



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	11070.002400/2007-27
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1103-001.050 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de maio de 2014
<b>Matéria</b>	IRPJ - COOPERATIVA
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA ALTO URUGUAI LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO OU DECLARAÇÃO PRÉVIA DE DÉBITO.

São dois os aspectos determinantes e autônomos para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Primeiro, constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Segundo, verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN.

Situação no qual o lançamento de ofício de CSLL foi efetuado em razão de ajuste na base de cálculo apurada com resultado negativo, e não se constata ocorrência de pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, amolda-se ao primeiro aspecto, ensejando a aplicação da contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

**ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO E DO ATIVO INTANGÍVEL. ATOS NÃO COOPERATIVOS.**

A venda de bens do ativo imobilizado e do ativo intangível, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71. Constitui-se em ato negocial, de mercancia, com a

participação de terceiro não cooperado, escapando da moldura delineada para as atividades inerentes ao cooperativismo.

**ATIVO IMOBILIZADO. DISPÊNDIOS A SEREM CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DO RESULTADO DECORRENTE DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. RESULTADO TRIBUTÁVEL.**

O custo do bem alienado, referente ao ativo imobilizado, deve ser considerado integralmente na apuração do ganho de capital, pois este ganho não se caracteriza como ato cooperativo.

**ATIVO INTANGÍVEL. DISPÊNDIOS A SEREM CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DO RESULTADO DECORRENTE DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. RESULTADO TRIBUTÁVEL.**

Ativo intangível referente à “bacia leiteira”, correspondente à coleta efetuada pela cooperativa da produção de leite das fazendas dos cooperados, por meio de caminhões tanque e posteriormente encaminhados para central de processamento, teve dois momentos de auferimento de receitas.

Primeiro, no decorrer de sua operação, foram consideradas como receitas de atos cooperados. Assim, não há que se falar em aproveitar os correspondentes dispêndios incorridos para o seu funcionamento, como fretes como transporte e manutenção de tanques, vez que foram direcionados para a produção de ativos cujas receitas decorreram de atos cooperados, isentos de tributação.

Segundo, no momento de sua alienação, as receitas auferidas foram consideradas decorrentes de atos não cooperativos. E, não estando demonstrada a ocorrência de nenhum dispêndio incorrido no custo de aquisição, o resultado tributável corresponde exatamente à receita advinda da venda do ativo intangível.

**CSLL. DEPÓSITOS JUDICIAIS DE PIS E COFINS. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.**

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar as preliminares, por unanimidade, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, por unanimidade, com exceção da parte do recurso relativa à dedução dos depósitos judiciais de PIS e Cofins, provida pelo Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

*Assinado Digitalmente*

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueso Takata e Aloysio José Percínio da Silva..

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 670/698 contra decisão da 1ª Turma da DRJ/Santa Maria (fls. 651/665), que apresentou a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

*PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

*Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.*

*PEDIDO DE PERÍCIA*

*Considera-se não formulado o pedido de perícia que não indica os quesitos referentes ao exame desejado, o perito, seu endereço e qualificação profissional.*

*PROVA. APRESENTAÇÃO*

*A prova deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de apresentá-la em outro momento processual.*

*MATÉRIA NÃO CONTESTADA*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2001*

### *SALDO NEGATIVO DE CSLL. DECADÊNCIA*

*A decadência do direito de o Fisco revisar o lançamento, nos casos de apuração de bases de cálculo negativa, por trazerem reflexos em exercícios subsequentes, só ocorre pelo transcurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador em que for compensada a última parcela da base de cálculo negativa.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

**ALIENAÇÃO DE IMÓVEL DO ATIVO PERMANENTE. ALIENAÇÃO DE BEM INTANGÍVEL. ATO NÃO-COOPERATIVO**

*As operações de alienação de imóvel do ativo permanente e de bens intangíveis não são atividades inerentes às sociedades cooperativas, revestindo-se das características de ato não-cooperativo não abrangidos pela "não-incidência" prevista em lei para os atos cooperativos.*

**BENS DO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO**

*A depreciação de bens do ativo imobilizado é encargo comum dos atos cooperativo e dos atos não cooperativos, pois ambas atividades contribuem para o desgaste dos bens.*

**BENS DO IMOBILIZADO. CUSTO NA ALIENAÇÃO**

*O custo do bem alienado deve ser considerado integralmente na apuração do ganho de capital, pois este ganho não se caracteriza como ato cooperativo.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

**ALIENAÇÃO DE IMÓVEL DO ATIVO PERMANENTE. ALIENAÇÃO DE BEM INTANGÍVEL. ATO NÃO-COOPERATIVO**

*As operações de alienação de imóvel do ativo permanente e de bens intangíveis não são- atividades inerentes às sociedades cooperativas, revestindo-se das características de ato não-cooperativo não abrangidos pela "não-incidência" prevista em lei para os atos cooperativos.*

**BENS DO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO**

*A depreciação de bens do. ativo imobilizado é encargo comum dos atos cooperativo e dos atos não cooperativos, pois ambas atividades contribuem para o desgaste dos bens.*

**BENS DO IMOBILIZADO. CUSTO NA ALIENAÇÃO**

*O custo do bem alienado deve ser considerado integralmente na apuração do ganho de capital, pois este ganho não se caracteriza como ato cooperativo.*

**CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEPÓSITOS JUDICIAIS DE PIS E COFINS**

*É vedada a dedução da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das provisões para pagamento do PIS e da Cofins discutidos judicialmente, pois podem resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.  
INAFASTABILIDADE**

*No procedimento de lançamento de ofício são aplicáveis as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo inafastável a sua aplicação em face da vinculação legal do agente administrativo.*

**I. Dos fatos da Autuação Fiscal.**

Como resultado da ação fiscal iniciada em 20/08/2007 (Termo de Início de Fiscalização de fl. 07), referente aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, constatou a autoridade autuante que a fiscalizada, sociedade cooperativa de produção agropecuária, cuja atividade principal é a comercialização dos produtos entregues pelos associados em suas unidades, assim como o fornecimento para os cooperados dos insumos utilizados em suas atividades, industrialização de parte da produção recebida a atuação no ramo de supermercados e combustíveis, incorreu nas seguintes situações descritas:

**1) Ano Calendário de 2001:**

1.1) Tanto para os custos e despesas diretas quanto indiretas, adotou como critério de segregação o rateio proporcional ao percentual das receitas auferidas com associados e não associados, em procedimento dissonante com o Parecer Normativo CST nº 73/75. Nesse sentido, a autoridade autuante manteve o critério de segregação adotado pela fiscalizada apenas para as despesas e custos indiretos. Por outro lado, as despesas e custos diretos foram apropriados às receitas correspondentes, nos termos da orientação da norma da Receita Federal.

1.2) Quanto às receitas não operacionais, (1.2.1) a apropriação da receita da reserva de reavaliação de investimentos (R\$3.503.481,99), (1.2.2) o ganho de alienação de ações junto à CCGL- Cooperativa Central Gaúcha de Leite (R\$1.837.817,31) e (1.2.3) a receita de alienação de bens do ativo imobilizado (R\$74.430,94) foram apropriadas de forma proporcional ao percentual das receitas auferidas com associados e não associados. Por sua vez, a Fiscalização considerou as receitas como de natureza atípica, não enquadradas no conceito de ato cooperativo, razão pela qual foram tributadas como receitas decorrentes de operações de terceiros, assim como as receitas correspondentes foram classificadas como não operacionais.

1.3) Não foi adicionado no LALUR, na base de cálculo da CSLL, o valor dos depósitos judiciais para o PIS e a Cofins (R\$507.803,09). Nesse sentido, a autoridade autuante inclui tais valores na base tributável da CSLL.

1.4) Para o IRPJ, que apresentou na base de cálculo com resultado positivo, não foi efetuado lançamento, vez que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN. Para a CSLL, em razão da base de cálculo apurada com resultado negativo, foi ajustada pela autoridade autuante, tendo em vista o reflexo nos exercícios seguintes.

2) Ano-Calendário de 2002

2.1) Ajustes nos mesmos termos do item 1.1.

2.2) Quanto às receitas não operacionais, a receita de alienação de bem do ativo imobilizado (R\$328.566,00) foi apropriada de forma proporcional ao percentual das receitas auferidas com associados e não associados. Por sua vez, a Fiscalização considerou as receitas como de natureza atípica, não enquadradas no conceito de ato cooperativo, razão pela qual foram tributadas como receitas decorrentes de operações de terceiros, assim como as receitas correspondentes foram classificadas como não operacionais.

2.3) Foram efetuados ajustes nos mesmos termos do item 1.3, referentes a depósitos judiciais de PIS e Cofins (R\$671.973,37).

3) Ano-Calendário de 2003

3.1) Ajustes nos mesmos termos do item 1.1.

3.2) Quanto às receitas não operacionais, a receita de alienação de bem do ativo imobilizado, referente à alienação da bacia leiteira para a CCGL (R\$2.000.000,00) foi apropriada integralmente como operação para associados. Por sua vez, a Fiscalização considerou as receitas como de natureza atípica, não enquadradas no conceito de ato cooperativo, razão pela qual foram tributadas como receitas decorrentes de operações de terceiros, assim como as receitas correspondentes foram classificadas como não operacionais.

3.3) Foram efetuados ajustes nos mesmos termos do item 1.3, referentes a depósitos judiciais de PIS e Cofins (R\$979.798,28).

4) Ano-Calendário de 2004.

4.1) Foram efetuados ajustes nos mesmos termos do item 1.3, referentes a depósitos judiciais de PIS e Cofins (R\$235.651,98).

Foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, de fls. 476/497, cuja ciência à contribuinte deu-se em 28/09/2007.

## II. Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 507/533 no qual discorreu sobre os seguintes pontos:

- A venda da denominada "Bacia Leiteira", que se constitui em uma operação de transpasse das atividades de fomento, transporte, recebimento e compra da produção de leite

*in natura* dos produtores rurais de sua área de atuação, caracteriza-se como uma operação de venda de ativo intangível de propriedade dos seus associados, pois passível de valoração econômica. Cooperados que, representados negocialmente pela cooperativa, transferiram o seu direito para um terceiro.

- A classificação entre os ingressos não operacionais foi meramente para fins de atendimento da norma contábil, não significando em absoluto tratar-se de operação que não esteja diretamente relacionada com os associados.

- A bacia leiteira não foi adquirida para ser revendida e com isso realizar um ganho, trata-se de um bem intangível de propriedade de seus associados que teve um custo de formação ao longo dos anos, muitas vezes superior ao valor da venda, e que não foi registrado no imobilizado por impedimento legal, fazendo com que se apurasse resultado positivo com o registro do ingresso dos recursos. Tal ganho deve ser creditado integralmente aos associados, por ser deles e não como procedeu o fiscal. Se ocorrer alguma tributação, ela deve ocorrer sobre as sobras que eventualmente o associado venha receber por deliberação da assembléia geral, a exemplo das demais atividades do leite.

- A tributação não pode incidir sobre o valor bruto da operação, pois o custo de formação da referida bacia leiteira nunca reduziu a base de cálculo para a tributação, pois sempre foi considerado integralmente como de associados, considerando que, em relação ao leite, a cooperativa operava somente com associados.

- Os depósitos judiciais de PIS e Cofins não foram adicionados na base de cálculo da CSLL porque não há previsão legal nesse sentido. O princípio da legalidade insculpido na Constituição Federal veda a exigência ou aumento de tributo quando não previsto em lei.

- Por outro lado, os depósitos judiciais não podem ser tratados como provisão, pois foram declarados como devidos nas DIPJs e DCTFs, e portanto, se constituem em confissão de dívida, conforme texto do recibo de entrega em anexo.

- O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.066, define que os tributos e contribuições previstos na legislação federal, reconhecidos na contabilidade com base nessa legislação, não constituem provisões, mas reconhecimento de obrigação. A Receita Federal do Brasil, quando se refere em provisão contábil, não pode criar conceito próprio e diverso do que as normas contábeis estabelecem, que é de competência daquele Conselho.

- O fato de se valer do direito de questionar a legalidade de um tributo não pode lhe retirar o direito de dedutibilidade, pois, enquanto não tiver uma decisão transitada em julgado em seu favor, os valores apurados e declarados constituem obrigação fiscal e não uma mera provisão, constituída a critério do contribuinte para reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

- No que se refere ao resultado com a venda de bens do imobilizado, o auto de infração está equivocado, pois os bens foram adquiridos para atendimento dos objetivos sociais, ou seja, por interesse do quadro social. Os resultados positivos decorrem de ter sido o valor contábil (residual) reduzido pelo registro das depreciações que se constituíram em despesas, desde a compra do bem, proporcionais às operações com cooperados e não cooperados, não podem por isso ser tributados integralmente.

- O próprio Auditor, ao ajustar os demonstrativos de resultados elaborados pela cooperativa, atribuiu parcela das despesas com depreciação dos bens às operações com cooperados, o que se constitui uma contradição em relação a pretensão de tributar a totalidade do resultado, pois este deve ser apurado com confrontação entre as receitas e as respectivas despesas. Nesse caso, foi considerada a totalidade da receita como operações com não cooperados e as despesas somente na proporcionalidade.

- O ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2001 importa em ato de constituição de crédito, pois traz reflexos para os anos-calendário posteriores, foi alcançada pela decadência, conforme previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional.

- A multa de ofício, no percentual de 75%, afronta o disposto no art. 150, inc. V, da Constituição Federal, por ter caráter confiscatório, devendo ser reduzida para o percentual de 30%.

- Requer a declaração de nulidade e inconstitucionalidade dos autos de infração, pelas razões expostas, e possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a comprovação do seu direito e perícia contábil para apuração dos valores devidos, em face da demonstrada presença de anatocismo nos cálculos, no parcelamento, na imposição de multas acumuladas e taxa Selic acumulada.

A defesa na primeira instância administrativa foi apreciada pela 1ª Turma da DRJ/Santa Maria, em sessão realizada no dia 02/07/2009, que julgou o lançamento procedente, no **Acórdão nº 18-10.976**, de fls. 651/665.

Inconformada com a decisão *a quo*, da qual tomou ciência em 19/08/2009 (fl. 666), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 14/09/2009 de fls. 670/698, no qual repisou os pontos apresentados na impugnação, e acrescentou as seguintes observações:

- quanto à inclusão dos depósitos judiciais de PIS e Cofins á base de cálculo da CSLL, aduz que se trata de procedimento sem base legal, e que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 não se aplicaria ao caso concreto, conforme se pode observar, inclusive, nas instruções de preenchimento da DIPJ do ano-calendário de 2003;

- a respeito da decadência para o ajuste da base de cálculo negativa da CSLL, discorre que se trata de entendimento que foi ratificado pelo relator da DRJ;

- como pedido alternativo, pugna pela redução de multa de ofício imputada.

Em 28/03/2014, foi solicitada juntada de petição, que discorre sobre os seguintes pontos:

- não teria sido juntada aos autos petição protocolada em 06/08/2010, que visava complementar o recurso voluntário interposto em 14/09/2009;

- aduz sobre ocorrência de erro na base de cálculo, na medida em que não teria sido deduzido o valor de R\$240.000,00 ao se aplicar a alíquota de 10% referente ao adicional de imposto de renda, o que eivaria de nulidade o lançamento fiscal;

- devem ser considerados, no cálculo do valor supostamente devido referente á venda da bacia leiteira, caso mantido o entendimento de que seria receita decorrente de atos não cooperativos, todos os custos incorridos, a título de dedução, conforme os DRE acostados e que devem ser juntados aos presentes autos em respeito ao princípio da verdade material.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso voluntário de fls. 670/698 foi interposto em 14/09/2009, ou seja, tempestivamente, e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Contudo, há mais uma peça apresentada pela recorrente, qual seja, a petição juntada em 28/03/2014 como um complemento ao recurso voluntário. Aduz a contribuinte que teria protocolado a petição na unidade da Receita Federal em 06/08/2010 e constatou que tal peça não constava os autos do processo.

Sob qualquer data que se analise, tanto 06/08/2010 quanto 28/03/2014, entendo que não deve ser admitida, por estar intempestiva, vez que a ciência da decisão de primeira instância deu-se em 19/08/2009.

O Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o PAF (Processo Administrativo Fiscal), não deixa dúvidas sobre o prazo:

*Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento.*

(...)

*§ 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. (grifei)*

Mesmo a juntada de prova documental em data posterior ao prazo legal previsto para apresentação de defesa submete-se a condições específicas:

Documento assinado digitalmente conforme MP-21.2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 17/07/2014

4 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/07/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 57 (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou*

*III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

A única situação em que poderia ensejar a admissibilidade de petição “complementar” fora do prazo seria no caso de se arguir matéria de ordem pública, como nulidade ou decadência.

O teor da petição trata de dois aspectos, primeiro, de um possível erro na apuração do IRPJ, referente à aplicação do percentual de 10% referente ao adicional do imposto (o que não ocorreu, vez que a base de cálculo sobre o qual recaiu o lançamento de ofício foi sobre valor excedente a R\$240.000,00), e segundo, da dedução de custos e despesas decorrentes da utilização da bacia leiteira, que é matéria de mérito, ou seja, não suscetível de apreciação por meio de peça extemporânea. Ainda, há que se registrar que o argumento já foi apresentado no recurso voluntário, à fl. 688.

Nesse sentido, não conheço da petição acostada aos autos em 28/03/2014, por ser intempestiva.

### **Prejudicial de Mérito.**

A recorrente protesta pela decadência do ajuste efetuado na base de cálculo negativa da CSLL relativa ao ano-calendário de 2001, vez que tomou ciência do lançamento fiscal em 28/09/2007.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Isso porque, para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há que se observar entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC , apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF.

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO  
CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO  
POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.  
DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO  
CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS  
NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, existindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifei)*

Ou seja, são **dois** os aspectos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

Contudo, há que se fazer uma ressalta no caso de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Isso porque a Procuradoria da Fazenda Nacional já se pronunciou, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, no sentido de que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo **não** pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez, como se pode observar na ementa:

*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Impossibilidade de inscrição das estimativas em Dívida Ativa da União. Inexistência de crédito tributário. Ausência de certeza e liquidez.*

São esclarecedores os fragmentos do parecer:

*18. Daí que o valor apurado mensalmente por estimativa, a título de antecipação do tributo devido, não assume a natureza de obrigação e crédito tributários.*

*(...)*

*22. É patente, assim, que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo não pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez. (grifos originais)*

Assim, em se tratando de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não basta que estejam confessadas por meio de DCTF, parcelamento ou declaração de compensação. Como não podem ser inscritas em Dívida Ativa, devem estar efetivamente extintas, o que ocorre por ocasião de, por exemplo, pagamento espontâneo ou compensação homologada, situação que autoriza a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

Iniciando a análise do caso concreto, verifica-se que tomou ciência dos autos de infração a recorrente em **28/09/2007**. Por sua vez, o fato gerador da CSLL, no caso de empresa optante pelo **lucro real anual**, aperfeiçoou-se em **31/12/2001**. Como o lançamento de ofício de CSLL foi efetuado em razão de ajuste na base de cálculo apurada com resultado negativo, e não se constatou a ocorrência de pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Nesse sentido, como o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/2002, o termo inicial da contagem da decadência deu-se em 01/01/2003 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Assim, consumou-se o prazo decadencial em **31/12/2007**.

Tendo a ciência dos lançamentos de ofício ocorrido em **28/09/2007**, não há que se falar em decadência no caso em análise.

Nesse sentido, afasto a prejudicial de mérito argüida pela recorrente.

### **Mérito. Matéria Devolvida.**

A partir da análise do lançamento fiscal, da impugnação apresentada, da decisão de primeira instância e do recurso voluntário interposto, considero relevante apresentar o quadro a seguir, para delimitar a matéria referente ao mérito devolvida para este Tribunal.

Ano Calendário	Item	Mérito - infrações tributárias	Impugnado (S/N)	Matéria Devolvida (S/N)
2001	1	Apropriação de Custos e Despesas Diretas	N	N
	2	Reserva de Reavaliação de Investimentos	N	N
	3	Ganho de Alienação de Ações junto à CCGL	N	N
	4	Receita de Alienação de Bens do Ativo Imobilizado	S	S
	5	Dedução dos depósitos judiciais de PIS e Cofins	S	S
2002	6	Apropriação de Custos e Despesas Diretas	N	N
	7	Receita de Alienação de Bens do Ativo Imobilizado	S	S
	8	Dedução dos depósitos judiciais de PIS e Cofins	S	S
2003	9	Apropriação de Custos e Despesas Diretas	N	N
	10	Receita de Alienação de Bens do Ativo Imobilizado - Bacia Leiteira	S	S
	11	Dedução dos depósitos judiciais de PIS e Cofins	S	S
2004	12	Dedução dos depósitos judiciais de PIS e Cofins	S	S

Os itens 1, 2, 3, 6 e 9 já foram considerados, pela decisão da 1ª Turma da DRJ/Santa Maria como matérias não impugnadas.

São matérias devolvidas, portanto, os itens 4, 5, 7, 8, 10, 11 e 12.

**Receita de Alienação de Bens do Ativo Imobilizado. Receita de Alienação de Bens do Ativo Imobilizado - Bacia Leiteira (Itens 4, 7, 10). Dispêndios Incorridos Referentes aos Ativos.**

Protesta a recorrente que, sob a venda dos bens de ativo imobilizado, a Fiscalização apurou a receita integral como decorrente de atos não cooperados, sem considerar o custo deduzido do valor contábil por conta da depreciação. Ainda, que no se refere à venda de “bacia leiteira”, trata-se de transferência de um ativo intangível de propriedade dos cooperados para um terceiro. Ou seja, o bem seria de propriedade do associado, e, no caso de incidir tributação, deveria ter ocorrido sobre a pessoa física dos associados, e não sobre a cooperativa.

Ambas as situações tratam de venda de bens de ativo da cooperativa a um terceiro, não cooperado.

Nesse contexto, a princípio, vale observar como a legislação trata da dissociação entre os atos cooperativos e não cooperativos das sociedades cooperativas.

A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, ao definir a Política Nacional de Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, dentre outras providências, veio definir o que seria o ato cooperativo no artigo 79:

*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. (grifei)*

Contudo, o mencionado diploma legal admitiu que as sociedades cooperativas poderiam praticar outros atos, denominados como não cooperativos, desde que necessários para que seus objetivos e finalidades pudessem ser atingidos, como as operações previstas nos artigos 85, 86 e 88:

*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 2009)*

*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. (Revogado pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)*

*Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" (Revogado pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)*

*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) (grifei)*

Por sua vez, os rendimentos auferidos em tais operações devem ser submetidos à tributação regular, conforme disposto no art. 111 da lei em referência:

*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. (grifei)*

Observa-se que a cooperativa pode desenvolver diversas atividades visando à consecução dos seus objetivos sociais. Contudo, a legislação estabelece uma diferenciação, que toma como parâmetro a destinação das receitas decorrentes de cada ato praticado.

Não por acaso, o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, delimita como atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre os associados e as cooperativas e os praticados entre cooperativas quando associadas, sempre visando cumprir os objetivos sociais.

A cooperativa auxilia o cooperado tanto no processo de produção, fornecendo insumos e assistência técnica, quanto no processo, distribuição e comercialização do produto final, caracterizando o ato cooperado, cujas receitas não são tributáveis. São atividades viabilizando o proveito comum, permitindo a colocação do cooperado, muitas vezes de pequeno porte, no mercado em condições mais favoráveis diante de uma concorrência com agentes com maior poder econômico.

Tal sistemática não impede a cooperativa de atuar em outros segmentos visando a consecução dos seus objetivos sociais e a sua própria sobrevivência. Contudo, tais atividades são consideradas atos não cooperados, vez que nesse caso a cooperativa é colocada em igualdade de condições com os demais agentes de mercado. Trata-se de situação prevista no parágrafo único do art. 79 do ato normativo que trata do cooperativismo, ao preditar que o ato cooperativo não implica operação de mercado e nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Trata-se precisamente da situação colocada nos autos. **A alienação de bens, seja do ativo permanente, ou de ativo intangível, para terceiro, escapa da moldura**

**delineada para os atos cooperativos.** Constitui-se em ato negocial, de mercancia, com a participação de terceiro.

No CARF, há precedente na Câmara Superior de Recursos Fiscais endossando esse entendimento.

*IRPJ/CSL — COOPERATIVAS — GANHO NA VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO — ATO NÃO-COOPERATIVO — A venda de ativo imobilizado, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71. Portanto, o ganho de tal operação está sujeita à tributação pelo IRPJ e CSL (art. 111, Lei 5764). (Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Acórdão CSRF/01-05.139. Sessão 29/11/2004. Relator José Henrique Longo)*

Por sua vez, no STJ, a matéria já foi amplamente debatida, com vários precedentes, inclusive objeto de julgamento em sede de recurso especial representativo de controvérsia, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC.

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.*

- 1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).*
- 2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.*
- 3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).*
- 4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).*
- 5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades*

*não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):*

*"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. 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.*

*Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."*

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:

*"Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:*

*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 (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111);*

*II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).*

*III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).*

*§ 1º É vedado às cooperativas distribuir 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 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).*

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

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatori de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consustanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

Registre-se que, mesmo tendo o referido julgamento tratado do "resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas", as razões de decidir não deixam dúvidas, no sentido de que "(...) as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consustanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda".

No que concerne à base de cálculo adotada pela autoridade autuante a título de receitas decorrentes de atos não cooperativos nas operações em debate, ou seja, aos dispêndios considerados na apuração dos resultados tributáveis, cabem as seguintes considerações.

Quanto à alienação dos bens do ativo imobilizado, observa-se no demonstrativo de fls. 455/457 que a Fiscalização considerou o custo/aquisição do patrimônio. Já a aplicação dos encargos de depreciação são decorrentes da legislação contábil e fiscal, decorrente do fato de que o bem imobilizado tem um período de vida útil limitado sob a ótica econômica.

O acórdão da DRJ tratou com precisão do ponto.

*O custo do bem (valor de aquisição menos a depreciação) foi considerado integralmente na apuração do ganho de capital, pois, conforme tratado acima, esse ganho não se caracteriza como ato cooperativo, por incrementar o patrimônio da cooperativa, que, em outras palavras, é o incremento do patrimônio do próprio cooperado.*

*As duas coisas não se confundem. A depreciação é encargo comum dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos, pois ambas as atividades contribuem para o desgaste dos bens. A parcela da depreciação atribuída aos atos cooperativos reduziu a tributação dos resultados tributáveis do cooperado, uma vez que reduziu o valor das "sobras". A parcela da depreciação atribuída aos atos não cooperativos reduziu a tributação dos resultados tributáveis na cooperativa. O ganho de capital não distribuído aos associados, capitaliza a sociedade e incrementa o patrimônio do associado na cooperativa, por isso todo o custo do bem deve ser atribuído à operação de apuração do ganho tributável.*

*O resultado final será sempre o mesmo. Exemplificando. A cooperativa aliena um bem, já integralmente depreciado, que somente foi utilizado nas operações com associados. Toda a depreciação lançada a efeito como custo nas operações com associados reduziu o valor tributável desses associados, já que reduziu o valor das "sobras". Nesse caso, o valor do ganho de capital, que corresponde ao valor da venda, não sendo distribuído ao associado, será tributado na cooperativa. Caso fosse distribuído aos associados, a tributação se daria pelos associados.*

Por sua vez, o ativo intangível, representado pela denominada “bacia leiteira”, trata da coleta que era efetuada pela cooperativa, da produção de leite das fazendas dos cooperados, por meio de caminhões tanque, e posteriormente encaminhados à Central Gaúcha de Leite Ltda – CCGL (que alterou a razão social para ELEGÊ ALIMENTOS S/A) para comercialização. Por meio da “Cessão e Venda de Bacia Leiteira Com Atividade de Fomento, de Produção de Leite In Natura e Outras Avencas”, a cooperativa cessionou as atividades de fomento, transporte, recebimento, compra e venda da produção de leite *in natura* dos cooperados para a Elegê Alimentos.

E, antes de se falar em dispêndios relativos ao custo de aquisição, há que se analisar, antes, aqueles incorridos no **decorrer da operação da bacia leiteira**. São situações diferentes, que devem ser devidamente dissociadas. Uma trata de operação referente a ato não-cooperado (alienação da bacia leiteira), e outra de atividades decorrentes de atos cooperados (funcionamento da bacia leiteira).

As despesas decorrentes de frete com transporte, manutenção de tanques, dentre outros, geradas no decorrer da operação da bacia leiteira, **foram direcionadas para a produção de ativos cujas receitas decorreram de atos cooperados**, não sujeitos à tributação. Tratam-se de dispêndios que representaram esforços no sentido de auferir rendimentos isentos de tributação. Assim, no mesmo sentido em que tais receitas não foram tributadas, por serem decorrentes de atividades cooperativas, não há que se falar no aproveitamento das

correspondentes despesas. Portanto, não devem ser consideradas como custo de aquisição a ser deduzido em eventual alienação do ativo intangível.

Por outro lado, ao se analisar a ocorrência de dispêndios que pudessem ser considerados como custo de aquisição do ativo intangível, constata-se, pelo teor do contrato de cessão da bacia leiteira, que a ELEGÊ, **em comodato**, repassou à recorrente quarenta e dois tanques de inox, que, por sua vez, cedeu os tanques para empresas de transporte terceirizadas. Por sua vez, com a alienação da “bacia leiteira”, foi convencionado o distrato do contrato de comodato, **sem ônus** para as partes. Verifica-se que os documentos acostados aos autos não demonstram a ocorrência de nenhum dispêndio referente à aquisição do ativo intangível, que pudesse ser considerado na apuração das receitas não cooperativas decorrentes da alienação da bacia leiteira. E, ainda que pudesse se falar em algum custo, há que se recordar que foi advertida a recorrente sobre a necessidade de comprovação desde a decisão de primeira instância, do qual tomou ciência em 19/08/2009 (mais de quatro anos do presente julgamento) e não tomou nenhuma providência. O art. 57 do Decreto nº 7.574, de 2011 determina que a defesa de estar instruída com *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*.

Nesse sentido, mostrou-se correta a autuação fiscal.

### **Dedução dos depósitos judiciais de PIS e Cofins (Itens 5, 8, 11 e 12)**

Aduz a recorrente que possui ações judiciais contra a cobrança do PIS e Cofins, tendo efetuado depósitos judiciais para suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Em relação ao IRPJ, a contribuinte adicionou ao lucro líquido os valores relativos aos depósitos, por entender que se tratam de provisão, e não despesas. Contudo, não adotou o mesmo procedimento para a CSLL, sob a alegação de não haveria previsão legal para tanto, que os débitos foram declarados em DCTF e DIPJ constituindo-se em confissão de dívida e que o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.066, define que os tributos e contribuições não constituem provisões, mas reconhecimento de obrigação.

Por sua vez, a autoridade fiscal incluiu as provisões na base de cálculo da CSLL, com base no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990, e o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995:

*(Lei nº 7.689, de 1988)*

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*(...)*

*c ) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

*(Lei nº 9.249, de 1995)*

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)*

Trata-se de matéria já discutida nessa Turma, no Acórdão nº 1103-000.822, da sessão de 06/03/2013. Apesar de não ter participado do debate, posicionei-me favoravelmente aos argumentos apresentados pelo Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, que peço vénia para transcrever a seguir.

*Ao tratar do tema “provisões”, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) lecionam:*

*“(...) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.”*

*Tais autores complementam a exposição com esclarecimentos sobre o alcance das expressões “obrigação presente”, “evento passado”, “probabilidade de saída de recursos” e “estimativa confiável”. Quanto à obrigação presente, “...caracteriza-se por evidência disponível de que é mais provável que vai existir a obrigação do que não”. A respeito das demais: “Um evento passado é aquele que tem condições de criar obrigações. As obrigações são criadas quando a entidade não tem outra alternativa senão liquidar a obrigação gerada do evento, seja por imposição legal ou pelo fato do evento criar expectativas válidas em terceiros, de que a entidade cumprirá a obrigação, dada as práticas passadas da empresa, política de atuação ou declaração (...).*

*Para o reconhecimento do passivo, além da obrigação presente, é condicionante a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para sua liquidação, sendo que a probabilidade é maior de ocorrer do que de não ocorrer.*

*As estimativas são essenciais quando se trata de provisões devido à sua característica intrínseca de incerteza. A estimativa conjunto de desfechos possíveis (...).*

*As estimativas levam em consideração os riscos e incertezas, onde o risco representa a variabilidade dos desfechos possíveis.”*

*Nesse contexto, não se desconhece a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC 22), sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes – IBRACON (elaborada em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários), aprovada pela Deliberação CVM nº 489, de 3 de outubro de 2005, e considerada obrigatória para as companhias abertas. Em seu Anexo II contemplou exemplo (4a), a respeito da introdução de um novo tributo ou alteração da alíquota, inserido por dispositivo legal, em que a empresa entende ser inconstitucional. De acordo com a NPC 22, não se trataria de uma provisão, mas de uma obrigação legal. Vejamos:*

*“A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.”*

*(...)*

*Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso H. Higuchi (in Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo, IR Publicações, 2011, pp.372373), ao tratarem do art.41 da Lei nº 8.981/95, afirmam:*

*“(...) Essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pelos contribuintes, ou seja, se alegam que a cobrança é ilegal ou inconstitucional não poderão, ao mesmo tempo, dizer que se tratam de despesas incorridas”.*

*Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL porque assim determina o art.2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art.2º da Lei nº 8.034/90.*

*O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a*

*irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.” (destaquei)*

Inclusive, há precedentes na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais contemplando tal entendimento, nos acórdãos nº 910100.592, de 18 de maio de 2010, e nº 9101001.512, de 20/11/12 (cuja ementa é transcrita a seguir):

*CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.*

*Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Processo 10680.015676/2004-81, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão 20/11/2012, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz)*

Portanto, entendo que não cabe reparo no procedimento adotado pela autoridade tributária.

Enfim, quanto aos protestos referentes à multa de ofício que, seria inconstitucional, e da cobrança de “deveres acessórios”, que suponho ser uma referência à taxa de juros moratórios, há que se esclarecer são matérias previstas em lei, não sujeitas à apreciação do CARF, tanto que já se encontram sumuladas:

*Súmula CARF nº 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinatura Digital*

André Mendes de Moura

CÓPIA