



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12420.005695/2019-72
ACÓRDÃO	1102-002.123 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE TRABALHO TROPICAL PARQUET - COOPERPARQUET
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

SOCIEDADES COOPERATIVAS. NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO. DELIMITAÇÃO SUBJETIVA. FORNECIMENTO DE SERVIÇOS A NÃO ASSOCIADOS.

A não incidência do imposto sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, alcança a operação, e não a entidade, sendo o ato cooperativo delimitado pelos sujeitos que integram a relação, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71. O fornecimento de bens e serviços a não associados constitui faculdade conferida às cooperativas, cujos resultados positivos são qualificados como renda tributável, não se convertendo em ato cooperativo pela circunstância de a contratação com o tomador viabilizar o exercício da atividade pelos associados.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS POR ORIGEM. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA.

A contabilização em separado dos resultados das operações com não associados constitui dever legal expresso, cuja finalidade é permitir o cálculo para incidência de tributos, e configura pressuposto operacional da fruição do tratamento favorecido, não se tratando de exigência dispensável em razão do ramo de atuação da cooperativa. A escrituração faz prova a favor do contribuinte quanto aos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de modo que a inexistência de registro da parcela pretendidamente não tributável, aliada à ausência de qualquer elemento documental que permita identificar a origem das receitas, impede o reconhecimento do benefício e mantém a tributação da totalidade dos resultados declarados.

LANÇAMENTO FUNDADO EM VALORES APURADOS PELO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA DE PRESUNÇÃO.

O lançamento decorrente de revisão interna, que se limita a exigir os valores apurados pelo contribuinte em sua escrituração e não confessados nem recolhidos, sem arbitramento, glosa, reclassificação de receita ou presunção de omissão, não se submete à crítica dirigida ao emprego de presunções e indícios como técnica de constituição do crédito tributário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. CONDICIONANTE. TRIBUTAÇÃO CONEXA.

A isenção prevista no art. 39 da Lei nº 10.865/2004, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005, é condicionada à observância da legislação específica e restrita aos atos cooperativos, pressupondo a identificação das operações realizadas com os cooperados. Compartilhando o lançamento os mesmos elementos fáticos e probatórios daquele que lhe deu origem, se aplica o decidido quanto ao IRPJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

ESCRITURAÇÃO RETIFICADORA APRESENTADA APÓS A CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. INEFICÁCIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO. BOA-FÉ OBJETIVA.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz efeitos sobre o lançamento de ofício, por força da exclusão da espontaneidade em relação aos atos anteriores. A ineficácia não é suprida pela simples atribuição de valor zero às bases de cálculo, sendo indispensável a comprovação documental do erro em que se fundamenta a retificação, notadamente quando a rubrica destinada ao registro da parcela pretendidamente não tributável permanece sem alocação de valores. A boa-fé objetiva constitui vetor interpretativo, sem aptidão para, isoladamente, desconstituir lançamento fundado em valores apurados pelo próprio sujeito passivo.

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

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Cooperativa de Trabalho Tropical Parquet, COOPERPARQUET, contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2014, apurados pelo regime do lucro presumido, com periodicidade trimestral, acompanhados de multa de ofício de 75% e de juros de mora. As exigências totalizam os valores descritos na tabela a seguir:

Tributo	Principal (R\$)	Multa de ofício (R\$)	Juros de mora (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	54.508,07	40.881,04	25.415,99	120.805,10
CSLL	28.043,54	21.032,64	13.155,02	62.231,20
Total	82.551,61	61.913,68	38.571,01	183.036,30

A recorrente é sociedade cooperativa de trabalho, sem fins lucrativos, regida pelas Leis nº 5.764/71 e nº 12.690/2012, com sede no Estado do Acre, conforme estatuto social juntado aos autos.

Os autos de infração decorreram de procedimento de revisão interna das informações tributárias declaradas pelo sujeito passivo, instaurado com fundamento no art. 897 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018).

O instrumento de apuração foi o cotejo entre os dados constantes da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) transmitida pela própria contribuinte e os débitos confessados na Declaração

de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e em Declarações de Compensação (PER/DCOMP), do qual resultou apurada insuficiência de declaração dos tributos devidos.

A infração foi capitulada como falta ou insuficiência de declaração e de recolhimento de IRPJ e de CSLL. A autoridade lançadora consignou que o sujeito passivo não declarou, ou declarou a menor, nas declarações que representam confissão de dívida, o valor dos tributos a pagar, bem como não efetuou, ou efetuou com inexatidão, o respectivo pagamento, o que ensejou o lançamento de ofício na forma do art. 902, inciso IV, do RIR/2018.

A origem do lançamento está na diferença apurada nesse cotejo. Os registros da ECF, na qual a contribuinte declarou a opção pelo lucro presumido para todo o ano-calendário de 2014. Deles consta receita bruta sujeita ao percentual de 32% no montante anual de R\$ 973.734,17, com base de cálculo de R\$ 311.594,94, de idêntico valor para ambos os tributos.

A apuração trimestral do IRPJ resultou em R\$ 8.086,00 no primeiro trimestre, R\$ 9.813,73 no segundo, R\$ 16.910,94 no terceiro e R\$ 19.697,40 no quarto. A CSLL foi apurada em R\$ 4.851,60, R\$ 5.692,94, R\$ 8.247,94 e R\$ 9.251,06, na mesma ordem.

Os valores lançados a título de insuficiência de declaração correspondem, em cada trimestre e em ambos os tributos, à integralidade dos valores apurados na escrituração, não constando dos autos extratos de DCTF ou de Declarações de Compensação, nem comprovantes de recolhimento relativos aos períodos de apuração de 2014.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação. Em preliminar, discorreu sobre a organização e o funcionamento das cooperativas de trabalho, disciplinadas pela Lei nº 12.690/2012 e, no que com esta não colidir, pela Lei nº 5.764/71 e pelo Código Civil, e sustentou que os resultados positivos das sociedades cooperativas podem ou não usufruir da não incidência do IRPJ, conforme decorram de operações com associados ou com não associados.

Invocou decisão que atribuiu ao então Conselho de Contribuintes, por sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas decorrente de atos cooperativos não integra a base de cálculo da CSLL, ficando isentas dessa contribuição as cooperativas que obedeçam ao disposto na legislação específica quanto aos atos cooperativos.

Definiu os atos cooperados como os negócios jurídicos internos praticados entre a cooperativa e seus associados para o cumprimento dos objetos sociais, que não implicam operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, arrolando, entre eles, a captação de clientela, a oferta pública ou particular dos serviços dos associados, a cobrança e o recebimento de honorários, o registro, controle e distribuição periódica dos valores recebidos e a apuração e cobrança das despesas da sociedade mediante rateio. Reconheceu, por outro lado, que os resultados positivos de atos não cooperados se sujeitam à incidência dos tributos.

No mérito, alegou que, ao verificar a ECF, constatou que as informações relativas aos quatro trimestres do ano-calendário de 2014 continham lançamentos de valores indevidos, razão pela qual promoveu a retificação da escrituração, requerendo, em consequência, o cancelamento dos autos de infração.

Acrescentou que as DCTF dos quatro trimestres não continham informação de IRPJ e de CSLL. Como prova do alegado, juntou recibo de entrega de escrituração contábil fiscal relativa ao ano-calendário de 2014.

Antes da remessa à instância julgadora, a unidade de origem manifestou-se sobre as questões de fato suscitadas na defesa. Consignou que a consulta à ECF retificadora revelou que a contribuinte simplesmente zerou os dados de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem apresentar qualquer outro elemento destinado a comprovar a correta apuração dos tributos.

Registrou, ainda, que em nenhum momento a contribuinte prestou informação na linha correspondente à exclusão dos valores decorrentes de atos cooperados, denominada resultados não tributáveis de sociedades cooperativas, referindo-se aos blocos P200 e P300 da escrituração retificadora.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário em litígio, tendo recebido a ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS NÃO COOPERADOS. TRIBUTAÇÃO

As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade dos seus resultados, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A DRJ registrou que a recorrente é cooperativa de trabalho cadastrada sob o código de atividade econômica de serviços combinados para apoio a edifícios, exceto condomínios prediais. Assentou que o regime jurídico-tributário das sociedades cooperativas está previsto na Lei nº 5.764/71 e, quanto à isenção da CSLL, no art. 39 da Lei nº 10.865/2004.

A partir dos arts. 3º, 4º, 79, 85, 86, 87, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, a decisão delimitou o alcance do benefício. Consignou que atos cooperativos são apenas 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, e que o art. 111, combinado com o art. 86, ao qualificar como renda tributável os resultados positivos das operações de fornecimento de bens e serviços a não associados, confirma a limitação da isenção aos atos cooperativos.

Invocou, no mesmo sentido, solução de consulta da Coordenação-Geral de Tributação, segundo a qual as receitas decorrentes da prestação de serviços por cooperativa a não associados, pessoas físicas ou jurídicas, não gozam da isenção relativa à CSLL prevista no art. 39 da Lei nº 10.865/2004, por não se configurarem provenientes de ato cooperativo.

Acrescentou que, independentemente de usufruir ou não da isenção, a sociedade cooperativa deve possuir os livros fiscais e contábeis obrigatórios, nos termos do art. 22, inciso VI, da Lei nº 5.764/71, e que, para usufruir do benefício, é imprescindível que discrimine em sua escrituração contábil e fiscal a origem de suas receitas, quer de atos cooperativos, quer de atos praticados com não associados.

Apoiou-se, no ponto, em acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a falta de destaque das receitas segundo a sua origem autoriza a tributação da totalidade dos resultados, por ser impossível determinar a parcela do lucro alcançada pela não incidência.

Assentou que, no caso concreto, a impugnante não fez a discriminação de suas receitas conforme a origem, o que atrai a tributação da totalidade de seus resultados, na forma da ECF e das DCTF apresentadas anteriormente ao início do procedimento de fiscalização.

Quanto à retificação promovida pela contribuinte, a decisão recorrida, referindo-se a DCTF retificadora, consignou que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, e aplicou a Súmula CARF nº 33, segundo a qual a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Registrou que a retificação ocorreu inclusive após a ciência dos autos de infração, sendo, portanto, ineficaz para os lançamentos em exame.

Consignou, por fim, que, além de ineficaz, a declaração retificadora veio desacompanhada dos elementos de prova do direito invocado, notadamente da comprovação da origem das receitas decorrentes de atos cooperativos, o que tornaria impossível a delimitação da parcela de lucro alcançada pela não incidência tributária. À CSLL estendeu o decidido quanto ao IRPJ, por compartilharem os lançamentos os mesmos elementos de prova.

Cientificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário onde introduziu fundamentação de não incidência apoiada na materialidade dos tributos. Sustentou que a hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica

de renda ou de proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), e que a CSLL, instituída com fundamento no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, incide sobre o lucro.

Dessa premissa, extraiu que ambos os tributos alcançam apenas o acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas e que o resultado positivo decorrente dos atos cooperativos não configura acréscimo patrimonial, situando-se fora do campo de incidência, e não meramente no campo da isenção.

Acrescentou argumento específico quanto à natureza das cooperativas de trabalho, afirmando que estas são criadas justamente para viabilizar o exercício dos serviços pelos cooperados, sendo muitas vezes a própria cooperativa a contratada perante terceiros, e que o fato de firmar contratos com terceiros não descaracteriza a natureza do ato, mas apenas realiza a sua finalidade.

Sustentou, no ponto, que o repasse de verbas aos associados, como contrapartida pecuniária aos serviços por eles prestados, amolda-se à definição pura de ato cooperativo.

Apresentou jurisprudência não invocada na fase impugnatória. Transcreveu acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região segundo o qual os atos cooperativos não se sujeitam à incidência de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, e invocou julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que designou como Tema nº 363, referindo-se a exame em regime de repercussão geral, no qual se assentou que não incide a contribuição destinada ao PIS e à COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, constando da ementa por ela transcrita a submissão do julgado ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil então vigente.

Sustentou que o mesmo raciocínio se aplica ao IRPJ e à CSLL e invocou acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que teria estendido à CSLL o entendimento firmado pelo STJ, bem como acórdão deste Conselho, relativo a cooperativa de produção, no qual se assentou que a comercialização da produção entregue pelos associados, com o consequente repasse dos recursos auferidos na proporção devida a cada um, constitui ato cooperativo típico não alcançado pela tributação do IRPJ e da CSLL, com extensão do decidido ao lançamento reflexo.

Invocou ainda a regra do art. 39 da Lei nº 10.865/2004, para afirmar que, além da não incidência, o ato cooperativo estaria abarcado por isenção específica da CSLL.

Insurgiu-se contra o fundamento central da decisão recorrida, sustentando que a exigência de discriminação, na escrituração contábil, da origem das receitas não deve subsistir, sobretudo em face da natureza da cooperativa de trabalho.

Invocou o princípio da verdade material, pelo qual não se admitem suposições ou presunções no processo administrativo tributário, devendo a autoridade administrativa buscar a verdade por todos os meios e formas.

Apoiou-se em doutrina sobre o emprego das presunções e dos indícios em matéria tributária, para sustentar que os indícios autorizam a investigação, mas não dispensam a

comprovação do acontecimento factual, e afirmou que a autoridade administrativa poderia ter determinado a produção de outras provas destinadas a comprovar a origem das receitas por ela auferidas. Invocou, no mesmo sentido, o art. 149 do CTN e o princípio da eficiência inscrito no art. 37, caput, da Constituição Federal.

Agregou fundamento fundado na boa-fé objetiva, norma de conduta assentada na honestidade e na lealdade, admitida na seara tributária por força do art. 109 do CTN e extraída do art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e dos arts. 113, 187 e 422 do Código Civil.

Sustentou que a apresentação da declaração retificadora seria demonstração dessa boa-fé e que competiria ao órgão julgador comparar o padrão de comportamento esperado com o efetivamente adotado, para extrair a consequência jurídica adequada.

Formulou, por fim, com invocação do princípio da verdade material, a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal apure a origem das receitas auferidas no ano de 2014, e, entendida desnecessária a diligência, o provimento integral do recurso, com o cancelamento dos lançamentos e, por consequência, da multa e dos encargos moratórios.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo. A ciência do acórdão recorrido ocorreu por via postal, e a peça recursal foi protocolizada dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Mérito

Do regime jurídico-tributário das sociedades cooperativas, do alcance da não incidência do IRPJ e da isenção da CSLL.

A recorrente sustenta que o resultado dos atos cooperativos não configura acréscimo patrimonial e situa-se fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL, que o ato cooperativo estaria adicionalmente abarcado pela isenção do art. 39 da Lei nº 10.865/2004, e que o repasse de verbas aos associados constitui ato cooperativo puro, não descaracterizado pela contratação com terceiros.

A premissa jurídica invocada está correta e não constitui, propriamente, matéria controvertida. O art. 3º da Lei nº 5.764/71 estabelece que as sociedades cooperativas celebram contrato de sociedade para o exercício de atividade econômica de proveito comum, sem objetivo de lucro, e o art. 182 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos geradores, afasta a incidência do imposto sobre essas atividades.

Quanto à CSLL, o art. 39 da Lei nº 10.865/2004 isenta as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005, nos termos do art. 48 do mesmo diploma. Registro, para precisão terminológica, que a decisão recorrida tratou indistintamente ambos os regimes como isenção, quando, no que respeita ao IRPJ, cuida-se de não incidência.

A imprecisão não altera o resultado, porquanto em ambas as hipóteses o favor legal se limita aos atos cooperativos.

No mesmo sentido dispõe a Súmula CARF nº 83, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho por força do art. 123, § 4º, do Regimento Interno, ao enunciar que o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865/2004.

Ocorre que nenhuma dessas normas confere o tratamento favorecido em razão da natureza jurídica da pessoa, mas sim em razão da natureza da operação praticada. O art. 79 da Lei nº 5.764/71 delimita o ato cooperativo pelos sujeitos que integram a relação, considerando como tal aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas, e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Na exata medida em que o favor legal recai sobre a operação, e não sobre a entidade, sua fruição pressupõe a identificação das operações que a ele fazem jus. O antecedente normativo da Súmula CARF nº 83 é justamente a existência de resultado positivo obtido em operações realizadas com os cooperados, o que reclama que tais operações estejam identificadas.

A operação de cooperativa de trabalho que presta serviços especializados a terceiros, modalidade contemplada no art. 4º, inciso II, da Lei nº 12.690/2012, comporta efetivamente dois momentos distintos, a relação estabelecida com o tomador e a relação estabelecida com o cooperado que executa a atividade. O argumento recursal, no ponto, não é destituído de consistência.

Sucede que a legislação de regência não autoriza a absorção do primeiro momento pelo segundo. O art. 86 da Lei nº 5.764/71 trata o fornecimento de bens e serviços a não associados como faculdade conferida às cooperativas, e não como ato cooperativo. O art. 111 do mesmo diploma qualifica expressamente como renda tributável os resultados positivos obtidos nessas operações.

No plano regulamentar, o art. 183, inciso II, do RIR/99 arrola, entre as operações estranhas à finalidade sujeitas à tributação, precisamente o fornecimento de bens ou serviços a

não associados para atender aos objetivos sociais, com remissão expressa aos arts. 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71.

Não socorre a recorrente o acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido no Recurso Especial nº 1.164.716/MG, por ela designado como Tema nº 363. A reprodução obrigatória das decisões proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 99 do Regimento Interno deste Conselho, alcança a tese efetivamente fixada, que se restringe às contribuições ao PIS e à COFINS, não comportando extensão analógica a tributos dotados de materialidade e disciplina próprias.

Soma-se a isso a circunstância de que o precedente afastou de seu alcance a hipótese de incidência sobre os atos praticados com terceiros tomadores de serviço, restringindo-se aos atos típicos realizados entre a cooperativa e seus associados, premissa fática que não se encontra demonstrada nestes autos.

Igual sorte não assiste ao acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, relativo a cooperativa de crédito, ao acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, e ao Acórdão nº 1401-004.918 deste Conselho, que examinou a comercialização, pela cooperativa, da produção que lhe fora entregue pelos associados, com o subsequente repasse dos recursos auferidos.

Além de não se enquadrarem nas hipóteses de reprodução obrigatória do art. 99 do Regimento Interno, tais julgados versam sobre suporte fático diverso do destes autos, em que as receitas foram declaradas pela própria contribuinte como decorrentes de prestação de serviços, distinção juridicamente relevante à luz do art. 4º da Lei nº 12.690/2012, que reconhece a existência de espécies distintas de cooperativa de trabalho, com dinâmicas operacionais próprias.

Do quanto exposto não decorre que a integralidade das receitas de uma cooperativa de trabalho seja necessariamente tributável. A parcela eventualmente repassada ao associado como contraprestação de seu trabalho comporta discussão quanto ao enquadramento como ato cooperativo, e é justamente esse desdobramento que o art. 87 da Lei nº 5.764/71 determina seja contabilizado em separado.

O reconhecimento dessa cisão, entretanto, dependeria de elementos que permitissem quantificá-la, os quais não foram trazidos aos autos em nenhuma fase processual, de modo que a tese recursal, ainda que se admitisse em tese, esbarraria na impossibilidade material de sua aplicação ao caso concreto.

Da alegada desnecessidade de discriminação das receitas segundo a origem e da distribuição do ônus da prova

A recorrente sustenta que a necessidade de discriminar na escrituração contábil a origem das receitas não deve subsistir, sobretudo em face da natureza da cooperativa de trabalho, e que, por força do princípio da verdade material, do art. 149 do Código Tributário Nacional e do

princípio da eficiência, competiria à autoridade administrativa determinar a produção das provas destinadas a comprovar essa origem.

A primeira alegação não encontra respaldo na legislação de regência. O art. 87 da Lei nº 5.764/71 determina que os resultados das operações com não associados sejam contabilizados em separado, e o dispositivo explicita a própria finalidade do comando, qual seja, permitir o cálculo para incidência de tributos. O art. 22, inciso VI, do mesmo diploma impõe às sociedades cooperativas a manutenção dos livros fiscais e contábeis obrigatórios.

A exigência, portanto, não constitui criação da autoridade fiscal nem construção jurisprudencial, mas decorre de comando legal expresso, vigente à época dos fatos geradores e dirigido especificamente às sociedades cooperativas. Não se trata de ônus acessório, e sim de pressuposto operacional da própria fruição do tratamento favorecido.

Acresce que a recorrente optou pelo regime do lucro presumido, hipótese em que o art. 527 do RIR/99 impõe a manutenção de escrituração contábil nos termos da legislação comercial. A estrutura da Escrituração Contábil Fiscal, por sua vez, contempla linha específica destinada ao registro dos resultados não tributáveis de sociedades cooperativas, conforme se extrai da manifestação da unidade de origem e dos modelos analíticos acostados aos autos.

Observe, ainda, que o estatuto social juntado pela própria recorrente, em seu art. 61, determina que os resultados sejam apurados segundo a natureza das operações ou serviços, pelo confronto dos respectivos ingressos com os dispêndios diretos e indiretos, prevendo o § 2º a destinação dos resultados positivos apurados por setor de atividade.

Registro que o referido estatuto é posterior aos fatos geradores, razão pela qual não o tomo como prova da situação estatutária vigente em 2014, prestando-se sua menção unicamente a demonstrar que a exigência de segregação não é estranha ao regime jurídico das cooperativas de trabalho.

A doutrina transcrita no recurso, quanto à segunda alegação, dirige-se à utilização de presunções e indícios como técnica de lançamento, sustentando que a presunção somente dispensa outras providências probatórias quando acolhida em texto legal, e que o indício autoriza a investigação sem substituir a comprovação do acontecimento factual.

Ocorre que o lançamento ora examinado não se apoia em presunção alguma. O procedimento fiscal consistiu em revisão interna, com fundamento no art. 897 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, vigente ao tempo do ato, mediante cotejo entre os valores apurados pela própria contribuinte em sua Escrituração Contábil Fiscal e os débitos por ela confessados em declarações que representam confissão de dívida.

A conferência dos demonstrativos de apuração revela que a base de cálculo lançada corresponde exatamente ao resultado da aplicação do percentual de presunção de trinta e dois por cento sobre a receita bruta informada pela própria contribuinte, sem qualquer acréscimo ou

exclusão. O valor exigido reproduz integralmente o montante por ela apurado e não confessado, tendo o lançamento de ofício se dado na forma do art. 902, inciso IV, do mesmo regulamento.

Não houve arbitramento de lucro, glosa de despesa, reclassificação de receita, presunção de omissão de receitas ou requalificação jurídica de qualquer operação. A crítica formulada pela recorrente dirige-se, assim, a técnica de lançamento que não foi empregada nestes autos.

Quanto à distribuição do ônus probatório, o art. 923 do RIR/99 estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, atribuindo o art. 924 à autoridade administrativa a prova da inveracidade desses fatos.

O deslocamento do ônus para a Fazenda pressupõe, portanto, a existência de fato registrado na escrituração e amparado em documentação hábil. No caso, a base de cálculo declarada na escrituração transmitida em setembro de 2015 corresponde exatamente ao resultado da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta informada, sem parcela intermediária de exclusão, o que indica não ter sido praticada qualquer redução a título de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas. A escrituração posteriormente transmitida, por sua vez, veio desacompanhada de documento algum.

O princípio da verdade material autoriza o julgador administrativo a superar o formalismo na apuração dos fatos, mas não o converte em substituto processual da parte, nem transforma a ausência integral de elementos probatórios em dúvida a ser resolvida em favor de quem tinha o dever legal de produzi-los e de mantê-los em boa guarda.

Anoto, por fim, que a prova documental deveria ter sido apresentada com a impugnação, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, não se configurando nos autos qualquer das hipóteses excepcionais previstas nas alíneas do dispositivo.

Da eficácia da escrituração transmitida após a ciência dos autos de infração e da alegada boa-fé objetiva

A recorrente sustenta, na fase impugnatória, erro no preenchimento da escrituração relativa a 2014, retomando o argumento no recurso como demonstração de boa-fé, e invoca, autonomamente, a boa-fé objetiva como fundamento de defesa. Ambos os argumentos se apoiam no mesmo suporte fático, qual seja, a transmissão da escrituração retificadora.

Os autos demonstram que a escrituração relativa ao ano-calendário de 2014 foi transmitida em 23 de julho de 2019, ao passo que a ciência dos autos de infração ocorreu em 27 de junho do mesmo ano. A transmissão ocorreu, portanto, não apenas após o início do procedimento fiscal, mas em momento posterior à própria constituição do crédito tributário e à sua notificação à contribuinte.

Incide, na espécie, a Súmula CARF nº 33, segundo a qual a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício,

entendimento que encontra fundamento no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, que exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores.

Além da ineficácia decorrente do momento de sua apresentação, a escrituração retificadora não se fez acompanhar de qualquer elemento comprobatório. Conforme registrado pela unidade de origem e demonstrado pelos modelos analíticos acostados aos autos, os dados de apuração das bases de cálculo foram integralmente zerados nos quatro trimestres.

Chama atenção que a linha destinada especificamente ao registro dos resultados não tributáveis de sociedades cooperativas foi igualmente preenchida com valor zero nos quatro trimestres, à semelhança de todas as demais. O comportamento indica supressão da apuração, e não correção de eventual erro de classificação das receitas, sendo certo que a tese sustentada pela recorrente demandaria justamente a alocação de valores naquela rubrica.

Raciocínio análogo se extrai da Súmula CARF nº 164, formulada para hipótese diversa, ao consignar que a retificação declaratória é insuficiente à comprovação do direito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta.

Quanto à boa-fé objetiva, invocada com fundamento no art. 109 do Código Tributário Nacional, no art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e nos arts. 113, 187 e 422 do Código Civil, trata-se de vetor interpretativo relevante, sem aptidão, contudo, para constituir fundamento autônomo apto a desconstituir lançamento fundado em valores apurados pela própria contribuinte e por ela não confessados nem recolhidos.

A orientação restritiva quanto à importação de cláusulas gerais como razão de decidir em matéria tributária encontra expressão na Súmula CARF nº 169, que afasta a aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ao processo administrativo fiscal.

Acrescento que a cronologia dos autos não confere ao argumento a força que lhe pretende atribuir a recorrente. A escrituração foi transmitida às dezessete horas e quarenta e sete minutos do dia 23 de julho de 2019, e a impugnação foi protocolizada cerca de treze minutos depois, no mesmo dia, o que é compatível com ato praticado no contexto da defesa, e não com correção espontânea de erro identificado em momento anterior e desvinculado do litígio.

Do pedido de conversão do julgamento em diligência

Requer a recorrente, com invocação do princípio da verdade material, a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal apure a origem das receitas auferidas no ano de 2014. O requerimento foi formulado exclusivamente em sede recursal, de modo genérico, sem indicação dos elementos a serem examinados ou dos documentos a serem requisitados, limitando-se a transferir à administração tributária a integralidade da tarefa investigatória.

Dispõe a Súmula CARF nº 163, de observância obrigatória, que o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis, diretriz que se extrai igualmente do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

No caso, a diligência requerida não se destinaria a complementar acervo probatório existente, mas a constituí-lo integralmente, em substituição à parte, relativamente a fatos cuja documentação se encontra em poder da própria recorrente por imposição legal.

Observo, ademais, a tensão interna do próprio arrazoadado, que sustenta a desnecessidade de discriminação da origem das receitas e, simultaneamente, requer diligência destinada a apurar essa mesma origem, sem que os autos registrem a juntada de qualquer documento relativo ao mérito da controvérsia. Indefiro, por conseguinte, o pedido de conversão do julgamento em diligência.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência, e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho