



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

**Processo n°** 13629.001850/2005-11  
**Recurso n°** 172.193 Voluntário  
**Acórdão n°** **1201-00.364 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de novembro de 2010  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** Cooperativa de Consumo Empregados do Grupo CVRD Entidade Vinculada Ltda.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

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

*CONCOMITÂNCIA. AJUIZAMENTO DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO ANTERIOR AO LANÇAMENTO FISCAL*

*Causa de pedir e pedido do Mandado de Segurança possui identidade com os fundamentos do lançamento fiscal e da tese defendida pela Recorrente em seus petitórios nos autos do processo administrativo.*

*DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.*

*O IRPJ se sujeita ao lançamento por homologação. Destarte, ocorre a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário, após o prazo de cinco anos contados do fato gerador, como determina o art. 150, § 4º, do CTN.*

*Reconhecimento da decadência quanto aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2000. Diante do fato de não existir lançamento fiscal de fato gerador anterior a dezembro de 2000, não extinção do crédito tributário quanto ao IRPJ.*

*OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. LANÇAMENTO PARA PREVENIR À DECADÊNCIA.*

*A opção pela via judicial não impede a constituição do crédito tributário. O lançamento para prevenir a decadência é matéria pacífica na esfera administrativa e foi consagrado pelo art. 63*

*da Lei nº 9.430/1996, sendo cabível para o caso em que estiver suspensa a exigibilidade do crédito tributário em decorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.*

**JUROS DE MORA. DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL.**

*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo se existir depósito no montante integral, devidamente comprovado. Não havendo comprovação do depósito judicial, não há como afastar a incidência dos juros de mora.*

**DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.**

*Os tributos com exigibilidade suspensa não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ de acordo com o regime de competência, conforme art. 41 da Lei nº 8.981/1995. Da mesma forma é o entendimento quanto ao disposto na Lei n.º 9.703/98, que deverá ser interpretada em conjunto com a Lei nº 8.981/1995. Contudo, como não ficou comprovado os depósitos judiciais nos autos do processo administrativo, ficou prejudicada a sua análise.*

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

**Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004**

**CONCOMITÂNCIA. AJUIZAMENTO DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO ANTERIOR AO LANÇAMENTO FISCAL**

*Causa de pedir e pedido do Mandado de Segurança possui identidade com os fundamentos do lançamento fiscal e da tese defendida pela Recorrente em seus petitórios nos autos do processo administrativo.*

**DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.**

*A CSLL se sujeita ao lançamento por homologação. Destarte, ocorre a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário, após o prazo de cinco anos contados do fato gerador, como determina o art. 150, § 4º, do CTN.*

*Aplicação da Súmula nº 8 do STF, que afastou a constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/91.*

*Reconhecimento da decadência quanto aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2000, quais sejam 1998 e 1999.*

**OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. LANÇAMENTO PARA PREVENIR À DECADÊNCIA.**

*A opção pela via judicial não impede a constituição do crédito tributário. O lançamento para prevenir a decadência é matéria pacífica na esfera administrativa e foi consagrado pelo art. 63*

*da Lei nº 9.430/1996, sendo cabível para o caso em que estiver suspensa a exigibilidade do crédito tributário em decorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.*

**JUROS DE MORA. DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL.**

*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo se existir depósito no montante integral, devidamente comprovado. Não havendo comprovação do depósito judicial, não há como afastar a incidência dos juros de mora.*

*Recurso parcialmente conhecido e parcialmente provido.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, em CONHECER parcialmente do recurso, e na parte conhecida, DAR provimento parcial para ACOLHER a preliminar de decadência quanto aos valores cobrados a título de CSLL, relativa aos fatos geradores de 1998 e 1999. Ausente justificadamente o conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho. Participou do julgamento o conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva (suplente convocado).

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS (PRESIDENTE), REGIS MAGALHÃES SOARES QUEIROZ, RAFAEL CORREIA FUSO, MARCELO CUBA NETO E GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face de decisão administrativa da DRJ, que manteve na integralidade o Auto de Infração, lavrado em 27/12/2005 (fl. 11 dos autos), com a intimação do contribuinte para apresentar defesa administrativa.

A Recorrente impetrou Mandado de Segurança Preventivo em face do Sr. Delegado da Receita Federal, em 3 de julho de 2001, com o objetivo de não sofrer a cobrança de tributos de competência da União incidente sobre as sobras apuradas em relação ao atos

cooperativos com a venda de mercadorias para os cooperados. Alega ainda a inconstitucionalidade do artigo 69 da Lei n.º 9.532/97.

No pedido do referido *mandamus* constou:

*a) concessão de medida liminar, com fins no artigo 1º c/c 7º, II da Lei 1.533/51 e artigo 151, IV, CTN, com a finalidade de suspender a exigibilidade, a partir de 01.01.98 e sobre os atos cooperativos (art. 79, lei 5.764/71), dos tributos de competência da União instituídos pelo artigo 69 da lei 9.532/97;*

*b) uma vez concedida a liminar, seja posteriormente julgado o mérito do mandamus, sendo declarada a inconstitucionalidade (incidenter tantum) do art. 69, lei 9.532/97, e concedida em definitivo a segurança, para que, mantido o status quo ante, seja assegurado o direito constitucional (líquido e certo) da impetrante de não recolher, sobre os seus atos cooperativos (art. 79, lei 5.764/71) e a partir de 01.01.98, os tributos de competência da União instituídos pelo artigo 69 da lei 9.532/97.*

Observa-se do conteúdo do pedido da petição inicial que a Recorrente discute integralmente e de forma ampla a não incidência dos tributos federais sobre as suas sobras decorrentes de vendas de mercadorias aos cooperados, sob o aspecto da ilegalidade e inconstitucionalidade das alterações promovidas pelo do artigo 69 da Lei n.º 9.532/97, frente ao disposto na Lei n.º 5.764/71.

Ademais, na decisão do MM. Juiz Federal que concedeu a medida liminar e parcialmente a segurança pleiteada, para que não fosse aplicado o artigo 69 da Lei n.º 9.532/97 aos atos cooperativos definidos na Lei n.º 5.764/71, constou:

*a) que seu objetivo social é viabilizar a distribuição de bens de consumo a seus associados, proporcionando-lhes melhores preços;*

*b) que o tratamento constitucional diferenciado, ná intuito de apoiar e estimular o cooperativismo, se reflete na isenção de Imposto sobre a Renda, Cofins, PIS/PASEP e Contribuição Social sobre o Lucro, quanto aos atos cooperados;*

*c) que o artigo 64 da Medida Provisória 1602/97, determinou para as cooperativas de consumo as incidências dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas;*

*d) que a lei complementar é que leve dar tratamento ao ato cooperativo, sendo que o . artigo 69 da Lei 9532/97 é inconstitucional, absolutamente nulo.*

Os autos do Mandado de Segurança encontra-se no E. Tribunal Regional Federal da Primeira Região aguardando julgamento do reexame necessário desde 12/03/2002, conforme consulta no sítio do Tribunal.

Não existindo impedimento judicial quanto ao lançamento fiscal, a Receita Federal lavrou os competentes AI, para exigir:

*“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO**Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados os valores escriturados, conforme Termo de Verificação Fiscal*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto Multa(%)</i>
<i>31/12/2000</i>	<i>R\$ 67.662,64 0,00</i>
<i>31/12/2001</i>	<i>R\$ 66.475,12 0,00</i>
<i>31/12/2002</i>	<i>R\$ 5.525,74 0,00</i>
<i>31/12/2003</i>	<i>R\$ 36.046,17 0,00</i>
<i>31/12/2004</i>	<i>R\$ 28.623,64 0,00</i>

*ENQUADRAMENTO LEGAL**Arts. 247 e 841 do RIR/99.**Art. 41, §1º, da lei 8.981/1995.**Art. 69, da Lei nº 9.532/97;”**“CSLL**DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO**Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal.*

<i>Fato Gerador</i>	
<i>12/1998</i>	<i>R\$ 25.401,65 0,00</i>
<i>12/1999</i>	<i>R\$ 36.745,63 0,00</i>
<i>12/2000</i>	<i>R\$ 28.112,39 0,00</i>
<i>12/2001</i>	<i>R\$ 29.416,58 0,00</i>
<i>12/2002</i>	<i>R\$ 3.315,42 0,00</i>
<i>12/2003</i>	<i>R\$ 21.616,62 0,00</i>
<i>12/2004</i>	<i>R\$ 15.448,70 0,00</i>

*ENQUADRAMENTO LEGAL*

*Art. 77, inciso III, do Decreto-Lei n° 5.844/43; 149 da Lei n° 5.172/66; art. 2° e §§, da Lei n° 7.689/88 e Art. 19 da Lei n° 9.249/95. Art. 41, § 1° e 57, da Lei 8.981/95; Art. 1° da Lei n° 9.316/96 e Art. 28 da Lei n° 9.430/96; Art. 19 da Lei n° 9.249/95; Art. 69, da Lei n° 9.532/97; Art. 6° da Medida Provisória n° 1.858/99 e suas reedições.”*

No relatório da fiscalização constaram as seguintes descrições:

a) A contribuinte é uma cooperativa de consumo que opera no ramo do comércio, na área de supermercado. Adota o regime de apuração com base no lucro real anual para pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido - CSSL, com estimativas mensais;

b) Pelo artigo 69, da Lei 9.532/1997, a cooperativa teve sua forma de tributação equiparada às demais pessoas jurídicas, sujeitando-se ao pagamento dos tributos sobre a totalidade das suas operações, sem as exclusões previstas na legislação relativas ao ato cooperativo;

c) Amparada por decisão judicial, a cooperativa vem declarando em DCTF — Declaração de Débitos e Créditos Tributários os valores das contribuições para o PIS e para a COFINS incidentes sobre a totalidade das suas operações com os cooperados, com exigibilidade suspensa. Entretanto, ao mesmo tempo, aproveitou os respectivos montantes dos tributos suspensos como despesas dedutíveis na apuração do lucro real, contrariando o mandamento legal do art. 41, da Lei 8.981/95;

d) As diferenças o Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apuradas na edição das referidas provisões tributárias estão discriminados nas planilhas de fls 42 e 43, respectivamente. São o resultado do acréscimo ao lucro real escriturado nos Livros de Apuração do Lucro Real — LALUR, devidamente cotejado com os demonstrativos dos resultados dos exercícios de 1998 a 2004, registrados nos Livros Diários, e estão sendo lançadas de ofício para prever a decadência, com exigibilidade suspensa, pois se referem a operações com cooperados.

Consta do Estatuto Social da Cooperativa o seguinte objeto social:

*“Art. 2 - A Cooperativa tem por objetivo defender os interesses econômicos dos seus associados por meio de ajuda mútua, libertando-os do comércio intermediarista.*

*§ 1° - Para consecução dos seus objetivos, a Cooperativa deverá:*

*a) Manter armazéns ou locais para distribuição dos gêneros ou mercadorias de uso pessoal ou doméstico aos seus associados;*

*b) Adquirir, na medida que o interesse social aconselhar, gêneros e artigos de uso pessoal e doméstico, assim como outros bens que se fizerem necessários para os seus associados;*

*c) Quando convier, promover a produção, industrialização, beneficiamento ou embalagem de artigos destinados ao consumo ou uso de seus associados;*

*d) Contratar ou instalar quaisquer outros serviços afins, para atender os interesses econômicos dos associados;*

*e) Adquirir, preferencialmente, tais mercadorias, gêneros ou bens, nas fontes de produção.*

*§ 2º - A Cooperativa poderá, financiar bens de consumo duráveis para suprir as eventuais necessidades de seus associados.”*

Em 25 de janeiro de 2006, a Cooperativa interpôs Impugnação Administrativa, alegando em síntese que:

a) Apesar do conteúdo tratado na presente impugnação está afeito a análise do IR/CSLL, a presente impugnação, formulada em contestação aos termos lançados no Auto de Infração n. 0611100.00027-2, refere-se única e exclusivamente à discussão relativa a não incidência da IR sobre os atos cooperativos;

b) Preliminarmente, alega que deve ser acatada a decadência do presente lançamento fiscal, visto que alcança competências anteriores a dezembro/2000, e em consequência, a nulidade do Auto Administrativo em epígrafe quanto a este crédito, haja vista a impossibilidade do Fisco Federal constituir crédito tributário em relação a tributo (*in casu*, o IRPJ/CSLL) cujo fato gerador tenha ocorrido anteriormente a 26/12/2000, porquanto passados cinco anos contados da data da notificação regular do sujeito passivo, que ocorreu em 26/12/2005, aplicando-se o disposto no artigo 150, § 4º c/c e art. 156, inciso V, do CTN;

c) Nessa esteira, resta decaído, e portanto extinto, o crédito tributário lançado a título de IR/CSLL e relativo às competências anteriores a dezembro de 2000, e oriundo de fatos geradores anteriores a 26/12/2000, requerendo seja cancelada parcialmente a r. cobrança administrativa;

d) O suposto crédito aqui exigido encontra-se com a exigibilidade suspensa por força de medida liminar, posteriormente confirmada em sentença, e que afasta a incidência do IRPJ/CSLL sobre os atos cooperativos da Impugnante, nos termos em que reconhecido pelo MM. Juiz da 10ª Vara Federal da Seção Judiciária de Belo Horizonte/MG, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.38.00.022821-5 e em fase de julgamento pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região;

e) Com isso, é incabível o lançamento fiscal de crédito tributário com exigibilidade suspensa por força de medida liminar, com o intuito de prevenir a decadência do direito de constituição de tal crédito;

f) Ainda que, por absurdo, se considere possível o lançamento tributário para fins exclusivos de prevenção de decadência (não obstante a existência de medida liminar, confirmada em sentença, nos autos do processo nº 2001.38.00.022821-5), inaplicáveis aos valores em questão valores referentes a encargos moratórios (juros de mora), conforme pretendido pela Autoridade Fiscal, que, mesmo reconhecendo a suspensão da exigibilidade dos valores lançados, autuou integralmente o suposto débito suspenso por medida liminar, incluindo juros de mora;

g) As obrigações acessórias ao pagamento do tributo resultam da mora do sujeito passivo no cumprimento de sua obrigação tributária, descaracterizada em caso de suspensão da exigibilidade do montante questionado, uma vez que não há, aí, atraso no cumprimento de tal obrigação;

h) Os valores referentes ao IRPJ/CSLL e relativo ao exercício financeiro de 1998, 1999 e 2000, encontram-se devidamente depositados nos autos do processo n. 2001.38.00.022821-5, em trâmite perante a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região;

i) alega que o Fiscal não tomou as devidas providências para taxar o presente lançamento para prevenir a decadência", e de forma fácil, optou por realizar, de imediato, a exigência do débito, quando ao contrário deveria (i) ter apartado no lançamento os valores depositados e os valores não depositados, (ii) realizando quanto aos primeiros, a suspensão do procedimento administrativo, (iii) quanto aos segundos, a cobrança via auto de infração, sendo que neste caso somente seriam exigidos os juros e as multas porventura devidas e não incluídas nos depósitos judiciais, e (iv) em relação aos fatos geradores nascidos a partir da concessão de medida liminar, também deveriam observar a suspensão do procedimento administrativo.. Neste ponto ofendeu o i. Fiscal o art. 151, II e IV do CTN, e no que tange aos valores DEPOSITADOS EM JUÍZO;

j) O lançamento do crédito tributário depositado em juízo, para fins de prevenção da decadência, contraria, destarte, a teleologia da sistemática legal que confere ao depósito judicial força jurídica para suspender a exigibilidade de tal crédito, materializando dupla garantia — ao Fisco e ao contribuinte, conforme o resultado da demanda jurisdicional;

k) Não deve, pois, ser admitido o lançamento fiscal, quer do principal, quer dos de mora. Quanto a estes últimos a assertiva faz-se concreta mormente em se considerando que os valores depositados em juízo, eventualmente atribuídos à Fazenda Pública, encontram-se devidamente atualizados pela CEF (correção pela Selic nos termos da Lei n.º 9.703/98, desde o depósito), não se justificando a incidência de juros sobre tais valores, para fins de preservação do direito de exigi-los;

l) na realidade do cooperativismo a incidência tributária recai na pessoa física do cooperado, lá que o ente cooperativa, agindo como mandatária do cooperado, não pratica fato gerador algum, não alocando riqueza própria alguma;

m) A Lei n.º 5.764/71 explicita, em linhas gerais, a natureza jurídica e características especiais das sociedades cooperativas, as quais, por atuarem como mandatárias de seus cooperados, alocando a estes lucros e/ou receitas, diferem-se, em absoluto, das empresas comerciais, entidades movidas essencialmente pela filosofia capitalista, e de cunho nitidamente negocial, voltadas ao retorno financeiro;

n) Afirma que a Lei Federal n.º 5.764/71, conceituou, no seu art. 79, o denominado "ato cooperativo", retirando-lhe todo o conteúdo econômico apto a associar-lhe à possibilidade de obtenção de lucro ou *receita*;

o) A cooperativa, na prática de atos cooperativos, não objetiva lucro, e os eventuais resultados positivos, por não serem derivados de atos mercantis, não se equiparam a lucros. Correspondem, na técnica jurídica e contábil do regime cooperativista, em verdade, "sobras" líquidas que pertencem a seus associados e que a eles devem ser rateadas, na proporção dos resultados que realizaram;

p) Ante o caráter nitidamente peculiar do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, merecedor, inclusive, do "*adequado tratamento tributário*" previsto pela Constituição Federal de 1988 no seu art. 146, inciso III, c, e amoldado à política de apoio e estímulo ao cooperativismo já consignada pelo Constituinte no art. 174, § 2º da CF/88;

q) O art. 146, III, alínea *c* da CF/88 revela-se imprescindível ao trato do ato cooperativo, ao passo que as normas infra-constitucionais dirigidas à matéria (Lei nº 5.764/71) não teriam aplicabilidade, e mesmo, eficácia, se não houvesse comunhão entre a determinação constitucional e o fomento e apoio à atividade cooperativista, via normas adequadas de tributação;

r) A intenção do legislador constitucional, através da letra do art. 146, III, *c* da CF/88, foi delimitar um tratamento especial para uma especial modalidade de protagonização, que, sobejada de valorosos propósitos, deve ter um tratamento consentâneo com sua natureza;

s) E nessa esteira de entendimento que se fala na recepção da Lei nº 5.764/71 (arts. 79, 87 e 111) pela Constituição Federal de 1988, como norma de natureza materialmente complementar, dirigida a conferir o "*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*".

t) Menciona ainda os artigos 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, quanto aos resultados dos atos cooperativos. Afirma que a única renda tributável, portanto, é aquela aferível no contexto dos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, os quais não se amoldam à hipótese vertente, eis que, envolvendo terceiros, e desde não convergentes a realizar o objetivo social da cooperativa, não se caracterizam como atos cooperativos;

u) Aponta ainda que não possuindo a Impugnante disponibilidade jurídica ou econômica dos valores depositados, posto que direcionados a conta única do Tesouro Nacional, restou revogada, ainda que implicitamente, o comando do art. 41 da Lei n. 8.981/95, visto que nesta realidade não se configura o fato gerador quer do Imposto de Renda, quer da Contribuição Social sobre o Lucro;

v) em seu pedido, requereu seja julgada procedente a presente impugnação, anulando o auto de infração ora combatido, tendo em vista as inúmeras ilegalidades constantes do mesmo, mormente em relação a exigência de valores relativos a competências financeiras já alcançadas pela decadência, na espécie os exercícios de 1998, 1999 e 2000, bem como a exigência de juros moratório em face de créditos tributários cuja exigibilidade encontra-se suspensa em virtude de sentença concedendo a segurança pleiteada, bem como em função dos depósitos judiciais realizados nos autos do processo nº. 2001.38.00.022821-5;

x) Requereu ainda, seja julgada procedente a presente impugnação, anulando o auto de infração ora combatido, posto que exige da Impugnante o pagamento de valor referente ao IRPJ/CSLL, tomando por base de cálculo o total de rendas e/ou lucros auferidos pela cooperativa na prática hodierna de suas atividades, não reconhecendo as peculiaridades inerentes ao ato cooperativo, nos termos em que reconhecido pela Lei nº. 5.764/71;

z) Por fim, requereu seja julgada procedente a presente impugnação, anulando o auto de infração ora combatido, posto que exige da Impugnante o pagamento de valor referente ao IRPJ/CSLL, mediante a glosa de valores que não podem restar inseridos na determinação da base de cálculo dos tributos ora debatidos, vez que, conforme determinado pelo art. 1º da Lei n. 9.703/98, os valores devidamente depositados em juízo serão transferidos pelo agente arrecadador (Caixa Econômica Federal) para conta única do Tesouro Nacional (União Federal), sendo deste, portanto, a disponibilidade jurídica e econômica dos mesmos, não gerando, assim, os fatos geradores na forma como determinada pelos arts. 43 do CTN e arts. 10 e 2º da Lei n. 7.689/88.

Em cota, a fiscalização destaca que embora a Impugnante tenha segregado os argumentos quanto ao IRPJ e a CSLL, na impugnação tratou de ambos os tributos, sendo considerado o petitório para os dois débitos objeto do lançamento fiscal.

Em decisão da DRJ de Juiz de Fora, ficou consignado na ementa que:

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

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*

*DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.*

*O IRPJ se sujeita ao lançamento por homologação. Destarte, ocorre a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento de ofício e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário, após o prazo de cinco anos contados do fato gerador, como determina o art. 150, § 4º, do CTN.*

*OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. LANÇAMENTO PARA PREVENIR À DECADÊNCIA.*

*A opção pela via judicial não impede a constituição do crédito tributário. O lançamento para prevenir a decadência é matéria pacífica na esfera administrativa e foi consagrado pelo art. 63 da Lei nº 9.430/1996, sendo cabível para o caso em que estiver suspensa a exigibilidade do crédito tributário em decorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.*

*JUROS DE MORA. DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL.*

*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo se existir depósito no montante integral, devidamente comprovado.*

*DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.*

*Os tributos com exigibilidade suspensa não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ de acordo com o regime de competência, conforme art. 41 da Lei nº 8.981/1995.*

*CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.*

*Não se toma conhecimento da impugnação no tocante à matéria objeto de ação judicial. Contudo, conforme o Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 3/1996, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.*

*LANÇAMENTO DE CSLL.*

*Considerando que são os mesmos elementos de fato e de direito que fundamentaram o lançamento de ofício referente ao IRPJ e analisada a procedência dele, há que se seguir a mesma orientação decisória.*

*Lançamento Procedente”*

Apenas um destaque merece ser feito quanto à decisão da DRJ, ao tratar da questão da decadência, consignou:

*“No caso em exame, como o primeiro fato gerador ocorreu em 31/12/2000, a decadência do direito do Fisco proceder ao lançamento de IRPJ ocorreria em 31/12/2005, já que o termo inicial do prazo quinquenal se deu em 01/01/2001. Como a ciência do presente auto de infração ocorreu em 27/12/2005, há que se reconhecer a legalidade do mesmo.*

*Pelo exposto, não há como reconhecer a decadência do direito/dever do Fisco proceder ao lançamento de ofício no presente caso.*

*Em relação à CSLL, deve-se reconhecer igualmente que não houve a decadência o direito/dever do Fisco proceder ao lançamento de ofício, quer se aplique o art. 150, § 4º, do CTN, quer os arts. 45 e 46 da Lei n.º 8212/1991, julgados inconstitucionais recentemente pelo Supremo Tribunal Federal.”*

Irresignada com a decisão da DRJ, a Cooperativa interpôs Recurso Voluntário alegando em apertada síntese que:

a) Não há que se falar em identidade entre a matéria discutida no âmbito judicial e a questão ora discutida no processo administrativo, uma vez que a questão tratada no plano administrativo transcende a matéria constante dos autos do Mandado de Segurança n.º 2001.38.00.022821-5;

b) Isso porque, no processo administrativo em questão, trata-se do momento da apropriação dos referidos das despesas administrativas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como o motivo da autuação foi unicamente em decorrência da diferenciação do status depósito judicial x recolhimento, e não a sua quantificação, o que não é objeto do feito;

c) quanto à decadência, afirma que parte do crédito tributário de CSLL discutido no processo encontra-se integralmente fulminado pela decadência, tendo em vista a Súmula Vinculante n.º 8 (D.O. 20/06/2008) do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade da decadência/prescrição decenal estabelecida nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91;

d) Ao declarar a inconstitucionalidade do prazo previsto na Lei n.º 8.212/91, a Súmula Vinculante n.º 8/STF, torna-se incontestável a aplicação do prazo decadencial de 5 anos, previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, na cobrança de tributos cujo lançamento ocorre por homologação, como é o caso. Com relação ao IRPJ tal questão sempre foi incontroversa. A sua aplicação à constituição dos créditos de CSLL, por sua vez, restou assentada com a edição da referida súmula;

e) Menciona ainda que a previsão legal determina que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário se exaure com o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador;

f) Estando-se diante de recolhimento de imposto e contribuição por estimativa, o fato gerador ocorre por ocasião de cada pagamento, e não anualmente;

g) O ponto essencial a ser considerado para a definição em análise é a natureza jurídica que o tributo representa para a fonte pagadora, qual seja, de mera antecipação do imposto devido pelo beneficiário, pouco importando se tal incidência repousa sobre um efetivo acréscimo patrimonial a ser aferido no dia 31 de dezembro;

h) Em seu pedido, alegou: (i) em sede de preliminar a inexistência de concomitância entre o presente feito e o Mandado de Segurança n.º 2001.38.00.022821-5; (ii) no mérito, a declaração de nulidade e improcedência dos autos de infração, considerando-se que a exigência de créditos já alcançados pela decadência, na espécie os exercícios de 1998, 1999 e 2000, tendo em vista a intimação da Recorrente no dia 26 de dezembro de 2005; com a edição da Lei n.º 9.703/98 tanto a disponibilidade econômica, quanto jurídica dos valores depositados judicialmente encontram-se destinados à União Federal, fato este que permite à Recorrente deduzir, como despesa tributária, os valores depositados nos autos do processo n.º 2001.38.00.022821-5; a exigência fiscal desconsidera as peculiaridades inerentes ao ato cooperativo, nos termos em que reconhecido pela Lei n.º 5.764/71, e por decisão judicial vigente; em se entendendo pela possibilidade de manutenção do lançamento, para fins de decadência, - já que os valores mantidos encontram-se amparados por causa de suspensão da exigibilidade, inviabilizada a exigência dos valores lançados a título de juros e multa de mora.

i) Por fim, requereu a retificação dos itens 2 e 3 do relatório contido no Acórdão ora recorrido, haja vista a contradição ocorrida entre a data de atualização dos juros dos tributos supostamente devidos na decisão (31/08/2005), e a constante no Auto de Infração MPF n.º 0611100.00027-2 (31/11/2005).

No mais, reiterou os mesmos fundamentos trazidos na Impugnação.

Este é o Relatório!

## Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

Inicialmente, cumpre analisar a questão da concomitância da discussão administrativa e judicial quanto à matéria que envolve a incidência da CSLL e IRPJ sobre sobras de atos cooperativos nas operações de cooperativas de consumo, de forma a identificar eventual aplicabilidade do disposto na Súmula n.º 1 do CARF:

*“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”*

Identifico que a causa de pedir e o pedido do Mandado de Segurança Preventivo impetrado pela Recorrente apresenta identidade com alguns fundamentos que foram utilizados pela fiscalização para a lavratura do AI, sendo que tanto na defesa administrativa

quanto no Recurso Voluntário esses fundamentos se repetem para afastar a incidência do IRPJ e CSLL sobre as sobras decorrentes de “vendas” de mercadorias a cooperados.

É certo que a matéria discutida no Mandado de Segurança é mais ampla, envolvendo também a incidência do Pis e da Cofins, que não é objeto de cobrança no presente processo administrativo. Todavia, a parte que envolve o IRPJ e a CSLL no âmbito judicial e administrativo são idênticas no aspecto material quanto à afastabilidade da tributação sobre os atos cooperativos.

E mais, observe-se no pedido do Mandado de Segurança parte da matéria discutida no processo administrativo:

*“a) concessão de medida liminar, com fins no artigo 1º c/c 7º, II da Lei 1.533/51 e artigo 151, IV, CTN, com a finalidade de suspender a exigibilidade, a partir de 01.01.98 e sobre os atos cooperativos (art. 79, lei 5.764/71), dos tributos de competência da União instituídos pelo artigo 69 da lei 9.532/97;*

*b) uma vez concedida a liminar, seja posteriormente julgado o mérito do mandamus, sendo declarada a inconstitucionalidade (incidenter tantum) do art. 69, lei 9.532/97, e concedida em definitivo a segurança, para que, mantido o status quo ante, seja assegurado o direito constitucional (líquido e certo) da impetrante de não recolher, sobre os seus atos cooperativos (art. 79, lei 5.764/71) e a partir de 01.01.98, os tributos de competência da União instituídos pelo artigo 69 da lei 9.532/97. (destacamos)”*

Ademais, confirma-se ainda a concomitância nos próprios fundamentos trazidos na sentença prolatada no Mandado de Segurança, quando prescreveu:

*“1) não há hierarquia entre leis mas apenas previsão constitucional que tornam determinadas matérias privativas de Lei Complementar. Ademais, conforme art. 176 do C.T.N, a isenção é sempre decorrente de Lei e, podendo a medida provisória disciplinar as mesmas matérias, da Lei Ordinária, não há impropriedade da via legislativa eleita ( a não ser quanto ao ponto que apreciarei em momento posterior), conforme inúmeros julgados de nosso STF( no sentido de ser a Medida Provisória instrumento idôneo para instituição de contribuição social, porquanto espécie do gênero Lei).*

*2) a freqüente insurgência das Impetrantes contra o recolhimento do PIS, feito semelhantemente às Instituições Financeiras, não merece acolhimento, vez que a própria Lei Complementar n. 84/96, em seu inciso I expressamente inclui as cooperativas, conjuntamente com as empresas e pessoas jurídicas, como entes responsáveis pela manutenção da Seguridade Social.*

*3) o fato de a isenção ter sido instituída por Lei Complementar não traz a consequência do impedimento de sua revogação por Lei Ordinária ou Medida Provisória, uma vez que a*

*configuração da hipótese do art. 146 , inciso c, da CF/88, não se aplica ao caso presente.*

(...)

*11) Quanto à alegação de violação dos princípio da isonomia, face à diferenciação na forma de recolhimento para com outras cooperativas, não há plausibilidade jurídica nesta tese, vez que o princípio isonômico •preceitua o tratamento de entes iguais de forma semelhante, fato este não encontrado no exemplo dado pela Impetrante, tendo em vista que são cooperativa de fins diferentes, reclamando, assim, tratamento desigual, visando, justamente, a adoção do princípio da isonomia.*

*Entretanto, conforme dito anteriormente, há de ser transcrito:*

*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.*

*Tal dispositivo legal constante da Lei 5.764/71 demonstra que não estaríamos tratando de "hipótese de isenção, mas sim de hipótese de não incidência, fato este que, por si só, demonstra a inutilidade da discussão sobre a possibilidade de revogação ou não de uma isenção, para os tributos que tem como base de cálculo e hipótese de incidência a efetivação de atos de comércio.*

*Logo, a lei 5.764/71 que tem status de lei complementar e que só poderia ser revogada por estatuto de mesma natureza, face aos ditames do inciso III do artigo 146 da CF/88, não pode ser ignorada, repito, para aqueles tributos cuja hipótese de incidência e base de cálculo, levam em consideração o fato de se tratar de atos de comércio.*

*Ante o exposto, CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA, tão somente no sentido de que não seja aplicado o artigo 69 da Lei 9.532/97, (em conjunto com dispositivos legais que dão suporte à incidência de tributos federais que tenham como hipótese de incidência a realização de atos de comércio) aos atos cooperativos definidos na lei 5.764/71, face ao comando normativo existente no artigo 79 desta Lei, no sentido de que o ato cooperativo não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de p duto ou mercadoria.”*

Diante do exposto, cumpre conhecer parcialmente do Recurso Voluntário ofertado, haja vista que em relação à questão da não incidência de tributos federais, como o IRPJ e CSLL sobre as sobras decorrentes de “vendas” de mercadorias pela Cooperativa de

Consumo encontram-se *sub judice*, devendo ser aplicado quanto à essa questão o disposto na Súmula n.º 1 do CARF.

E mais, a questão da inconstitucionalidade do artigo 69 da Lei n.º 9.532/97, alegada no presente processo administrativo, além de estar sendo discutida em ação judicial, também é matéria a não se enfrentada por esta Corte Administrativa, nos termos da Súmula n.º 2 do CARF.

Portanto, não conheço do Recurso quanto a essa parte.

Assim, passemos à análise de outros fundamentos jurídicos trazidos no Recurso Voluntário que está sendo discutido nos autos do Mandado de Segurança.

Cumpra analisar a partir de então a questão da decadência apontada pela Recorrente em sede de matéria preliminar.

De plano verifico que assiste razão a Recorrente quando tratou da aplicabilidade da Súmula n.º 8 do STF quanto ao prazo de decadência quanto à CSLL, sendo que nos termos da jurisprudência atual do STJ considera-se aplicável o disposto parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, contando o prazo da ocorrência do fato gerador, nos casos de lançamento por homologação.

Considerando que a ciência da Recorrente quanto à lavratura do Auto de Infração se deu em 26 de dezembro de 2005, bem como considerando que os fatos geradores anteriores a 5 anos contados dessa data fizeram também parte do lançamento fiscal, em desrespeito ao disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Isso porque, considerando que houve declaração de parte do tributo quanto às operações de venda de mercadorias a não cooperados, bem como recolhimento parcial de IRPJ e CSLL, considerando aquilo que se pela fiscalização, nos casos de lançamento por homologação o prazo de decadência é de 5 anos contados do fato gerador.

Nestes termos, acolho a decadência apontada pela Recorrente quanto aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2000, em relação à CSLL, especificamente quanto aos fatos geradores de 1998 e 1999, aplicando-se nesse último tributo a Súmula n.º 8 do STF. No caso do IRPJ, não há decadência, pois o fato gerador de dezembro de 2000 encontra-se no prazo de lançamento do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Esse inclusive é o entendimento atual e consolidado do STJ sobre a matéria, bem como acolhido por inúmeros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ademais, também não vislumbro na operação qualquer dolo, fraude ou simulação, tratando-se de tese jurídica defensável sob o ponto de vista do direito a questão da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre as sobras decorrentes de atos cooperativos, embora não seja enfrentada na presente decisão em razão da concomitância do processo administrativo e judicial.

Quanto à questão do depósito judicial, cumpre destacar que em nenhum momento a autuada trouxe aos autos cópia dos referidos depósitos, apenas alega em seus petitórios, sendo prejudicada a análise da matéria quanto a esse aspecto por ausência de prova.

Com isso, a questão que envolve a incidência dos juros de mora (correção do débito pela Selic) restará prejudicada, pois mesmo que a contribuinte afirme que realizou os depósitos da diferença do tributo cobrado, objeto do lançamento fiscal, em conta da Caixa Econômica Federal, que como sabido é corrigida pela Selic, deveria o mesmo ter trazido aos autos os referidos comprovantes, o que não foi feito.

Por isso, a aplicação da Súmula CARF n.º 5 deverá ser aplicada, considerando, em razão da ausência de comprovação dos depósitos, a imputação da sua primeira parte, que dispõe:

***“São devidos juros demora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.” (negritamos)***

Por sua vez, a autuação ora em julgamento, para fins de cobrança dos juros de mora, está fundamentada no art. 6º, § 2º, da Lei n.º 9.430/1996.

Assim, mantém-se a incidência dos juros de mora (Selic) sobre o lançamento tributário em análise.

Quanto ao impedimento da lavratura de Auto de Infração em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário diante da concessão parcial da segurança no Mandado de Segurança, vislumbro que o artigo 63 da Lei n.º 9.430/1996, prevê expressamente o lançamento fiscal, salvo nos casos em que a decisão judicial expressamente menciona em seu texto impedimentos para a lavratura de Auto de Infração, pois nessa hipótese estaria o Auditor Fiscal descumprindo ordem judicial (crime), o que não se trata no presente caso.

Vejamos a redação do artigo 63 da Lei n.º 9.430/1996:

*“Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.”*

Note-se que a fiscalização poderá realizar o lançamento tributário, corrigindo o débito pela Selic, salvo nas hipóteses de depósito judicial, mas não poderá exigir multa de ofício, até mesmo porque a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se deu antes mesmo da lavratura do AI pela fiscalização no caso em exame.

Portanto, estando a exigibilidade suspensa em razão da concessão de medida liminar em mandado de segurança (artigo 151, IV, do CTN), antes do procedimento de ofício (lavratura de AI), deverá ser cancelada a multa de ofício.

Como não houve lançamento de multa de ofício pela fiscalização, correta nessa parte o lançamento fiscal.

Por fim, quanto à questão da dedutibilidade dos valores depositados em ação judicial para fins de base de cálculo do IRPJ, cumpre frisar que a Lei nº 8.541/1992 dispunha que os tributos e contribuições seriam dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de caixa, ou seja, quando fossem pagos.

O mencionado dispositivo legal explicitava também os procedimentos a serem observados quando o contribuinte tivesse constituído uma provisão com base na obrigação tributária, isto é, tivesse deduzido como despesa na apuração do lucro líquido o valor dos tributos não pagos.

Estes procedimentos consistem na adição de tais valores ao lucro líquido no momento da constituição da provisão, e sua conseqüente exclusão do lucro líquido, no período base em que ocorresse o efetivo pagamento:

*Lei nº. 8.541/92*

*"Art. 7º. As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.*

*§ 1º. Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o "caput" deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.*

*Art. 8º. Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5, alínea "b", do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito em garantia".*

Entretanto, posteriormente, o art. 41 da Lei nº 8.981/1995, modificou o regime de dedutibilidade dos tributos, porém manteve o antigo tratamento relativamente aos tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa, excluindo-os assim expressamente do regime de competência agora instituído:

*"Art. 41 - Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1. 0 - O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."*

Assim, a Lei nº 8.981/95 confirmou o tratamento anterior quanto à matéria, o de considerar as despesas decorrentes da apropriação contábil relativa a tributos ou contribuições cuja exigibilidade estivesse suspensa como despesas indedutíveis.

Já em relação à Lei nº 9.703/98, esta deve ser interpretada em harmonia com o disposto na Lei nº 8.981/95, na medida em que apenas com o efetivo pagamento será possível a dedutibilidade dos valores dos tributos questionados pela Recorrente.

Nestes termos, para fins de determinação do lucro real, as despesas indedutíveis devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício em que foram apropriadas, e apenas excluídas do lucro líquido do período—base em que tais obrigações tributárias fossem efetivamente pagas.

Como não há prova de que a Cooperativa realizou os depósitos judiciais nos autos, bem como considerando que o disposto no parágrafo primeiro do artigo 41 da Lei nº 8.981/1995, que veda a apropriação dos tributos depositados em juízo ou mesmo com exigibilidade suspensa em razão de liminar em mandado de segurança, permitindo-a apenas esta dedução no momento do pagamento do tributo, entendo pelo não provimento do Recurso Voluntário quanto à referida dedutibilidade.

Diante de todo o exposto, **CONHEÇO PARCIALMENTE DO RECURSO VOLUNTÁRIO, PARA NO MÉRITO DAR PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo-se tão somente a decadência quanto aos fatos geradores de 1998 e 1999 da CSLL.

Rafael Correia Fuso - Relator

*(documento assinado digitalmente)*