



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10410.001260/2004-66
Recurso n° 167.732 Voluntário
Acórdão n° 1101-00.242 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2010
Matéria CSLL.
Recorrente Usinas Reunidas Seresta S.A.
Recorrida 3ª Turma/DRJ - Belo Horizonte/MG.

ANO CALENDÁRIO: 1998

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. 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. 10 - 14), lavrado contra a recorrente para formalização de crédito tributário atinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ano calendário 1998 – IRPJ/98.

Extraí-se do Termo de Encerramento (fls. 15 – 22), que a Ação Fiscal que originou o aludido auto de infração, decorreu de representação fiscal, 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. 24 – 54) 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. 28 - 31), 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. 44 – 45) 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. 46 - 47). 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 58 e 59.

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 á 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 princípio, 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, relembrou-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 89 - 102, 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. 104) a recorrente apresentou Impugnação (fls. 106 – 134). De início rememorou os fatos sucedidos, afirmando na sequência que seguindo orientação da própria Receita Federal, aos 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 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 895 a 905 (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. 908) a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 911 – 941), 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 incontinentemente 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.

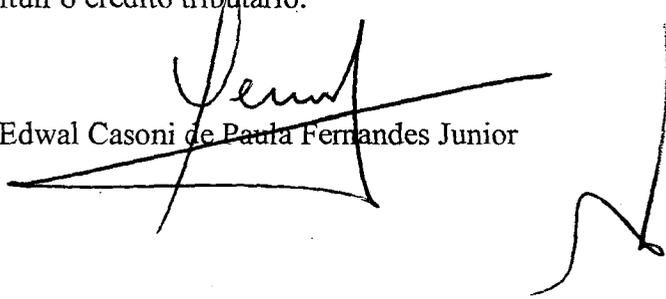
(...)

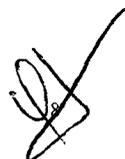
(Meus os grifos)

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. 105) 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;

_____.