVOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CSLL SOBRE ATOS COOPERATIVOS.

Em razão do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, a CSLL não incide sobre os resultados dos atos cooperativos.

No caso em questão, tendo o lançamento sido realizado sobre a totalidade das receitas obtidas pela cooperativa, sem a segregação daquelas decorrentes de atos cooperativos, e em não sendo possível fazê-lo, deve ser cancelado o auto de infração quanto à CSLL.

Cientificada dessa decisão, a PGFN opôs *embargos de declaração* (fls. 552/554), alegando que o r. acórdão nada mencionou se o próprio contribuinte efetuou tal segregação em sua contabilização. Nas suas palavras: “*não parece apropriado o provimento integral do recurso voluntário, resultando na desconstituição do lançamento realizado, pois caberia ao contribuinte, desde a impugnação, comprovar a escrituração separada das receitas e custos concernentes aos atos cooperativos e não cooperativos*”.

Os embargos foram rejeitados (cf. despacho de fls. 555/558) sob o entendimento de que não houve no julgado a omissão apontada.

Em seguida houve interposição do presente recurso especial, onde a Fazenda alega que o acórdão ora recorrido encontra-se em franca divergência com o Acórdão 103-22.690 (fls. 568/587), cuja ementa transcrevo abaixo.

SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88, da Lei 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente deu seguimento ao recurso em despacho de admissibilidade de fls. 589/592, por entender que restou comprovado o dissídio jurisprudencial necessário.

Mesmo cientificada do seguimento do recurso especial nesses termos, a contribuinte não ofereceu *contrarrazões*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi admitido nos seguintes termos:

(...)

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que se a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que tendo o lançamento sido realizado sobre a totalidade das receitas obtidas pela cooperativa, sem a segregação daquelas decorrentes de atos cooperativos, e em não sendo possível fazê-lo, deve ser cancelado o auto de infração quanto à CSLL.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela PGFN.

De um exame mais detalhado, porém, percebe-se que a discussão quanto à ausência ou não de segregação contábil dos atos cooperativos e não cooperativos para fins de tributação não é o que se discute nesses autos.

A autuação fiscal é baseada, na verdade, no entendimento de que as cooperativas estão sujeitas à incidência da CSLL independentemente da origem de seu resultado, pouco importando a segregação ou não de suas receitas em atos cooperativos/não cooperativos.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 441/445) que motivou a exigência:

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é exigível por força da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), portanto, posterior à Lei n.º 5.764, de 1971, a qual não determina explicitamente qualquer forma *de isenção* ou não-incidência da CSLL que aproveite às sociedades cooperativas. Os seus arts. 1.º, 2.º e 4.º, a seguir transcritos, são abrangentes *ao* determinar a incidência da contribuição sobre os resultados das pessoas jurídicas em geral. Consequentemente, sendo a sociedade cooperativa uma pessoa jurídica, está sujeita à referida contribuição, bastando que obtenha resultado positivo em determinado período de apuração.

*"Art. 1.º Fica instituída contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.*

*Art 2.º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.*

*Art. 40 São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária".*

O item 9 da Instrução Normativa SRF n.º 198, de 29 de dezembro de 1988, dispõe que as sociedades cooperativas calcularão a Contribuição Social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não-associados.

**A análise do texto normativo acima permite concluir que a contribuição incide não só em relação ao resultado com não-associados bem como em relação aos resultados dos atos cooperativos.**

Com fulcro na legislação retrocitada, procedemos à apuração da CSLL devida no período sob ação fiscal compreendido entre janeiro de 2002 a dezembro de 2004, (...)

*(grifamos)*

Diante, então, desse fundamento, o acórdão recorrido afastou a exigência de CSLL lançada por entender que os atos cooperativos não estão sujeitos à aludida tributação. Apoiada nesta premissa, e uma vez constatado que a fiscalização não reuniu qualquer esforço para identificar os atos não cooperativos – estes sim tributáveis –, o lançamento foi considerado insubsistente.

Veja, a propósito, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

**No caso em questão, o Auditor Fiscal sujeitou à tributação de CSLL a totalidade dos resultados obtidos pela Recorrente independentemente de se tratarem de atos cooperativos ou não cooperativos.**

Entendo que quando a sociedade cooperativa pratica atos com terceiros não cooperados, sem a presença de um cooperado na relação triangular, devem tais atos ser considerados atos não cooperativos, uma vez que a cooperativa não atua como intermediadora na relação negocial triangular entre um cooperado e um terceiro. Nessa situação, a cooperativa age com caráter nitidamente empresarial, visto que administra recursos de terceiros não cooperados. Todavia, quando a cooperativa atua como intermediária numa relação negocial triangular entre o tomador do serviço e o cooperado, pratica típico ato cooperativo, não se sujeitando, assim, à tributação de seu resultado.

A título de ilustração, este o extinto Conselho de Contribuintes também compartilha o citado entendimento de que para a caracterização de um ato cooperativo é necessária a presença de um cooperado na relação negocial triangular. (...)

**Não se trata, pois, de previsão de isenção da tributação das receitas da sociedade, mas sim da aplicação da adequada tributação do ato cooperativo, o que, *permissa venia*, não foi observado na presente autuação. Demais disso, não sendo viável, nesse momento, proceder-se à segregação da receita entre aquelas decorrentes de atos cooperativos e atos não cooperativos, deve ser cancelado o auto de infração por inadequação da base de cálculo adotada.**

É com esses fundamentos que, *concessa venia*, dou provimento ao recurso para afastar a tributação da CSLL.  
(*grifamos*).

No acórdão paradigma, ademais, as circunstâncias fáticas são totalmente diferentes, merecendo destaque o seguinte relato:

Como se observa pelas contas acima descritas, somos levados a crer que a maior parte, senão o total das receitas e despesas escrituradas são referentes a atos não cooperativos, como administração de planos de saúde, contratados com terceiros, com cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratório e outros, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, que não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.

Usamos os exemplos acima apenas para exemplificar, vez que é obrigação da entidade, determinada pelo artigo 87 da Lei n.º 5.764/71 c/c PN/CST n.º 73/75 e 38/80, fazer sua escrituração de maneira a segregar os atos cooperativos dos não cooperativos, bem como manter em boa ordem e guarda os livros e documentos em que a escrituração se baseou, de forma a poder comprovar os fatos, quando solicitados pela fiscalização.

**A fiscalizada, além de não segregar os mencionados atos, nos anos-calendário 1999 e 2000, afirmou textualmente não ter condições de fazê-lo,** da mesma forma como afirmou não dispor dos documentos que embasaram sua contabilidade, nestes anos-calendário.  
(*grifamos*).

Do confronto, então, entre o acórdão recorrido e o paradigma, resta patente a ausência da similitude fático-jurídica necessária a fim de caracterizar a divergência jurisprudencial enquanto pressuposto material do manejo especial, afinal os critérios jurídicos que nortearam as autuações ora comparadas são distintos e autônomos.

Há, ainda, que se ressaltar que o acórdão recorrido encontra-se fundamentado em consonância com a Súmula Carf n.º 83 (“*O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004*”), fato este que também nos leva a não conhecer do apelo especial fazendário.

### Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Especial da PGFN.

É como voto.

Considerando, porém, que metade do Colegiado me acompanhou pelo não conhecimento do recurso especial pelas conclusões, cumpre registrar que as razões de decidir a seguir expostas na declaração da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa passam a integrar os fundamentos do presente voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

### Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Acompanhei o I. Relator em suas conclusões para negar conhecimento ao recurso especial da PGFN porque entendo que esta análise deve contemplar, também, os fundamentos expressos para rejeição dos embargos opostos pela PGFN.

Como bem observado pelo I. Relator, a acusação fiscal se pauta na premissa de que as cooperativas estão sujeitas à incidência da CSLL independentemente da origem de seu resultado, entendimento rechaçado pela Súmula CARF n.º 83:

O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 9101-00.308, de 25/08/2009 Acórdão n.º 9101-00.207, de 27/07/2009  
Acórdão n.º 01-05.645, de 27/03/2007 Acórdão n.º 01-01.734, de 15/08/1994 Acórdão n.º  
105-16.587, de 04/07/2007

O acórdão recorrido estabeleceu, nesta mesma linha, que *em razão do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, a CSLL não incide sobre os resultados dos atos cooperativos*. Mas, subsidiariamente, acrescentou que *no caso em questão, tendo o lançamento sido realizado sobre a totalidade das receitas obtidas pela cooperativa, sem a segregação daquelas decorrentes de atos cooperativos, e em não sendo possível fazê-lo, deve ser cancelado o auto de infração quanto à CSLL*.

E, quanto a este segundo ponto, a PGFN opôs embargos rejeitados conforme despacho de e-fls. 555/558, do qual extraio:

Sustenta a Embargante que *“ao declarar insubsistente o lançamento efetuado, sob a justificativa de que a Autoridade Fiscal não distinguiu, entre as receitas obtidas pelo contribuinte, aquelas oriundas de atos cooperativos e as decorrentes de atos não cooperativos, o r. acórdão ora embargado nada mencionou se o próprio contribuinte efetuou tal segregação em sua contabilização.”* Aduziu ser imprescindível à solução da controvérsia que este Conselho informe se o contribuinte realizou, em seus registros contábeis, a segregação dos atos cooperados e não cooperados.

Analisando os autos, verifiquei que não assiste razão à embargante pelos seguintes motivos:

O Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao disciplinar em seu art. 65, dispõe que:

[...]

Por meio dos presentes embargos de declaração, a Embargante pretende, na verdade, rediscutir o mérito do julgado (o que não é cabível), ao fundamento de que o acórdão deixou de analisar ponto imprescindível para o deslinde da controvérsia. Contudo, a sua pretensão não merece prosperar.

Como dito no acórdão em referência, no caso analisado o Auditor Fiscal sujeitou à tributação de CSLL a totalidade dos resultados obtidos pela Recorrente, independentemente de se tratarem de atos cooperativos ou não cooperativos.

Cabe à fiscalização, a partir da consulta a documentos fiscais e contábeis das cooperativas, realizar a segregação das atividades, de modo a oferecer à tributação pela CSLL somente os atos não cooperativos, assim considerados quando a sociedade cooperativa pratica atos com terceiros não cooperados, sem a presença de um cooperado na relação triangular.

Esses atos são considerados não cooperativos, justamente em razão de a cooperativa não atuar como intermediadora na relação negocial triangular entre um cooperado e um terceiro. Nessa situação, a cooperativa age com caráter empresarial, visto que administra recursos de terceiros não cooperados.

Todavia, quando a cooperativa atua como intermediária numa relação negocial triangular entre o tomador do serviço e o cooperado, pratica típico ato cooperativo, não se sujeitando, assim, à tributação de seu resultado.

Deste modo, é imprescindível à validade do lançamento que a fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, segregue as receitas decorrentes de atos cooperados daquelas decorrentes de atos não cooperados. Essa regra é válida até mesmo para os casos em que os contribuintes deixam de segregar as receitas em sua contabilidade, já que, em hipóteses como esta, caberia à fiscalização realizar o arbitramento de eventual resultado advindo de atos não cooperados, observados os parâmetros legais estabelecidos.

No caso em questão, é indiferente o fato de o contribuinte ter, ou não, realizado a escrituração adequada das suas receitas, segregandoas oriundas de atos cooperados daquelas advindas de atos não cooperados. Independentemente da escrituração do contribuinte, deve a fiscalização ter o cuidado de segregar as receitas, ainda que seja por meio do arbitramento.

Assim, tendo o lançamento sido realizado sobre a totalidade das receitas obtidas pela cooperativa, sem a exclusão daquelas decorrentes de atos cooperativos, e por não ser

possível segregar a natureza de cada receita (se advindas de atos cooperativos, ou não), deve ser mantido o entendimento que determinou o cancelamento do auto de infração quanto à CSLL.

Em razão do exposto, entendo não estarem presentes todos os requisitos de admissibilidade para apreciação pela Turma, pelo que proponho sua rejeição.

O atual Código de Processo Civil traz expresso que:

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Assim, a rejeição dos embargos, quer em despacho, quer em acórdão, expressa interpretação do acórdão recorrido que deve ser, necessariamente, respeitada na análise do dissídio jurisprudencial suscitado pelo recorrente.

No presente caso, os embargos foram rejeitados sob a justificativa ser *indiferente o fato de o contribuinte ter, ou não, realizado a escrituração adequada das suas receitas, segregando-as oriundas de atos cooperados daquelas advindas de atos não cooperados. Independentemente da escrituração do contribuinte, porque deve a fiscalização ter o cuidado de segregar as receitas, ainda que seja por meio do arbitramento.*

E, sob esta ótica, o dissídio jurisprudencial estaria, a primeira vista, caracterizado em face do paradigma que, como bem exposto no exame de admissibilidade, firmou *que se a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por se impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária.*

Contudo, esta matéria é subsidiária em relação àquela que determinou o cancelamento da exigência, visto o lançamento, como antes dito, pautar-se na premissa de que as cooperativas estão sujeitas à incidência da CSLL independentemente da origem de seu resultado. Ou seja, a autoridade lançadora não analisou a forma de escrituração do sujeito passivo e não cogitou de segregação porque entendia que todo o resultado seria tributável. Daí a substancial dessemelhança com o procedimento fiscal que resultou no paradigma, em cujo relatório consta, expressamente, o seguinte questionamento dirigido ao fiscalizado:

Informar se as operações com não cooperados foram segregadas, conforme determina o art. 87 da Lei nº 5.764/71 c/c PN/CST 73/75 e 38180. Em caso negativo informar se tem condições de proceder à reescrituração de maneira a segregá-las.

É no cenário formado com as respostas insatisfatórias apresentadas a esta intimação que o paradigma nº 103-22.690, como alegado pela PGFN, firma o entendimento *de que, caso a escrituração não segregue as receitas e as despesas/custos, segundo sejam atos cooperados ou não cooperados, ou ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, a solução deve ser tributar o resultado global da cooperativa, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária.*

Assim, resta patente que a demonstração analítica da divergência apresentada pela PGFN foi erigida com a desconsideração de circunstâncias fáticas que, embora relevantes para a decisão do paradigma, não estão presentes no acórdão recorrido.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial a PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa