



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.721215/2011-21
ACÓRDÃO	1001-003.883 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE PRODUCAO DOS METALURGICOS DE SALTO - COOPERSALTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

COOPERATIVA. VENDA PARA TERCEIROS NÃO COOPERADOS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Quando a cooperativa realiza vendas para terceiros não cooperados, não há a caracterização de um ato cooperativo típico, de modo que deve ser reconhecida a incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais valores.

Apenas o ato cooperativo típico, aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

MULTA APLICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF 2.

A atuação das turmas de julgamento do CARF está circunscrita a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco, não sendo possível afastar a aplicação ou deixar de observar os comandos emanados por lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e José Anchieta de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-80.597 (fls. 457 a 469) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio de Autos de Infração, com exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**), no valor de R\$ 150.003,82, fls. 0143 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), no valor de R\$ 86.322,53, fls. 0149, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos calendários 2006 e 2007. Nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 136 a 139) que, analisando as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), anos calendários 2006 e 2007, foi possível verificar que a receita bruta foi informada como zerada. Após esse trabalho, a fiscalização informou que se sujeita ao tributo a cooperativa que fornece bens ou serviços a terceiros, **não cooperados**, configurando ato atípico de cooperativa, constituindo-se em fato gerador impositivo.

Relata a Fiscalização que, de acordo com declaração, anexa, assinada pelo Sr. Francisco das Chagas de Oliveira, Diretor-Presidente da Cooperativa, verifica-se que as atividades da empresa se restringem à prestação de serviços ou vendas de produtos fornecidos a não associados (RIR, Art. 183, II), e, portanto, não se enquadram como atos cooperativos, nos termos definidos pela Lei nº 5.764/71. Da análise das notas fiscais de saída, anexadas por amostragem, observou que somente houve vendas para outras empresas ou clientes, considerados não cooperados. Assim, considerando que a contribuinte mantém em perfeita ordem os livros contábeis, Diário e Razão, na forma exigida pela legislação, foi apurado o Lucro Real Anual para os anos-calendário de 2006 e 2007.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA.

Na inexistência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial segue a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, tendo como marco inicial o

"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO. VENDA A NÃO COOPERADOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA.

A venda dos produtos da cooperativa, no mercado, não é ato cooperativo, de forma que o resultado positivo é tributável, nos moldes do inciso II, do art. 183, do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento reflexo realizado com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 19/09/2018 (fls. 477) e apresentou recurso voluntário em 19/10/2018 (fls. 479 a 506) sustentando, em síntese: i) que é uma cooperativa de produção industrial e pratica atos cooperativos, sendo que a venda para não cooperados não descaracteriza ; ii) os negócios jurídicos com terceiros estão autorizados, desde que estejam dentro dos objetivos sociais da organização e, por isso, equivoca-se a fiscalização quando diz que a cooperativa praticou atividades estranhas à sua finalidade; iii) enquadra-se na disposição do art. 182 do RIR/99; iv) ausência de capacidade contributiva da cooperativa; v) caráter confiscatório da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Das Vendas Realizadas Para Terceiros Não Cooperados

A recorrente sustenta que as aquisições de insumos e matérias primas necessárias para a industrialização e fabricação de produtos, haja vista a detenção pelos cooperados dos meios produtivos, terão como condição "*sine qua non*", a disponibilização desses para comercialização a seus clientes, estes, frise-se, ainda que não cooperados não descaracteriza a prática do ato cooperativo, porquanto realizados em proveito econômico dos sócios, notadamente para atingir os fins sociais da sociedade cooperativa, como previsto nos Arts. 2º e 3º, do Estatuto Social da Recorrente, aludido alhures, sem qualquer objetivo de lucro.

Além disso, o conceito legal do ato cooperativa deve vir do art. 79 da Lei 5.764/71.

Nos termos mencionados no Relatório, a Fiscalização relatou que, de acordo com declaração, anexa, assinada pelo Sr. Francisco das Chagas de Oliveira, Diretor-Presidente da Cooperativa, verifica-se que as atividades da empresa se restringem à prestação de serviços ou vendas de produtos fornecidos a não associados (RIR, Art. 183, II), e, portanto, não se enquadram como atos cooperativos, nos termos definidos pela Lei nº 5.764/71. Da análise das notas fiscais de saída, anexadas por amostragem, observou que somente houve vendas para outras empresas ou clientes, considerados não cooperados.

Assim, considerando que a contribuinte mantém em perfeita ordem os livros contábeis, Diário e Razão, na forma exigida pela legislação, foi apurado o Lucro Real Anual para os anos-calendário de 2006 e 2007.

No caso, não houve qualquer negativa pelo contribuinte quanto às vendas realizadas para terceiros não cooperados.

Assim, constou no Relatório Fiscal (fls. 136 a 139) que, analisando as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), anos calendários 2006 e 2007, foi possível verificar que a receita bruta foi informada como zerada. Após esse trabalho, a fiscalização informou que se sujeita ao tributo a cooperativa que fornece bens ou serviços a terceiros, **não cooperados**, configurando ato atípico de cooperativa, constituindo-se em fato gerador impositivo.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento dos tributos, investigar a devida ocorrência do fato gerador e a obrigação dali decorrente. Caso constate erros, equívocos ou omissões, deve proceder à autuação do fiscalizado, de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções. Nesse sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O dispositivo acompanha o vetor axiológico desenhado pela Lei nº 9.784/99, que determina a obediência da Administração Pública, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Analizando o teor do recurso voluntário em confronto com a impugnação, é possível observar que o recorrente não trouxe qualquer argumento novo ou justificativa apta a demonstrar equívoco no Acórdão recorrido. Por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir.

A decisão recorrida concluiu que está correto está o lançamento, pois, como atestado pelo dirigente da recorrente, a cooperativa forneceu, de forma total e exclusiva, bens que produziu a não associados, e que para análise da questão, deve-se remeter, de início, ao exame de alguns pontos da Lei n.º 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, dentre outras providências.

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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo. [\(Revogado pela Lei Complementar nº 130, de 20090\)](#)

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 de outros de caráter acessório ou complementar. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001\)](#)

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.

Na leitura dos dispositivos verificamos que o art. 79 define o ato cooperativo, que é sempre executado para a consecução dos objetivos sociais. Já seu parágrafo único assegura que se a operação é de mercado (por exemplo, uma venda a terceiro que não seja cooperativa), este ato não é cooperativo, mesmo que essa venda seja o objetivo da cooperativa.

Parágrafo único O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Já o art. 111, mostra o efeito tributário dos atos não cooperativos praticados pela cooperativa.

Veja-se que, via de regra, o escoamento da produção de uma cooperativa se dá por meio de atos não cooperativos, ou seja, por meio de operações de mercado, como, por exemplo, as vendas de pescado de uma cooperativa de pesca aos comerciantes.

Isso evidencia a diferença dos efeitos tributários entre o resultado positivo proveniente de atos cooperativos e o resultado positivo proveniente de atos não cooperativos, muito embora a operação de venda constitua, via de regra, como já foi dito, operação de mercado, ou seja, ato não cooperativo.

Sem esse quadro em mente, fica impossível entender os limites da isenção legal de que gozam as cooperativas, pois as únicas isenções previstas em lei quanto a operações de mercado constam do art. 85 (cooperativas agropecuárias e de pesca, em relação à produção de seus cooperados, vendida a terceiros). Mas, se por exemplo, houve compra de pescado de um não cooperado para completar um lote, o produto dessa venda já não é isento.

Em resumo: os efeitos tributários sobre o resultado positivo das operações de mercado que constituem a finalidade da cooperativa são determinados pela natureza dos atos de origem que produziram o respectivo resultado.

Tratando-se das demais cooperativas, não há previsão legal para qualquer isenção quanto aos atos não cooperados, como por exemplo, venda ao mercado de bens produzidos pela cooperativa.

E a incidência do IRPJ sobre os atos não cooperativos está bem clara no RIR/99, na Seção V, nos dispositivos que tratam da não incidência (art. 182) e da incidência (art. 183) quando a sociedade é cooperativa:

“Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.”(grifou-se e negritou-se)

No caso em tela, de cooperativa de produção, as vendas dos produtos e serviços dessa cooperativa de produção não são atos cooperativos, de forma que o respectivo resultado positivo é tributável, nos moldes do inciso II, do art. 183, do RIR/99.

Nesse mesmo sentido é o entendimento do CARF:

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS ADVINDAS DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATOS COM REDE REFERENCIADA NÃO COOPERADA. ATOS NÃO COOPERATIVOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. SEGREGAÇÃO INDEVIDA DOS ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. GLOSA DA EXCLUSÃO DOS RESULTADOS. HIGIDEZ. A receita da venda de planos de saúde e os negócios contratados com rede referenciada não cooperada são atos não

cooperativos, à luz do art. 79 da Lei das Cooperativas. Não pode a Cooperativa simplesmente considerar a quase totalidade das receitas com plano de saúde como atos cooperativos, quando os usuários não são cooperados. Os atos decorrentes da venda de plano de saúde são atos empresariais, típicos de empresas comerciais, não podendo seus resultados escaparem da tributação sobre a renda. Havendo segregação indevida dos atos cooperativos e não cooperativos, correta a glosa dos resultados do contribuinte, para submetê-los à tributação do IRPJ e da CSLL.

(Acórdão nº 1401-007.023, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, sessão de 12 de junho de 2024).

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. DEFINIÇÃO.

Conforme definição do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, atos cooperativos são apenas aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa (e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), sendo todos os outros atos sujeitos à tributação.

(...)

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento de CSLL tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

(Acórdão nº 1004-000.164, Relator Conselheiro Jeferson Teodorovicz, sessão de 10 de abril de 2024).

Em conclusão, quando a cooperativa realiza vendas para terceiros não cooperados, não há a caracterização de um ato cooperativo típico, de modo que deve ser reconhecida a incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais valores.

Apenas o ato cooperativo típico, aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nesse ponto, sem razão a recorrente.

2. Do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada

A Administração Pública, em decorrência do art. 37 da Constituição Federal, deve informar-se pelo princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de legalidade, a qual só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, tudo dentro da competência determinada pela Constituição.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A atuação das turmas de julgamento do CARF está circunscrita a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco, não sendo possível afastar a aplicação ou deixar de observar os comandos emanados por lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Nesse sentido é o Enunciado da Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, sem razão a recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira