



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

Processo nº 10410.000194/2004-15
Recurso nº 169.374 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.244 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente Usinas Reunidas Seresta S.A.
Recorrida 3ª Turma/DRJ - Belo Horizonte/MG.

ANO CALENDÁRIO: 1998

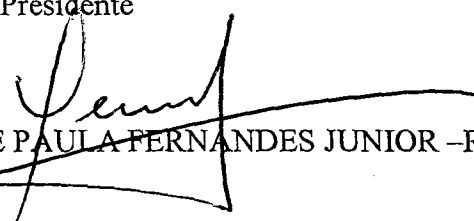
IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS. REGRAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 150, § 4º DO CTN. APLICABILIDADE.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o Fisco dispõe de cinco anos, a contar do fato gerador, para rever o procedimento do sujeito passivo, transposto este período considera-se homologada tacitamente a declaração e por conseguinte, extinto o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência, suscitada pelo relator quanto ao ano calendário de 1998, e cancelar a exigência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro João Bellini Junior acompanhou em face da constatação de pagamento parcial do tributo, no transcurso do ano calendário, por estimativa.


ANTONIO PRAGA - Presidente


EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR - Relator

EDITADO EM: 07 JUN 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente da Turma), Alexandre Andrade da Fonte Filho (Vice - Presidente), Selene Ferreira de Moraes (substituta convocada), Jose Ricardo da Silva, João Bellini Junior (suplente convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (substituto Convocado).



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente acima qualificada por meio do qual pretende ver reformada decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/MG.

Versa o feito ora em análise acerca de auto de infração (fls. 08 – 10), lavrado contra a recorrente para formalização de crédito tributário atinente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, por apontada exclusão indevida do Lucro Real, em virtude de exclusão, não autorizada pela legislação do Imposto de Renda, de valores do lucro líquido atinente ao ano calendário 1998 – IRPJ/98.

Extraí-se do Termo de Encerramento (fls. 12 – 18), que a Ação Fiscal que originou o aludido auto de infração, decorreu de representação fiscal (fls. 140 – 141), motivada por uma exclusão no valor de R\$ 15.774.549,84 (quinze milhões setecentos e setenta e quatro mil quinhentos e quarenta e nove reais e oitenta e quatro centavos), efetivada pela recorrente em seu LALUR 1998, com o título “Estorno do Acordo do ICMS sobre Cana Própria”.

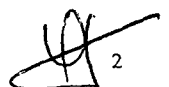
Por meio do Termo de Início da Ação Fiscal (fl. 05) a recorrente foi intimada a esclarecer a dita exclusão, bem como a apresentar a documentação contábil pertinente. Na resposta apresentada (fl. 75 – 105) a recorrente prestou seus esclarecimentos e juntou a documentação que julgou apropriada, tecendo considerações acerca da origem histórica do Acordo do Indébito do ICMS sobre Cana Própria feito com o Governo do Estado de Alagoas.

Segunda as razões ali constantes, o tal acordo decorreria de decisão do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucional o recolhimento do então ICM sobre a cana própria, correspondente àquela produzida pela própria Usina e remetida do seu setor agrícola para seu setor industrial. E diante dessa contextura, as Usinas intentaram ações judiciais mirando a repetição do indébito contra o Estado de Alagoas, o qual, a seu turno, firmou com as Usinas, em 15 de julho de 1988 um Termo de Transação (fls. 79 – 82), por meio do qual o ente federativo se obrigava a devolver o ICM indevidamente cobrado em 10 anos ou, 120 parcelas.

O dito acordo teria sido homologado e, ao longo do período a dívida foi sendo paga pelo Estado de Alagoas, por meio de compensações com o ICMS devido em cada mês, e no caso de o imposto devido no mês ser inferior ao valor da parcela mensal de amortização da dívida, o acordo previa a atualização monetária do saldo remanescente.

Afirma a recorrente em suas alegações prestadas na Ação Fiscal, que posteriormente, em abril de 1998 o Estado de Alagoas publicou a Lei nº. 6.004 (fls. 95 – 96) pela qual concedia isenções e créditos presumidos sobre a cana de açúcar e seus derivados, ocorrendo, que as Usinas só poderiam usufruir desses benefícios se renunciassem à utilização do saldo remanescente do acordo firmado.

As Usinas aceitaram as condições, desistindo-se do saldo mediante Termo de Renegociação (fls. 97 – 98). Corolário disso, segundo afirmou a contribuinte foram efetuados ajustes contábeis para eliminar o saldo remanescente do contrato primitivo (modelos apresentados no anexo II da resposta da recorrente) no valor de R\$ R\$ 15.774.549,84, correspondente a:



- Débito Conta 24507001 – Ajustes de Exercícios Anteriores
- Crédito Conta 11203002 – ICMS a recuperar

Segundo a recorrente, o citado valor de R\$ 15.774.549,84 não transitou em conta devedora do resultado no exercício 1998, porém, foi excluído no LALUR do mesmo período.

Ainda rememorando o Termo de Encerramento, verifica-se a constatação de que da mencionada exclusão sobreveio impacto altamente significativo, pois transformou-se um Lucro Líquido Contábil de R\$ 376.346,31 e um Prejuízo Real no montante de R\$ 11.140.603,36, conforme estampado no LALUR de folhas 44 e 45.

Diante disso, assentou a autoridade fiscal, com vistas a esclarecer o procedimento fiscalizatório empreendido, que a situação de fato fosse analisada tendo em conta três aspectos relevantes, quais sejam, a existência de previsão legal autorizadora do tipo de exclusão do lucro líquido efetuada pela contribuinte, a dedutibilidade para o tipo de despesa em questão e o aspecto jurídico da situação analisada.

Passou-se então, a analisar cada vertente proposta. No tocante à previsão legal, fez-se precioso panorama acerca dos conceitos legais de Lucro Líquido e Lucro Real, afirmando-se após isso, não existir qualquer previsão legal para o tipo de exclusão de despesa efetuada pela empresa, concluindo que o Lucro Líquido deve ser apurado de acordo com os princípios, leis e procedimentos comerciais e contábeis, e, sua apuração deve preceder à apuração do Lucro Real, esse a seu turno, deve refletir o Lucro Líquido, ajustado apenas pelas exclusões e deduções legalmente autorizadas.

Afirmou-se ainda, que utilizar o LALUR para excluir uma despesa que não transitou pelo lucro líquido e para a qual não existe previsão legal para sua exclusão é absolutamente irregular e aplicando-se ao caso concreto a sistemática vigente, ficaria constatado que a despesa de R\$ 15.774.549,84 não fez parte da apuração do lucro líquido do período base e sua exclusão não teve de igual modo amparo na legislação.

Passou-se então, na ordem das idéias avocadas, a considerar-se eventual dedutibilidade da despesa excluída, e nesse particular assentou-se que caso a recorrente tivesse efetuado a regular contabilização do valor de R\$ 15.774.549,84 no Lucro Líquido do período, mesmo assim não haveria previsão legal para sua dedutibilidade e a sua adição deveria dar-se na apuração do Lucro Real, conquanto a despesa não se revestiu dos requisitos que autorizam sua dedutibilidade, ou seja, necessidade, usualidade e normalidade, e teria decorrido de mera liberalidade da recorrente, traduzindo-se em perdão de dívida, o qual não é dedutível nos termos da legislação do Imposto de Renda.

Por fim, a autoridade fiscal cuidou de delinear os aspectos jurídicos que permeavam os fatos, e para tanto, lembrou-se que em 21 de novembro de 2001 o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.458-2, versando acerca da tal Lei nº. 6.004/98 do Estado de Alagoas, no dito julgamento, cuja íntegra do acórdão está às folhas 61 a 74, decidiu-se pela inconstitucionalidade da lei em comento, marcando-se os efeitos da retroação como “*ex tunc*”, e segundo a autoridade lançadora os efeitos de tal declaração sobre o caso concreto seriam de nulificar o lançamento efetuado pela empresa.

Ciente do lançamento (fl. 143) a recorrente apresentou Impugnação (fls. 146 – 176). De início rememorou os fatos sucedidos, afirmando na sequência que seguindo orientação da própria Receita Federal, ao firmar o acordo do ICM sobre a cana própria, foi computando em seus resultados o respectivo direito creditório, e ao celebrar-se o aludido acordo, procedeu ao registro do respectivo valor do crédito a que tinha direito, em total equivalente a 690.053.3815 OTN (indexador da época), a débito da conta “Acordo ICMS s/ cana própria” e a crédito da conta “Receitas a apropriar”.

Nos meses que seguiram, afirma a recorrente que procedeu as apropriações pertinentes, compensado o ICMS devido o crédito oriundo do acordo, ocorrendo que no mês de abril de 1998, após firmar o Termo de Renegociação aderindo aos benefícios da Lei Estadual nº. 6.004/98, precedera ao lançamento do saldo remanescente de R\$ 15.774.549,84 a débito da conta Ajustes de Exercícios Anteriores (patrimônio líquido) e a crédito da conta Impostos a Recuperar (ativo circulante).

Diante disso, na apuração do resultado fiscal do ano de 1998, por considerar que após a celebração do Termo de Renegociação, o saldo de ICM remanescente se constituía em uma despesa do período e tendo em vista, a permuta da anterior restituição do indébito pelo novo incentivo fiscal deu-se a exclusão no LALUR do apontados valores a título de “Estorno do Acordo do Indébito do ICMS sobre Cana Própria”, mirando anular os respectivos efeitos sobre o resultado fiscal.

Com esse panorama delineado seguiu a recorrente demonstrando, no seu entender, o efeito contábil e fiscal da declaração de inconstitucionalidade da aludida Lei Estadual nº. 6.004/98, e nesse particular, afirmou que após a declaração de inconstitucionalidade do novo benefício fiscal, e antes do início de qualquer procedimento fiscal, no mês de novembro de 2002, teria computado o valor de R\$ 15.774.549,84, como receita, no resultado do exercício, registrando a débito da Conta “Impostos a Recuperar” (ativo circulante) e a crédito da conta “Outras Receitas Operacionais” (contas de resultado), procedimento que afirma a recorrente, implicou na inclusão do respectivo valor, excluído no ano de 1998 e objeto da autuação, no resultado contábil do ano de 2002 e, portanto, passou a integrar a apuração do resultado fiscal para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Afirma que a interpretação dos fatos dada pelo ente tributante desvirtua os conceitos jurídicos e acaba por tributar seu patrimônio, bem como, que não houve qualquer liberalidade ao renegociar os créditos, conquanto a conjuntura não admitiu atitude diversa. Ademais, qualquer que fosse a forma de incluir a despesa excluída do LALUR, o resultado final seria um prejuízo fiscal no montante de R\$ 11.140603,36 como declarado por ela naquele período, não podendo uma imprecisão de registro que não afeta o resultado final ser interpretada ao ponto de desvirtuar a natureza da dedutibilidade e necessidade de uma despesa.

Passou então, a argumentar quanto à imprescindibilidade da despesa, citando seus fundamentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais. Afirmou ter empregado boa técnica contábil.

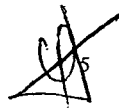
Alternativamente, sustentou que ainda que prevalecesse a glosa da despesa, o lançamento não subsistiria ante a ocorrência da postergação do resultado já que em 2002 a teria computado o valor excluído do LALUR em 1998 cita seu entendimento acerca do Parecer Normativo nº. 02/1996, bem como precedentes do Conselho de Contribuintes e pugnou pela improcedência do lançamento.

O Lançamento foi julgado procedente nos termos do acórdão e voto de folhas 991 a 1001 (frente e verso), fundamentando-se não ser admissível a exclusão efetuada pela recorrente e não se verificando caso de postergação no pagamento de tributo.

Cientificada (fl. 1003) a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1004 – 1034), aduzindo preliminarmente ter havido a decadência do direito do Fisco em lançar o crédito tributário, conquanto os fatos geradores ocorreram em 31/12/1998 e o lançamento somente se deu em 08/01/2004, transposto, portanto, o prazo do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No mérito, a recorrente substancialmente reproduziu seus argumentos, afirmando a dedutibilidade da despesa ou no máximo a postergação do pagamento.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator

O recurso é tempestivo e congrega os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, conheço-o.

De bom alvitre, analisar-se a questão preliminar suscitada pela recorrente, correlata à suposta extinção do crédito tributário nos moldes do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, posto que a contribuinte sustenta ter havido decadência nos moldes descritos no artigo 150, § 4º, do mesmo Código Tributário Nacional.

A questão da decadência não foi enfrentada pela decisão recorrida, contudo, por tratar-se de matéria de ordem pública e bastando lembrar que a decadência (caso seja verificável) pune o processo administrativo e retira dele a inafastável conformidade com o princípio da legalidade, nada obsta, destarte, seja a matéria tratada em sede recursal por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Delineando o eventual decaimento, imperioso considerar que a atividade do Fisco diante da situação, não era lançar incontinenter o crédito tributário, antes, porém, aferir se o procedimento adotado pela contribuinte (lançamento por homologação) se coadunou à situação fática/jurídica do tributo devido.

Nessa contextura, relembra-se que a matéria em trato é regulada pelos artigos 150, § 4º e artigo 173, todos do Código Tributário Nacional, e em razão da pertinência óbvia e para aclarar as ideias reproduz-se, *litteris*:

Artigo 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.



***Parágrafo único.** O direito à que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

(minhas as supressões)

Depreende-se da interpretação literal dos artigos suprareproduzidos que o artigo 150, disciplina o chamado lançamento “por homologação”, que se dá nos tributos em que cabe ao contribuinte calcular o valor devido e efetuar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

A sistemática arrecadatória, como ressabido, - a despeito de instituir-se essa modalidade de lançamento na maioria dos tributos - exige que a autoridade homologue a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. A par disso, ainda em sede de interpretação literal o parágrafo 4º do artigo 150, fixa-se o prazo de cinco anos para a homologação expressa, após o qual o crédito tributário fica homologado tacitamente e, conseqüentemente, extinto.

O artigo 173, a seu turno, trata especificamente do prazo de extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário e será, como regra geral, de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, prazo que inarredavelmente corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible.

Vê-se, diante desse quadro normativo estabelecido que os dois dispositivos tratam de matérias diversas. Enquanto o artigo 150 regula o lançamento por homologação, o artigo 173 trata da contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. E também se vê que o parágrafo 4º do artigo 150 não trata propriamente do prazo decadencial do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas sim, como já afirmado, do prazo de que dispõe a Administração Pública para homologar expressamente o lançamento, sob pena de ser ele homologado tacitamente.

Fato é, que o parágrafo 4º do artigo 150 regula, ainda que indiretamente, a questão da decadência e o faz no que concerne aos tributos lançados por homologação, para tanto, como visto à exaustão, estabelece a homologação tácita do lançamento após o decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Ora, como o artigo 150 é norma especial, (aplicável somente aos tributos lançados por homologação), deve prevalecer sobre a norma geral, qual seja, o artigo 173 o qual é aplicável aos tributos que se submetem a todos os demais tipos de lançamentos.

Nessa linha de entendimento, cabe transcrever a orientação consagrada no voto-vista proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento dos EREsp 572.603/PR, posicionamento do qual comungo, *in verbis* :

(...)

"2. Em relação ao prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário, a regra geral é a do art. 173, I, do CTN, segundo a qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (...) I - do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

Todavia, há regra específica para os casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'. Em tais casos, havendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos, a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

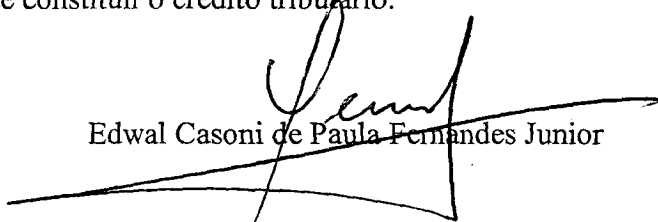
(...)

(Meus os grifos)

Frente ao exposto, verifico assistir razão à recorrente quando esta assevera que nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e me reservo por assim entender a despeito de qualquer inovação no quadro jurisprudencial e eventual repercussão geral sobre a matéria.

Menos abstratamente, temos para a espécie dos autos, que de fato o tributo exigido compõe o elenco daqueles sujeitados ao lançamento por homologação, restando-nos agora, perquirir se à época do lançamento que data de 08/01/2004 (AR de fl. 143) já havia transcorrido o interregno de cinco anos contados de 31/12/1998 (data do fato gerador), e aí não posso deixar de verificar a improcedência do lançamento, com efeito, o prazo decadencial se iniciou em 31 de dezembro de 1998 e encerrou-se em 31 de dezembro de 2003.

Pelo exposto, e diante da aplicabilidade na espécie, da regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, conheço do Recurso Voluntário para os fins de dar-lhe provimento, reconhecendo o decaimento do direito de o Fisco rever o autolancamento e por conseguinte constituir o crédito tributário.


Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior



1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/_____.

JOSÉ ANTONIO DA SILVA

Ciência

Data: ____/____/_____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração;

☐ _____.