



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000425/2007-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.106 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente COOP CRED NORTE DO ESP SANTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1992

DECADÊNCIA.

Diante da falta de comprovação da existência de pagamento, o prazo decadencial extingue-se após 5 anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Na hipótese de novo lançamento, quando, por vício formal, declarou-se nulo o lançamento anterior, o prazo será de 5 anos, contados da data da decisão administrativa definitiva que determinou o cancelamento do auto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1992

RESULTADOS DE ATOS COOPERATIVOS. NÃO INCIDÊNCIA.
SÚMULA CARF N.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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado), Giovana Pereira de Paiva Leite, Mauritânia Elvira de Souza Mendonça (suplente convocado), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente processo de auto de infração de CSLL, referente ao ano-calendário 1992 (fls.250 e ss)¹, decorrente de apuração incorreta da CSLL por sociedade cooperativa de crédito, com imposição de multa de ofício de 75%, acrescidos de juros moratórios, conforme tabela abaixo:

CONTRIBUIÇÃO	Cód.Receita-DARF	Valor
	2973	18.283,00
JUROS DE MORA (calculados até 30/11/2007)		44.296,04
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		13.712,24
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		76.291,28

Cabe esclarecer que o lançamento em discussão neste contencioso foi realizado em razão de cancelamento de lançamento anterior. À fl.28, consta acórdão DRJ nº 12-10.963 que anulou lançamento da CSLL AC 1992, por vício formal. O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em **21/09/2006** (fl.39). Em **17/12/2007**, houve a ciência do novo auto de infração (fl.258).

O lançamento original da CSLL AC/1992 tributou o resultado positivo obtido pelas Cooperativas de Crédito, tanto o resultado decorrente de ato com associados ou não. O novo lançamento foi efetivado com os mesmos fundamentos, tendo constado do Termo de Verificação Fiscal (fl.243):

3. Da legislação que rege a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A contribuição em apreço foi instituída pela Lei nº 7.689/88, a qual definiu, como base de cálculo, o resultado positivo antes da provisão para o IRPJ, observados determinados ajustes (art. 2º, § 1º). Inicialmente as alíquotas foram definidas em 8% para as empresas em geral e 12% para as empresas referidas no art. 1º do Decreto nº 2.426/88 (entidades financeiras e as que a estas se equiparam por disposição legal; art. 3º).

A partir do ano-calendário de 1991, a alíquota aplicável às financeiras e equiparadas foi majorada para 15%, pela Lei nº 8.114/90, art. 11. Por sua vez, a Lei nº 8.212/91 elencou, em seu artigo 22, § 1º, as empresas sujeitas à alíquota de 15%, quais sejam: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários,

¹ Toda a referência de numeração de página corresponde ao processo digital.

empresas de arrendamento mercantil, **cooperativas de crédito**, empresas de seguros provados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

Posteriormente as financeiras e equiparadas tiveram a alíquota alterada para 23%, aplicável a partir de abril de 1992, por força da Lei Complementar 70/91, art. 11. (...)

4. Da Incidência da CSLL sobre os Resultados das Cooperativas de Crédito

A incidência da CSLL sobre os resultados positivos das operações praticadas entre as cooperativas e seus associados, denominados atos cooperados, tem sido contestada, havendo os que defendem a incidência da contribuição unicamente sobre os resultados oriundos de operações praticadas com não-associados. Todavia, este entendimento vem sendo rechaçado no âmbito da administração tributária federal, sobretudo na 7ª Região Fiscal (jurisdição da fiscalizada). A posição pela incidência da CSLL sobre todos os resultados das cooperativas, inclusive aqueles oriundos das operações com associados, ficou evidente nas Soluções de Consulta expressas pelas Decisões SRRF/7ª RF/DISIT no 145/98 e 020/2000. As referidas decisões fundamentam-se nos seguintes preceitos:

- O texto da Lei 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é posterior à Lei 5.764/71, que regulou a atividade cooperativista. Mesmo assim, a Lei 7.689/88 não previu qualquer forma de isenção ou não incidência em favor das sociedades cooperativas. Antes o contrário, os arts. 1º, 2º e 4º da Lei 7.689/88 são dispositivos de caráter genérico, e incluem no campo de incidência da contribuição todas as pessoas jurídicas que tenham auferido resultado positivo no exercício. Em consequência, toda e qualquer hipótese de isenção ou não-incidência deve resultar de expressa disposição legal, o que não se verifica no caso das cooperativas.
- A Instrução Normativa SRF 198/88 ratifica a interpretação da administração tributária federal pela incidência da CSLL sobre todo o resultado positivo das cooperativas, inclusive decorrente de operações com associados. Este é o teor do item 09 do referido ato normativo:

"9. 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 social relativa ao lucro nas operações com não-associados." (grifos nossos)

Vale dizer, a contribuição incide sobre a totalidade dos resultados positivos da cooperativa, e não apenas sobre a parcela relativa às operações com não-associados. Tanto é assim que o texto menciona que a contribuição incidente sobre os resultados de operações com não-associados é mera parcela da contribuição devida, parcela esta dedutível na apuração do lucro real.

A distinção entre o tratamento tributário que é dado ao ato cooperativo na apuração do Lucro Real e aquele dado na apuração da base de cálculo da CSLL é aparente também na própria estrutura da Declaração de IRPJ do ano-calendário 1992, que possui uma linha específica para exclusão dos resultados de atos cooperados na Ficha de Apuração do Lucro Real (Quadro 14, linha 26), mas não exibe linha equivalente na demonstração da base de cálculo da CSLL (Anexo 4, Quadro 3).

Por todo o exposto, os resultados positivos auferidos pela SICOOB NORTE, no ano-calendário 1992, sujeitam-se integralmente à CSLL.

Inconformado com a novel autuação, o contribuinte apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente pela DRJ através do acórdão nº 12-24.910, de 03 de julho de 2009 (fls. 328-337), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 30/06/1992, 31/12/1992

BASE DE CÁLCULO.

A contribuição social sobre o lucro líquido incide sobre a totalidade do resultado apurado pela cooperativa no período-base, o qual inclui as receitas decorrentes de atos cooperados e não-cooperados.

Dispositivos Legais: CF/88, art. 195, I e § 7º; Lei n.º 7.689/88 (alterada pela Lei n.º 8.034/90), art. 2º, § 1º, "c" e art. 4º; IN/SRF n.º 198/88, item 9.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO INICIAL.

Havendo pagamento antecipado, trata-se de lançamento por homologação, ao qual se submete a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, e o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 anos contados da data do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN). Não havendo pagamento antecipado, este prazo se transfere para o inciso I do art. 173.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO INICIAL ANULADO POR VÍCIO FORMAL.

Antes de corrido o prazo de cinco anos contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento original, não há que se falar em decadência do direito de relançar.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão em **20/07/2009**, conforme Aviso de Recebimento dos Correios (fl.341). Inconformado, em **19/08/2009**, apresentou **recurso voluntário** (fls.345 e ss) no qual alega:

- Preliminarmente, a extinção do crédito tributário pela decadência em razão da aplicação do art.150, §4º do CTN;

- No mérito, em síntese, defende que por ser uma sociedade cooperativa, regida pela Lei nº 5.764/71, não haveria incidência da CSLL sobre o resultado positivo da sua atividade; que em relação à CSLL trata-se de hipótese de não-incidência;

Colaciona decisões administrativas e judiciais acerca do tema e, ao final, requer o acolhimento da preliminar, ou se ultrapassada, que seja acolhido o mérito, tornando insubsistente o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Decadência

Preliminarmente a Recorrente alega que o lançamento foi atingido pela decadência em face da aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Tal argumento não procede. Vamos aos fatos.

Inicialmente, o contribuinte recebeu uma Notificação de Lançamento Suplementar, da qual tomou ciência em 16/04/1997 (fl. 31), relativa à CSLL do ano-calendário 1992. A Recorrente não apurou CSLL a pagar em sua Declaração de Ajuste Anual EX1993- AC 1992 (fls.7-16). Ou seja, não demonstrou ter efetuado qualquer pagamento.

Há de se aplicar o art.173, inciso I do CTN em relação à Notificação de Lançamento. Não tendo ocorrido portanto a decadência neste momento.

A Notificação de Lançamento foi anulada por vício formal tendo em vista que não contemplava informações indispensáveis à sua validade, como a disposição legal infringida e o nome e a matrícula da autoridade responsável pela sua emissão, nos termos da decisão da DRJ (fl.37).

Em **21/09/2006**, a Cooperativa foi cientificada do acórdão da DRJ. A autoridade fiscal, nos termos do art.173, inc. II do CTN tinha o prazo de 05 anos para efetuar novo lançamento, contados a partir da data que determinou a anulação do lançamento anterior, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O segundo lançamento ocorreu em **27/12/2007**, data da ciência do sujeito passivo conforme Aviso de Recebimentos dos Correios de fl.258. Ou seja, dentro do prazo de 05 da decisão da DRJ.

Dessarte, não há que se falar em decadência nem do primeiro lançamento, nem do segundo.

Do mérito.

Do Incidência da CSLL no Resultado Positivo das Cooperativas

A autoridade lavrou o auto de infração posto que a Cooperativa não havia declarado, nem recolhido, a CSLL relativa ao ano-calendário 1992.

No Termo de Verificação Fiscal, o Auditor faz consignar que a incidência da CSLL sobre os denominados atos cooperados vem sendo contestada, e que alguns defendem que a incidência deveria recair tão somente sobre os resultados oriundos de operações praticadas com

não associados. Acrescenta a autoridade fiscal que adotou o posicionamento da 7ª Região, constante das Soluções de Consulta SRRF 7ª RF/DISIT nº 145/98 e 020/2000.

Acerca da incidência da CSLL sobre o resultado positivo obtido por cooperativas, o CARF editou a Súmula nº 83, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 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.

Sendo assim, entendo que o Auditor só poderia ter efetuado o lançamento da CSLL incidente sobre o resultado positivo da cooperativa derivado de atos com não-associados, ou seja, apenas sobre o resultado positivo decorrente de atos atípicos.

Isto porque o resultado positivo das Cooperativas não configuram lucro, e devem retornar proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, conforme art.4º, inciso VII da Lei nº 5.764/61:

Das Sociedades Cooperativas

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...);

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

Tendo em vista que a sociedade cooperativa não tem finalidade de lucro, a lei põs os resultados positivos (sobras) decorrentes de atos cooperativos fora do campo de incidência daqueles tributos que têm por fato gerador o lucro.

Tal conclusão se extrai, se tomarmos a interpretação *contrario sensu* do disposto no art. 111 da Lei nº 5.764/71:

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.

Os artigos 85, 86 e 88 tratam justamente de atos da cooperativa realizados com não associados, portanto, não seriam atos cooperativos típicos, restando fora do escopo da atividade precípua da cooperativa. Vide os citados artigos:

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. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de **sociedades não cooperativas** públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (grifei)

Sendo certo, portanto, que a CSLL incide apenas no resultado positivo obtido com não associados, pois não configuram atividade da cooperativa no interesse de seus cooperados.

No caso em tela, ao que parece, o Auditor decidiu tributar o resultado positivo da Cooperativa decorrente de suas atividades com associados. Vide trecho do TVF (fls. 244-45):

Observe-se que o voto vencido era no sentido de que a contribuição só incidiria sobre resultados de negócios praticados com não-associados, e que ausentes dos autos evidências de que fosse este o caso, o lançamento deveria ser cancelado. Como visto, este entendimento não prosperou, e o julgamento representado pelo voto vencedor limitou-se a anular o lançamento por descumprimento de requisitos formais, a saber, a indicação dos dispositivos legais infringidos e a correta identificação da autoridade lançadora. Ademais, a decisão da DRJ resguardou o direito de a Fazenda Nacional refazer o lançamento, sanando os vícios formais, dentro de novo prazo concedido na forma do art. 173, II, da Lei 5.172/1966. (grifei)

O Auditor que lavrou o segundo auto de infração, a par da informação de que a incidência teria se dado sobre o resultado positivo de negócios praticados apenas com associados, não a contestou, nem fez qualquer ressalva.

Portanto, reforça-se a tese de que todo o resultado positivo tributado nestes autos diz respeito às atividades realizadas com associados. **Por esta razão, adotando a Súmula CARE nº 83, voto por cancelar integralmente a autuação.**

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Fl. 8 do Acórdão n.º 1301-004.106 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19740.000425/2007-68