



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13830.001755/2005-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.353 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE LEITE DA ALTA PAULISTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000, 2001

CSLL. NÃO INCIDÊNCIA. RESULTADO POSITIVO DE COOPERATIVA OBTIDO ATRAVÉS DA PRÁTICA DOS DENOMINADOS ATOS COOPERATIVOS.

Nos termos da 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.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES.

Nos termos da Súmula CARF nº 105, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento da CSLL apurado no ajuste anual. Fatos geradores ocorridos antes do ano de 2007.

MULTA CONFISCATÓRIA E ABUSIVA

O CARF não tem competência para declarar como confiscatória ou abusiva penalidade aplicada de acordo com a legislação válida e vigente no ordenamento jurídico pátrio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente a conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

O presente processo administrativo trata de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Cooperativa dos Produtores de Leite da Alta Paulista, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de CSLL relativos aos anos-calendários de 2000 e 2001, além de ter sido aplicada penalidade (multa isolada) pelo não recolhimento das estimativas mensais da contribuição naqueles anos-calendários.

No que tange ao Auto de Infração que constituiu o crédito tributário de CSLL, o agente autuante consignou que o contribuinte, no curso do processo de fiscalização, *“informou que a origem das deduções das bases de cálculo da CSLL, efetuadas nos anos-calendário 2000 e 2001, nos valores de R\$ 5.495.227,41 e R\$ 171.301,31, respectivamente, referem-se aos atos praticados com cooperados.”*

Contudo, entendeu-se, na motivação do lançamento, que *“não há previsão legal para que as cooperativas excluam das bases de cálculo da CSLL as operações realizadas com cooperados, relativamente aos anos-calendário 2000 e 2001”*.

Com este entendimento, foi feita a *“glosa das deduções das bases de cálculo da CSLL”*, constituindo-se o crédito tributário da referida contribuição sobre a totalidade do resultado apurado pela cooperativa no período. Aplicou-se, ainda, multa de ofício (75%), pela constituição de ofício do crédito tributário.

Por outro lado, em outro Auto de Infração também *“controlado”* no presente processo administrativo, o agente autuante aplicou multa isolada, com base no que dispunha o artigo 44, inciso I e parágrafo 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, pelo fato de o contribuinte ter deixado de recolher as estimativas mensais da CSLL nos anos-calendário 2000 e 2001

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou extensa Impugnação Administrativa, cujos argumentos foram assim sintetizados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) no acórdão recorrido:

- Ausência de tipificação legal. Não consta no auto de infração o dispositivo legal violado, uma vez que, na dicção do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), não se deu a ocorrência do fato gerador e não ficou determinada a matéria tributável;
- Como se vê na Constituição Federal (CF), arts. 5º, XVIII, 146, III, "c", 174, § 2º, e 187, VI, o legislador originário buscou elaborar uma política de fomento e proteção às cooperativas, constitucionalizando um sistema cooperativista;
- Tributar o resultado das cooperativas ofende os princípios da igualdade e da capacidade contributiva;
- Os procedimentos adotados pelo agente extrapolam o âmbito da vinculação a que deve estar adstrito, não encontrando a devida correspondência legal pertinente, eis que a Lei n.º 5.764, de 1971, não autoriza e não prevê a tributação dos resultados objeto do auto de infração;
- O agente administrativo não demonstrou motivação suficiente para a autuação, restringindo-se à mera consignação de valores e especificações que não levam o contribuinte à total inteligência da infração que lhe foi atribuída;

- A aplicação da infração consignada no auto viola os fundamentos do cooperativismo abarcado pela CF, não possuindo correspondência com a finalidade dos atos, que deve ser a simples fiscalização, dentro dos estreitos ditames legais, atendendo o interesse público, que busca a proteção e adequado tratamento ao cooperativismo;
 - O lucro não é um objetivo das cooperativas e o resultado positivo somente se sujeita à incidência tributária quando inerente às transações referidas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.764, de 1971;
 - Requer a juntada da "Demonstração do Resultado do Exercício de 2000" com base na qual passa a esclarecer o motivo da exclusão do valor de R\$ 5.495.227,41 da base de cálculo da CSLL. Na citada demonstração, consta a rubrica "Receitas de Participações" no valor de R\$ 6.863.881,22, que é relativa ao repasse feito pela Cooperativa Central de Laticínios, da qual é associada, tendo em vista a venda de uma de suas unidades de produção localizada em Guaratinguetá. Excluindo-se o citado valor de R\$ 6.863.881,22, o seu resultado foi negativo.
 - Citada operação (repasse) é ato realizado entre duas cooperativas, configurando ato cooperativo, devendo receber o devido tratamento tributário. Deve-se observar o rol taxativo de operações elencado nos arts. 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.764, 1971;
 - A multa aplicada é descabida, não possui fundamento legal e sua capitulação não guarda correlação lógica com a sua natureza jurídica. O fundamento legal adotado pelo agente é o artigo 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, que é aplicada nos casos em que o lançamento deva ser realizado ou revisto de ofício. Por sua vez o art. 149 do CTN elenca os casos em que caberá o lançamento de ofício, ao podendo, em seus nove incisos, ser localizada a hipótese descrita no auto de infração;
 - A multa aplicada ofende os princípios constitucionais do não-confisco, da proporcionalidade. Deve ser aplicada a multa de 20% prevista na Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61;
 - Não pode prosperar a imposição da multa isolada, uma vez que não consta na peça de acusação fiscal qualquer capitulação legal acerca da referida multa, além de configurar bis in idem, em total afronta aos dispositivos constitucionais que disciplinam as atividades da Administração Tributária Federal;
 - É indevida a utilização da Selic como indexador. A definição do seu cálculo não foi criada por lei; referida taxa tem natureza remuneratória, ofendendo o art. 110 do CTN;
- Solicitou o deferimento da produção de prova pericial, com indicação de assistente técnico, a juntada posterior de documentos e a realização de sustentação oral perante o Egrégio Conselho de Contribuintes.

Contudo, aquela DRJ de Ribeirão Preto (SP) entendeu por bem julgar como parcialmente procedente a Impugnação Administrativa apresentada, para reduzir, tão-somente, o percentual da multa isolada aplicada, tendo vista o princípio da retroatividade benigna. Nos demais pontos, foi mantido o lançamento realizado pela fiscalização. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO 'AQUI DO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL.

As sociedades cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade do resultado apurado no período-base, o qual inclui as receitas decorrentes de atos cooperativos e não-cooperativos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe falar-se em cerceamento do direito de defesa quando não comprovado o prejuízo ao contribuinte.

PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000. 2001

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, consoante a legislação que rege a matéria.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

A pessoa jurídica está sujeita à multa de ofício sobre os valores da contribuição devidos e não pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apure resultado negativo no encerramento do período de apuração

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA.

Por decorrerem de distinta motivação, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e a CSLL apurada pelo ajuste anual, acrescida da multa de ofício pelo seu não recolhimento.

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa isolada mais benigna aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A aplicação da taxa Selic tem previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não concordado com a parte em que restou sucumbente, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual não renova as preliminares que haviam sido aduzidas na Impugnação Administrativa. No mérito, se manifesta acerca da não incidência da CSLL sobre o resultado das sociedades cooperativas, em especial o resultado decorrente dos denominados “atos cooperativos”.

Em argumentos subsidiários, o Recorrente se insurge contras penalidades aplicadas, argumentado que seriam “abusivas e confiscatórias, além de configurarem ‘bis in idem’.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e, posteriormente, distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 13/02/2010 (AR de fls. 202), apresentando o Recurso Voluntário no dia 10/03/2010 (comprovante de fls. 204), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CSLL SOBRE O ATO COOPERATIVO.

Como não existem preliminares levantadas pelo Recorrente no apelo direcionado a este colegiado, passa-se a analisar o mérito da discussão, que pode ser resumida em um único ponto: existe incidência da CSLL sobre o resultado obtido pela cooperativa decorrente de ato cooperativo?

De pronto, pode-se pontuar que essa discussão não é nova no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e com a edição da Súmula CARF n.º 83, a controvérsia teve um ponto final, na medida em que deixou-se claro, nos termos do verbete daquela súmula, que “*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*”.

Não poderia ser diferente, na medida em que o resultado positivo auferido pela cooperativa, decorrente da prática de atos cooperativos (atos praticados entre a cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, nos termos do prescritos pelo artigo 79 da Lei n.º 5.764/71) não pode ser considerado como riqueza da cooperativa, não acrescentando em nada o seu patrimônio. O resultado da cooperativa é do seu associado (cooperado) e ela, no caso das cooperativas de produção, é utilizada apenas como meio, facilitadora, para que o cooperado comercialize seus produtos.

O professor Renato Lopes Becho, em trabalho que trata com maestria o tema da “tributação das cooperativas”, é bastante claro ao lecionar no sentido de que este tipo de sociedade não auferir lucros, em especial quando o resultado auferido é decorrente dos denominados atos cooperativo. Confira-se:

As cooperativas são entidades sem fins lucrativos, por expressa determinação legal. Por isso, e pela própria sistemática das suas operações, não é possível a ocorrência de lucros em atos cooperativos ou em qualquer outro negócio ou atividade cooperativa. Esses atos podem proporcionar, apenas, resultados, como consta no novo Código Civil. Esses resultados, se positivos, passam a ter o nome de sobras, e se negativos, prejuízos. (BECHO, Renato Lopes. Tributação das cooperativas. 3ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Dialética. 2005. Pág. 247)

No que tange especificamente à não-incidência da CSLL, no mesmo Norte são os ensinamentos de Guilherme Frederico de Figueiredo Castro, *in verbis*:

Já não é mais novidade que o ato cooperativo, tal como definido no artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 não implica um fato jurídico capaz de despertar a incidência da legislação tributária que dispõe acerca do imposto sobre a renda. O mesmo raciocínio empreendido nas linhas acima, quando tratamos desde imposto, serve de auxílio para compreender que a contribuição social sobre o lucro líquido também não incidirá sobre o ato cooperativo, tendo em vista que estas sociedades não visam qualquer lucro. O fato de exercerem uma atividade econômica não implica que os resultados obtidos pelas

cooperativas são lucro, capazes de gerar a incidência da CSLL. (CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. *Tributação das Sociedades Cooperativas*. 1ª Ed. – São Paulo: Noeses, 2017. Pág. 187)

No presente caso, a fiscalização não critica e/ou aponta qualquer vício quanto à prática dos atos cooperativos, uma vez que a motivação do lançamento, como demonstrado alhures, é no sentido de que *“não há previsão legal para que as cooperativas excluam das bases de cálculo da CSLL as operações realizadas com cooperados, relativamente aos anos-calendário 2000 e 2001”*

Assim, não devem prevalecer as glosas das exclusões de “operações com cooperados”, no valor de R\$5.495.227,41, referente ao ano-calendário de 2000 e no valor de R\$171.301,31, no que tange ao ano-calendário de 2001.

Afastando-se essas glosas, entretanto, ainda remanesce o resultado de R\$27.589,59 (AC 2000) e de R\$19.289,90 (AC 2001) que, a princípio, são decorrentes de práticas de atos não cooperativos.

O contribuinte não se insurge acerca desses valores. Pelo contrário, quando do início do processo de fiscalização, o próprio Recorrente promoveu a retificação da suas DCTF's, justamente para constituir os créditos tributários de CSLL decorrentes daqueles resultados, que não estariam abarcados pela não incidência daquela contribuição. A retificação não foi admitida pela fiscalização, uma vez que não haveria mais como ser considerada a espontaneidade do contribuinte.

Desta feita, vota-se por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas das exclusões dos valores que se referem a resultados decorrentes de “operações com cooperados”, mantendo o lançamento, tão somente, quanto ao resultado – R\$27.589,59 (AC 2000) e de R\$19.289,90 (AC 2001) – que, a princípio, é decorrente da prática de atos não cooperativos.

DAS PENALIDADES. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA.

Prevalecendo o voto deste relator, no sentido de manter apenas a constituição do crédito tributário relativo ao resultado obtido da prática de atos não cooperativos e, por consequência, sendo mantida a penalidade incidente sobre a constituição de ofício de parte do crédito tributário, dever ser afastada a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas.

É que a autuação fiscal está fincada nos anos-calendários de 2000 e 2001 e, neste caso, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 105, que tem a seguinte redação: *“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”*.

Ressalte-se que, no presente caso, se está tratando dos anos-calendário de 2000 e 2001. Assim, não há dúvidas pela aplicação da súmula em comento, em que pese este relator já ter se posicionado que aquele entendimento também se aplica aos fatos geradores ocorridos após o ano de 2007, sabendo-se, contudo, que não existe unanimidade no colegiado quanto a este ponto.

Por fim, no que tange aos argumentos apresentados pelo Recorrente, quando fala do caráter abusivo e confiscatório das penalidades aplicadas, não há o que ser provido, uma vez

que as penalidades, notadamente a que aplicou a multa de 75% pela constituição de ofício do crédito tributário (e que está sendo mantida com o presente voto), estão definidas em legislação válida e vigente.

Neste termos, o provimento do pleito do Recorrente acarretaria em declaração de inconstitucionalidade da legislação, o que, como sabido, é vedado aos membros deste colegiado, nos exatos termos da Súmula CARF nº 02, que tem a seguinte redação: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Assim, VOTA-SE por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto, para afastar a aplicação da multa isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais da CSLL.

DA CONCLUSÃO.

Por todo o que exposto, VOTA-SE por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para:

- afastar as glosas das exclusões dos valores que se referem a resultados decorrentes de “operações com cooperados”, mantendo o lançamento, tão somente, quanto ao resultado – R\$27.589,59 (AC 2000) e de R\$19.289,90 (AC 2001) – que, a princípio, é decorrente da prática de atos não cooperativos, e
- afastar a aplicação da multa isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias