



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

Processo n° 10410.724088/2013-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.788 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL - Glosa de custos e despesas
Recorrente CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTONIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE COMPRAS. MERCADORIA OBTIDA EM EMPRÉSTIMO. Cancela-se a glosa ante a demonstração da escrituração, em estoque, do empréstimo e da posterior transferência das mercadorias para custo dos produtos vendidos, somente se verificando a devolução do equivalente no ano-calendário subsequente.

TRATOS CULTURAIS DA CANA SOCA. LIMITAÇÃO DOS GASTOS AO PERÍODO POSTERIOR À COLHEITA. Não prospera a acusação fiscal erigida a partir do pressuposto de que os tratos culturais da cana soca somente se verificariam depois de concluída a colheita, na medida em que a exploração em larga escala autoriza presumir que estes gastos se verifiquem depois de iniciada a colheita, relativamente à parte da lavoura já submetida a corte, bem como envolvam investimentos em pessoal, maquinário, área técnica e administrativa.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS. VALORES APLICADOS EM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE OUTROS BENS DO IMOBILIZADO. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE DIFERENCIADOS. Os materiais e serviços destinados a manutenção e reparos de bens do ativo imobilizado sujeitam-se a imobilização apenas se provada o aumento de vida útil do bem no qual são aplicados, sendo irrelevante o tempo de vida útil do material ou a natureza do serviço, individualmente considerados. SERVIÇOS DESTINADOS À CONSTITUIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. As aplicações de valor superior ao limite legal, cuja natureza evidencia a formação de bens ou instalações passíveis de imobilização, não podem ser apropriadas como despesas, senão por depreciação.

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os

elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.

ENCARGOS E JUROS CALCULADOS SOBRE MULTA POR INFRAÇÃO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. DESPESA DESNECESSÁRIA. Os encargos e juros calculados sobre multa por infração de natureza não tributária são indedutíveis por serem desnecessários à atividade produtiva e à manutenção da fonte produtora.

ENCARGOS LEGAIS DEVIDOS DEPOIS DA INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. DESNECESSIDADE NÃO DEMONSTRADA. Os encargos legais equivalem a honorários advocatícios arcados pelo derrotado em ação judicial e não se sujeitam a glosa por desnecessidade afirmada em razão da sua classificação como punição.

JUROS INCORRIDOS. CARACTERIZAÇÃO COMO PROVISÃO. A possibilidade de uma lei posterior beneficiar o sujeito passivo com a redução ou exclusão dos juros não acarreta a incerteza dos encargos incorridos. Se no momento do reconhecimento contábil dos juros inexistente lei ou decisão judicial que afaste ou suspenda a obrigação legal do sujeito passivo de pagar o tributo ou os juros de mora, a obrigação correspondente não pode ser caracterizada como provisão.

DESPESAS DE TERCEIROS. Ausente prova de que a contribuinte contratou serviços para obtenção de empréstimo por sua controlada, a transferência posterior de recursos decorrentes do empréstimo apenas autoriza que ela deduza os juros incorridos a partir dali, e não permite presumir que a contratação do empréstimo foi promovida exclusivamente em seu benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 01; 2) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 02; 3) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente à infração nº 03; 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 04, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix; 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 05; 6) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 06; 7) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 07; 8) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 08, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Processo nº 10410.724088/2013-11
Acórdão n.º **1302-001.788**

S1-C3T2
Fl. 4

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Eduardo de Andrade, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich e, momentaneamente, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

CÓPIA

Relatório

CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTONIO S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém/PA que, por maioria de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 19/09/2013, reduzindo em R\$ 78.879.702,59 o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa apurados no ano-calendário 2008.

Foram constatadas as seguintes infrações:

- *Infração 01 - EMPAT (R\$ 3.307.895,19):* a contribuinte computou na linha 03 da Ficha 4 A da DIPJ/2009, a título de compras, a parcela de R\$ 3.307.895,37, mas apurou-se que este valor representaria apenas o ingresso de produto (açúcar) em estoque, em contrapartida a empréstimo em face de Empat - Empresa Alagoana de Terminais. A análise das contas patrimoniais envolvidas revelou *uma espécie de conta-corrente de açúcar do terminal açucareiro - EMPAT*, e que o resultado somente seria sensibilizado quando creditada a conta de estoque e debitado o custo de produtos vendidos (conta nº 3.01.06.02.04), não se verificando este registro contábil.
- *Infração 02 - Tratos Culturais (R\$ 13.647.959,44):* tendo em conta relatório informativo sobre o *cultivo de cana-de-açúcar, processo produtivo do açúcar e do álcool, safras, tratos culturais e contabilização*, a Fiscalização observou *que todos os custos de preparação do solo, que não são permanentes, e formação da cultura até a colheita devem ser registrados no ativo imobilizado*. Após a cultura estar formada, o valor acumulado da conta Cultura Permanente em Formação seria transferido para a conta Cultura Permanente Formada *para já começar a ser exaurida, uma vez que começará a ser cortada*. A partir daí, os custos da safra em curso não comporiam mais o ativo imobilizado. Todavia, a Fiscalização constatou que *as despesas contabilizadas como tratos culturais da cana soca e apropriadas ao resultado pelo contribuinte, não são despesas de tratos culturais da cana soca, são despesas de formação do canavial*, dado o período em que promovidas e a natureza dos gastos. Assim, promoveu a glosa dos valores contabilizados como despesa, admitindo apenas a dedução das parcelas correspondentes à exaustão do período;
- *Infração 03 - Despesas de Apontamento (R\$ 1.119.387,00):* consoante o relatório antes referido, tais despesas se referem a reparos e manutenção dos equipamentos e instalações para manter a unidade fabril operando, as quais eram acumuladas em contas do ativo circulante como despesas antecipadas para apropriação durante o período da safra, *conforme previsão mensal de moagem de cana-de-*

açúcar. Todavia, parte dos gastos superava o limite para dedução destes gastos como despesas, e analisando a documentação correspondente, a autoridade fiscal identificou gastos com natureza de ativo imobilizado em razão de sua própria natureza (obras de construção civil, serviços de fundição, instalação de equipamentos e serviços de retíficas e reformas que inquestionavelmente aumentam a vida útil do bem), da vida útil informada superior a um ano, ou inferior a um ano, mas cujo item correspondente foi mantido em estoque. A autoridade fiscal glosou estas despesas, mas admitiu a dedução da depreciação correspondente no período fiscalizado, considerando as taxas normais de depreciação e o tempo de vida útil de chapas de aço e tubo indicado em Relatório de Estudos Técnicos;

- *Infração 04 - Depreciação Atividade Rural (R\$ 17.793.513,61)*: a autoridade fiscal reportou-se à interpretação veiculada em atos administrativos no sentido de que *o benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais*, observou que a contribuinte registra exaustão de sua lavoura de cana formada, e citando outras referências jurisprudenciais e doutrinárias entendeu ser passível de glosa a exclusão referente à depreciação acelerada dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade;
- *Infração 05 - Despesa de encargos legais e juros sobre infração a Legislação Trabalhista - C.L.T. (R\$ 955.348,53 e R\$ 1.522.557,48)*: foram glosados os encargos legais e juros moratórios referentes a multas por infração fiscal, vez que a contribuinte somente adicionou ao lucro real o valor correspondente ao principal;
- *Infrações 06 - Juros sobre tributos e contribuições vencidos e não pagos (R\$ 30.246.741,26) e 07 - Despesas e encargos (R\$ 4.623.472,90)*: a contribuinte contabilizara no período fiscalizado os encargos legais e juros incorridos sobre débitos de IPI cuja quitação com o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas foi autorizada pela Medida Provisória nº 470/2009. A Fiscalização, porém, considerou indedutíveis os encargos legais (honorários da Procuradoria da Fazenda Nacional) porque desnecessários, bem como os juros e multa de mora porque representativos de provisões dependentes do efetivo pagamento. Quanto a este último ponto, a Fiscalização glosou apenas os juros porque as multas de mora foram adicionadas pela contribuinte; e
- *Infração 08 - Despesas de Terceiros*: a contribuinte não apresentou contrato de prestação de serviços referente a *estruturação financeira* promovida por Cedrus Consultoria (R\$ 1.023.979,03 e R\$ 438.848,15), bem como o contrato de empréstimo entre sua controlada e o Deutsche Bank, do qual decorreriam as despesas por *serviço de intermediação financeira EURO DTVM* (R\$ 2.940.000,00

e R\$ 1.260.000,00), sendo que as notas fiscais emitidas por esta prestadora de serviços foram dirigidas à controlada Central Energética Jitituba Ltda, e o contrato de mútuo firmado entre a autuada e sua controlada não estabelece o repasse das despesas de captação de recursos.

Impugnando o lançamento, a contribuinte pleiteou diligência, discordou da interpretação atribuída pela autoridade fiscal às operações com EMPAT; afirmou imprópria a análise fiscal acerca dos tratos culturais, que conduz a conclusões impossíveis; questionou a análise por amostragem das despesas por apontamento, demonstrando serviços que são de manutenção e, assim dedutíveis; defendeu o benefício fiscal de depreciação acelerada em sua atividade de natureza rural; manifestou discordância quanto à glosa de encargos e juros decorrentes de multas por descumprimento de obrigação trabalhista, e não tributária; argumentou que os juros e encargos glosados sob a classificação de provisão seriam líquidos e certos; aduziu que foi destinatária final do empréstimo tomado junto ao Deutsche Bank e que as despesas de estruturação financeira foram necessárias à sua atividade conforme documentos aos quais se reporta.

A Turma Julgadora indeferiu o pedido de diligência porque desnecessário e rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- *Infração 01: [...] em momento algum, no processo, a Fiscalizada, ora Impugnante, demonstrou a contabilização dos fatos contábeis que decorressem na apropriação do valor glosado como custo. Pelo, contrário, o que se ficou demonstrado foram as mutações na conta nº 2.1.2.05.89, do Passivo Circulante, em que apresentava um saldo inicial (01/01/2008) de R\$ 0,00, e que no Final do ano-calendário apresentou um saldo de R\$ 3.307.895,37 a favor do credor. Logo, saldo meramente patrimonial, e não de resultado;*
- *Infração 02: correta a interpretação fiscal, com suporte em doutrina contábil, de que os custos/despesas apontados tratam-se de custos de formação de canavial e não despesas de tratos culturais;*
- *Infração 03: a glosa procede porque os gastos são significativos; foram aplicados aos bens do ativo imobilizado; nas planilhas, fornecida pelo próprio Contribuinte, a vida útil superior a 01(um) ano, e mesmo assim não foram imobilizados; a Fiscalização concedeu a depreciação dos valores considerados imobilizados, conforme Demonstrativo das Despesas de Apontamento;*
- *Infração 04: os dispositivos legais autorizam exclusivamente o benefício da depreciação acelerada incentivada para as pessoas jurídicas que explorem atividade rural, o que conduz, por óbvio, a concluir que apenas os bens depreciables são alcançados por este benefício. Por sua vez, os custos de aquisição e formação da lavoura de cana-de-açúcar estão sujeitos à exaustão, tendo em conta as interpretações exteriorizadas em atos administrativos no sentido de que a cultura de cana-de-açúcar não é um cultivo florestal, mas sim que, por não se extinguir com o primeiro corte, voltando a produzir*

novos troncos e permitindo um ou mais novos cortes, deve ser objeto de quotas de exaustão à semelhança da exploração de florestas;

- *Infração 05: as multas decorrentes de leis administrativas, penais, trabalhistas, etc, embora não se caracterizem como fiscais, são desnecessárias e, assim, indedutíveis. Ademais, a autoridade glosou despesas a título de multa por Ação Fiscal, no ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 438.782,99;*
- *Infrações 06 e 07: a contribuinte não questionou a desnecessidade dos encargos legais e, quanto à natureza de provisão atribuída aos juros glosados, é indispensável que se verifique seu pagamento, consoante disposto no art. 7º da Lei nº 8.541/92; e*
- *Infração 08: [...] em momento algum consta como beneficiário dos serviços prestados a Impugnante, e em relação ao contrato de mútuo (fls. 4.897/4.899) não ficou demonstrado os repasses dos valores que decorressem em quaisquer despesas financeiras. Ou melhor, esta claro nos documentos acostados somente justifica a relação Jurídica da Central Energética Jitituba Ltda. com os prestadores de serviços Cedrus Investimentos Ltda. e com a EURO DTVM S.A.*

A manutenção da glosa referente à Infração 02 (Tratos Culturais) foi decidida por maioria de votos.

Cientificada da decisão de primeira instância em 26/08/2014 (fl. 5011), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 24/09/2014 (fls. 5013/5051), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação, reforçada por outros argumentos, e observando que o acórdão recorrido limitou-se a reproduzir as razões da autuação, sem examinar os fundamentos da impugnação apresentada pelo contribuinte.

Com referência à "**Infração 01 - EMPAT**", diz ser equivocada a conclusão fiscal de que o valor glosado não transitou por conta de resultado, assim como impróprio o argumento adotado pela autoridade julgadora de 1ª instância para manutenção da exigência, pois o fato de existir no passivo o saldo correspondente ao empréstimo contraído junto a EMPAT não faz a presunção de falta de contabilização do custo, ou mesmo a apropriação indevida de custos. Observa que a conta de passivo recebeu a contrapartida do débito do produto recebido em conta de estoque, e que o valor foi levado a custo na saída do produto, mediante baixa no estoque pelo custo médio, registrado ao final de cada mês. Aduz que a Fiscalização poderia ter facilmente constatado que o custo dos produtos vendidos informado em DIPJ é exatamente igual aos valores contabilizados no grupo de contas contábil 3.1.6 (Custo do Produto Vendido) e 3.3.3 (Compra de Mercadorias, subtraído da parcela de R\$ 165.919,10, transferida para a Ficha 05/A da DIPJ, para melhor classificação fiscal.

Discorre sobre a composição dos custos de produtos vendidos e conclui ter procedido corretamente na transcrição dos registros contábeis para a DIPJ. Acrescenta, ainda, que mesmo se não contabilizado, o custo em referência poderia ser excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na forma do art. 250, I do RIR/99. Esclarece que a venda foi efetuada quando a empresa Recorrente não tinha o produto em estoque e assim a EMPAT, parceira na logística e armazenamento de produtos, emprestou o açúcar de propriedade de

terceiro, do qual tinha a guarda, para que a recorrente honrasse a venda efetuada, e ressalva que o correto seria registrar venda para entrega futura, em resultado de exercício futuro, no passivo circulante, dado que a recorrente não tinha o produto elaborado no momento em que emitiu a nota fiscal de venda, apropriando-se o resultado por ocasião da elaboração do produto. Mas, ocorrida a venda e registrada a saída da mercadoria do terminal, deve ser contabilizada a baixa do estoque, aqui promovida no momento em que a EMPAT efetuou a entrega do produto vendido utilizado produtos de terceiros. Em suas palavras:

A divergência apontada pela fiscalização no item 03 - compras de insumos a prazo, Ficha 04/A, da DIPJ/2009-08 decorre de mera reclassificação, no detalhamento dos custos, tanto que o total consignado na mercadoria Ficha, correspondente ao total contabilizado, abatido deste as reclassificações indicadas acima, referentes a parcelas de despesas médicas no montante de R\$ 165.919,10, transferidas para despesas operacionais na Ficha 05/A, da DIPJ/2009-08.

Quanto à "**Infração 02 - Tratos Culturais**", diz que a autoridade fiscal *não entendeu os estudos que fez, pois dizer que os gastos com tratos culturais só se realizam nos meses de maio e junho e se resumem a aplicação de fertilizantes e herbicidas, é uma demonstração clara da superficialidade com que tratou a fiscalização. Afirma ter procedido nos exatos termos da resposta a consulta formulada junto a Superintendência da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, que estaria anexa à defesa, e complementa:*

A esse respeito, esclarecemos que a safra (corte) da cana se inicia normalmente em setembro, quando então se faz o corte da cana e 30 a 60 dias depois se faz necessário a aplicação de tratos culturais na área colhida, que vai precisar de irrigação, limpa, adubação e outras despesas (depreciação de bens, salários e encargos sociais relativos ao pessoal destinado a essas atividades), de forma que esses gastos são de fundamental importância na manutenção da planta e precisam ser efetuados imediatamente, não dá para esperar até maio ou junho como entendem, erroneamente, as autoridades fiscais lançadora e julgadora. Além do mais, não é demais dizer que nos tratos culturais temos vários outros gastos, além dos citados pela fiscalização, e diga-se, gastos relevantes que dentre os quais enumeramos: salários de pessoal, encargos sociais, depreciação de máquinas e implementos usados nos tratos, transportes de empregados, irrigação, etc., portanto a afirmação da autoridade fiscal demonstra o seu total desconhecimento de causa, fato este que, presumimos, o levou a desconsiderar os gastos dessa natureza.

A autoridade fiscal também teria se equivocado ao glosar todo o gasto pertinente a cana soca, classificando-o como despesas de formação de canavial, porque *certamente há valores relativos a tratos culturais, dado que seria impossível safra sem tratos culturais, pois a cana-de-açúcar, muito embora perene, precisa ser tratada para se manter produtiva, como inclusive constatado pela própria autoridade fiscal no registro às fls. fls. 3 do Relatório Fiscal. Olvidou-se, porém, que os prazos ali citados nem sempre se cumprem como imaginado pela literatura pertinente, dado que fica condicionado a circunstâncias outras, tais como clima, capacidade de investimento, etc. Aduz que:*

Analizando a planilha elaborada pelo fiscal, facilmente se chega à conclusão de que está considerando todos os gastos de manutenção dos canaviais formados em períodos anteriores, já em cortes, ou seja, gastos com a cana soca, contemplando os tratos culturais em todas as áreas plantadas já objeto de corte anteriormente, e que foram apropriados pela Recorrente no ano de 2008 a débito da conta contábil nº 3.1.5.07.17 - Transitória de despesas, em contra-partida a crédito da conta nº

1.1.2.05.04 - Tratos Culturais, no Ativo Circulante, como novos plantios, glosando então as despesas apropriadas daquele ano. [...]

Esclarece que os valores lançados na Conta Contábil nº 1.1.2.05.04 no Ativo Circulante, identificados nos mapas auxiliares da contabilidade entregues aquela fiscalização como "Tratos Culturais safra 2007/2008" diz respeito aos canaviais que serão cortados na safra 2007/2008, e não a safra de planta, como entendeu a fiscalização. Complementa que em sua contabilidade os gastos com os tratos culturais dos canaviais que já foram objeto de corte anteriormente estão registrados no Ativo Circulante, enquanto no Ativo não Circulante são mantidas *quatro contas devedoras, que agregam os gastos efetivados com os plantios, sendo três delas com os custos de implantação de cada planta, que no ano de 2008 eram: conta nº 1.6.3.02.01.11- safra 2005/2006, conta nº 1.6.3.02.01.12 - safra 2006/2007, e conta nº 1.6.3.02.01.13- safra 2007/2008. E uma conta nº - 1.6.3.09.01 - Formação da Lavoura, que recepciona os valores gastos com a formação de novos plantios, sendo desta transferido, após conclusão do plantio, para uma nova conta no Ativo não Circulante.* As três primeiras contas seriam mantidas até o quarto corte e conseqüente exaustão, registrada em conta redutora do Ativo não Circulante.

Assevera ter demonstrado, de forma clara e precisa, que para a safra 2007/2008 (corte) iniciou os tratos culturais (planilha início e término das atividades por safra) em julho de 2006 com final em agosto de 2007, cujo corte é realizado a partir de setembro de 2007 com término em abril de 2008, e reporta-se à planilha denominada "Tratos Culturais e Plantio de Safra", com este conteúdo, sendo o custo levado ao resultado, demonstrado na planilha com o sinal negativo.

A Fiscalização entendeu que, neste relatório, os tratos culturais da safra 1 seriam resultado de plantio, mas na verdade se referem a diversos plantios realizados em safras anteriores. Equivocada a interpretação do fiscal de que safra 1, 2 e 3 tratava-se de primeiro corte, pois se referem a cortes decorrentes de plantios anteriores. Conclui que os valores glosados tratam realmente de tratos culturais de cana soca e não de plantio como consta da acusação. Complementa que:

Tal situação também é visualizada relativamente aos tratos culturais pertinentes a safra 2008/2009, onde é claramente demonstrado que os visualizados valores negativos no período que vai de setembro a dezembro de 2008, considerando que naquela safra o corte foi realizado no período de setembro de 2008 a março de 2009, correspondem a transferência dos gastos com tratos culturais da safra 2008/2009, para conta de resultado. O plantio efetuado, mais uma vez destacamos, o plantio está em separado.

[...]

Como bem se vê os tratos culturais estarão presentes sempre, haja vista o caráter sazonal das safras, considerando que são várias lavouras, sendo que o fato de estar denominado safra 1, safra 2 e safra 3, num mapa auxiliar onde se pretendeu prestar esclarecimentos a fiscalização, não significa dizer se tratar de primeira safra, mas refere-se a todos os tratos culturais referentes a todos os plantios efetuados em anos anteriores, razão por que o entendimento fiscal não merece prevalecer.

Discorda, também, da crítica fiscal à falta de clareza da nomenclatura dos centros de custos, aduzindo que o nome dado ao centro de custos não poderia servir para dissociá-lo de tratos culturais de cana soca, e que, dentre os centros de custos apontados na página 7, há tão somente uma conta referente a tratos culturais, conforme se comprova pela

documentação acostada, o que fragiliza por completo a autuação, realizada por amostragem. Ademais, caso houvesse algum centro de custo que não se relacione a cana soca, nem tampouco à formação de lavoura, seria custo que certamente seria contabilizado direcionado diretamente à despesa, influenciando da mesma forma no resultado. Indica, neste sentido, as despesas listadas nos centro de custos "conservação de casas e vilas residenciais, conservação de estradas e pontes, geração e distribuição de energia elétrica, geração e distribuição de vapor, fabricação de açúcar, fabricação de álcool, manutenção etc."

Passando à "**Infração 03 - Despesas de Apontamento**", inicialmente discorda da manutenção da exigência pela autoridade julgadora sob o argumento de que os valores seriam "significativos", porque carente *de fundamento ou, ao menos, de parâmetros*. Observa que os valores não chegam a 5% do total imobilizado no ano de 2008 (R\$ 17 milhões) e que o imobilizado total representava R\$ 353 milhões, e conclui serem superficiais os argumentos utilizados para justificar a manutenção da glosa.

Assevera, também, que a lei não correlaciona a durabilidade de determinado bem à sua reposição no tempo máximo de um ano, e assim a Fiscalização se vale de presunção. Observa que a atividade sucroalcooleira *vem enfrentando uma grande dificuldade financeira, ao longo dos últimos 6 (seis) anos e tem poupado o máximo os gastos, comprometendo, inclusive, em alguns períodos a produtividade*.

Assim, na recuperação do parque industrial feita após a safra (moagem), que se denomina, na literatura contábil, comercial e fiscal, de "apontamento", muitas vezes a Recorrente deixou de fazer a devida reposição de algum bem, por força das circunstâncias, ou seja, por falta de recursos, mas nem por isso deixou de moer na safra seguinte, pois buscou alternativas, chegando até mesmo a operar com um maquinário precário em alguns momentos. Essa é a realidade do setor, que vem amargando grandes prejuízos, de forma que é possível sim, alguns dos bens indicados na planilha que norteou a glosa tenha sido reaproveitados, com alguns ajustes, na safra seguinte. Isso, no entanto, não descaracteriza a sua natureza, que é de um bem de reposição.

Cita excertos doutrinários para demonstrar que a *contabilização em conta de resultado relativa as despesas de manutenção em comento foi efetivada em observância a lei e a doutrina contábil*. Entende que a autoridade julgadora deveria ter determinado diligências para confirmação dos fatos ou então aplicar o art. 112 do CTN na presença de dúvida.

Diz ser equivocada a afirmação fiscal de que *determinados serviços aumentam a vida útil do bem*, pois aqueles indicados em planilha anexa à impugnação tratam apenas de manutenção e não podem ser imobilizados. Conclui que a autuação foi realizada por amostragem, e pede a reforma a decisão recorrida para exclusão desta acusação.

Com referência à "**Infração 04 - Depreciação da Atividade Rural**", invoca o disposto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, no sentido de que *os bens do ativo imobilizado empregues na atividade rural do contribuinte podem ser depreciados integralmente no próprio ano da respectiva*, e que a própria fiscalização tratou sua atividade como florestal, ao invocar, como fundamento, a *definição de "atividade rural" trazida no art. 58, VI do RIR/99*, muito embora desprezando o art. 59, §3º, da Lei nº 4.506/64, que assegura ao *proprietário das formações florestais destinadas ao corte o direito de deduzir, em quota anual, todas as importâncias aplicadas como gastos no plantio da cultura naquele mesmo exercício, sem se sujeitar às quotas de exaustão*.

No que tange à apuração fiscal acerca do registro de exaustão para a lavoura de cana-de-açúcar e exclusão da depreciação acelerada, reitera as seguintes considerações deduzidas em impugnação:

- a) *A Recorrente exerce a atividade agroindustrial, e como tal, integra os sistemas de produção rural e industrial, onde, planta, colhe e beneficia toda sua produção rural, de cana-de-açúcar, produzindo açúcar, álcool, melaço e bagaço;*
- b) *Tendo em vista tratar-se a cana-de-açúcar de uma cultura perene, permanente, que propicia em média 4 (quatro) cortes, anuais, os gastos com a formação do plantio repercute em vários períodos posteriores, de forma que na sua formação classifica-se contabilmente como ativo não circulante - Imobilizado, nos termos da Lei 6.404/76, e Decreto-lei 1.598/77;*
- c) *O custo da cana-de-açúcar é apropriado anualmente, levado a conta de resultado, mediante apropriação de encargos de depreciação/exaustão, afetando o lucro ou prejuízo do ano em que se efetua cada corte.*
- d) *Como agroindústria, a Recorrente recolhe a contribuição para seguridade social com base na Lei 8.212/91, ou seja, com o tratamento previdenciário atribuído as empresas rurais.*

Esclarece que não contabilizou encargos de exaustão e exclusão de depreciação em duplicidade, afirma correta a classificação contábil dos encargos registrados, e se opõe à interpretação restritiva de que a lavoura de cana-de-açúcar, por estar sujeita à exaustão, não teria o benefício da depreciação acelerada, pois *ambas dizem respeito a encargos de inversões, são custos que se apropriam em função do uso do bem de capital investido, são resultantes das obrigações de capital fixo da empresa, ou seja, corresponde a apropriação em conta de resultado contábil do custo de aquisição/formação de bem utilizados na atividade da empresa. Assim, o sentido econômico será, sempre, encargo, custo de bem de capital.*

Reporta-se a doutrina contábil acerca da semelhança entre os encargos, e defende que *todos os gastos de natureza não circulante - imobilizados, sujeitos a encargos de depreciação/exaustão/amortização, são passíveis de usufruir do incentivo fiscal previsto na legislação. A única exceção imposta pelo aludido diploma legal, diz respeito ao investimento em terra nua, até porque o art. 58, do RIR/1999, definiu como atividade rural a agricultura, pecuária e extração e, como restrição, dispôs que esse conceito não se aplica às empresas que patrocinam a mera intermediação de produtos agrícolas e animais, permitindo a utilização do encargo de forma acelerada ao contribuinte que exerce atividade rural.*

Transcreve doutrina acerca do fato de a aquisição de terra não se sujeitar a depreciação, e questiona porque o legislador excluiu este item do benefício concedido, para, na sequência, argumentar:

A resposta a essa indagação passa por uma análise hermenêutica da lei e sua aplicação. A eficácia da lei está na possibilidade de fazê-la valer, aplicá-la em seus exatos termos, para tanto, é preciso entender o sentido da norma, a que ela se presta, no caso em tela, o que fica evidente na norma instituidora do mencionado benefício fiscal é que o legislador autorizou o contribuinte que exerce atividade rural, a reconhecer o custo integral do bem adquirido para utilização na atividade rural, no próprio ano da aquisição. Isto é fato. O que fica evidente também é que o emprego do vocábulo - "depreciação", alocado na norma, tem acepção ampla, pois diz respeito a encargo, que corresponde ao custo de aquisição de bem.

Ora, quando a norma diz que os bens adquiridos, exceto a terra nua, poderão ser objeto de depreciação integral no próprio ano da aquisição, resta claro que está tratando da apropriação do custo desse bem, ou melhor, o reconhecimento para fins fiscais do custo do investimento realizado. Não importa aqui, se a apropriação dar-se-á com a denominação de depreciação, amortização ou exaustão, independentemente disso, o custo do investimento, exceto em terra nua, poderá ser objeto de exclusão do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no próprio ano da aquisição. Esse é o correto entendimento, é assim que a norma em comento deve ser aplicada, dado que, a mesma contempla a aquisição de bens do imobilizado para utilização na atividade rural, como é o caso da Recorrente, e, a única restrição que faz é ao investimento em terra nua, que por sua natureza, não está sujeita a depreciação.

A manutenção da glosa representaria, assim, uma nova restrição não contemplada na lei, contrariando seu espírito *que teve por objetivo claro, incentivar os investimentos feitos na atividade rural, exceto na aquisição de terra nua.*

Ressalta, ainda, o procedimento contraditório da autoridade fiscal, dado que, *procedeu a glosa da exclusão efetuada relativa a imobilização do ano, e, no entanto, não adotou o mesmo procedimento para glosar as adições correspondentes a realização da depreciação/exaustão, dos canaviais plantados nos anos de 2006 e 2007, que foram objetos de utilização desse mesmo incentivo nos citados períodos e que foram adicionados na composição do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, em montante equivalente as parcelas contabilizadas como exaustão em conta de resultado no ano de 2008, que importou em adição a título de "Realização da Depreciação Acelerada da Atividade Rural" no valor de R\$ 8.416.492,06, sendo R\$ 2.908.635,57 do plantio de 2007 e R\$ 5.507.856,48, do plantio de 2006, conforme consignado na fls. 28, parte "A", do LALUR N° anexos.*

Além disso, a autoridade fiscal *deixou de proceder, ou mesmo determinar, a efetivação dos ajustes nos anos subsequentes, desconsiderando as repercussões dessa glosa no sentido da indedutibilidade das despesas apropriadas nos períodos subsequentes, como se prova com a cópia da DIPJ/10, anexa, anulando assim, os efeitos da exclusão anterior.* Entende que esta omissão *é prejudicial ao direito, a justiça fiscal* e deve ser corrigida. Mais à frente, afirma que *a exclusão procedida em 2008 já havia sido integralmente oferecida a tributação, mediante adições na composição do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, como se prova com as fls. do LALUR.*

Quanto à **"Infração 05 - Despesas de encargos legais e juros sobre a infração à legislação trabalhista - CLT"**, inicialmente observa que a decisão recorrida justificou *que a autoridade fiscal glosou despesas a título de multa por ação fiscal, no ano-calendário 2009, no valor de R\$ 438.782,99, para a qual não teria sido apresentada defesa pela Recorrente.* Todavia, como o lançamento diz respeito apenas aos fatos geradores ocorridos em 2008, qualquer acusação referente a outro período *deve ser afastada de imediato, a bem da justiça fiscal.*

Defende inexistir vedação legal à dedução de *encargos e juros incidentes sobre a multa decorrente de infração a CLT*, pois o art. 344, §5º do RIR/99, que em seu entender estaria citado como fundamento da acusação, trata apenas de multas por infrações fiscais. Em consequência, *o lançamento é imperfeito e carece de fundamentação legal correta, devendo ser cancelado, por sua manifesta nulidade.*

A recorrente também se opõe às "**Infrações 06 - Juros sobre tributos e contribuições vencidos e não pagos e 07 - Despesas de Encargos**", inicialmente abordado os encargos devidos à Procuradoria da Fazenda Nacional, diz que impugnou a glosa corretamente, observando que ela está fundamentada no art. 299 do RIR/99 e no Parecer Normativo nº 61/79, e no mencionado dispositivo legal inexistente a *especificação de que a despesa de encargos legais seja indedutível*, razão pela qual ele não se presta a fundamentar a acusação fiscal, evidenciando sua insubsistência. Por sua vez, o Parecer Normativo nº 61/79 aborda apenas a indedutibilidade de multas, e também não aborda a questão dos encargos legais.

Quanto às multas e juros de mora, anota que a autoridade julgadora de 1ª instância inovou na fundamentação legal e ainda *fez ressuscitar o art. 7º da Lei 8.541/92*, classificando de *inaceitável e ilegal a indicação de um dispositivo legal que já não produzia efeitos no ano de 2008, posto que o art. 41, da lei 8.981/1995, dispôs de forma diferente, admitindo que os tributos e contribuições são despesas dedutíveis no período de sua competência*.

Observa que o art. 41 da Lei nº 8.981/95 está consolidado no art. 344 do RIR/99, e afirma a dedutibilidade dos juros incorridos com base no art. 374 do mesmo Regulamento, citando julgado administrativo e afirmando que *o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífico nesse sentido*,

Por fim, no que se refere à "**Infração 08 - Despesas de Terceiros**", argumenta que *muito embora tenha afirmado a autoridade julgadora que não haveria qualquer vínculo da Recorrente com os prestadores de serviços, mas sim, destes com a Central Energética Jitituba Ltda, resta clara a relação, na pior das hipóteses indireta, pois os contratos firmados pela Central Energética Jitituba Ltda, que é uma controlada da recorrente, foram repassados integralmente à controladora, no caso à Recorrente*.

Entende que *o fato de o contrato originário haver sido firmado em nome da controlada, não descaracteriza o fato de que a empresa mutuária, logo em seguida, promoveu o repasse das quantias para a Recorrente, conforme se infere do incluso contrato de mútuo*. Afirma, assim, que a despesa é necessária, e não há motivo para desconsiderá-la, *até porque os valores mutuados foram devidamente registrados contabilmente nas duas empresas (controlada e controladora), observando prática comum para obtenção de empréstimos e financiamento por meio de empresas do mesmo grupo*.

Defende que *o mesmo se verificou em relação às despesas de estruturação financeira incorridas com as empresas CEDRUS CONSULTORIA e EURO DISTRIBUIDORA, vinculadas à operação de mútuo conforme evidenciam as correspondências enviadas em 19.05.2008 pela CENTRAL ENERGÉTICA JITITUBA, cuja cópia segue em anexo*. Diz que a argumentação fiscal desconsidera o princípio da verdade real, estando provada, nos autos, *a relação e o vínculo da Recorrente com a Central Energética Jitituba Ltda e desta, com as prestadoras do serviço, seguindo-se a transferência integral dos recursos obtidos para a Recorrente, que inclusive assumiu os demais encargos decorrentes dessas operações*. Acrescenta, ainda, que figura como co-devedora do débito assumido por sua controlada.

Diz ser impertinente a citação do texto extraído do Livro - GUIA IOB - Imposto de Renda Pessoa jurídica - Vol 2, pois *no caso presente foi beneficiária de recursos repassados pela sua controlada*. E observa que *os contratos podem ser escritos ou não, de forma que não é preciso estar exposto em contrato que a recorrente assumiria todas as despesas decorrentes dos empréstimos contraídos pela CENTRAL ENERGÉTICA JITITUBA*

Processo nº 10410.724088/2013-11
Acórdão n.º **1302-001.788**

S1-C3T2
Fl. 15

LTDA e repassados na íntegra a recorrente, para que a despesa de encargos, dele decorrentes sejam classificadas como necessárias. Isto está claro nas operações efetuadas entre recorrente e controlada.

Pede, assim, que o recurso voluntário seja acolhido e provido, para julgar-se improcedente o auto de infração combatido, face a inexistência das infrações equivocadamente apontadas pela fiscalização.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Infração 01 - EMPAT

Examinando a escrituração do sujeito passivo, a autoridade fiscal concluiu não existir o registro contábil do valor de R\$ 3.307.895,37 no custo dos produtos vendidos. Foi apenas informado como custo na DIPJ. A contribuinte fora intimada a demonstrar a composição da linha 03 da ficha 4A (Compras de Insumo) da DIPJ/2009, e ali estava consignado o montante antes referido vinculado à conta de passivo nº 2.1.2.05.89 - EMPAT. A fiscalizada alegara que o valor em referência fora contabilizado em custo, conta nº 3.1.6.02.004, mas a Fiscalização constatou apenas o débito em estoque (conta nº 1.01.02.01.02.02 - VHP Terminal Açucareiro) e o crédito no passivo antes indicado, como a seguir descrito:

Analisando os razões contábeis das contas envolvidas, constatamos que se trata de uma espécie de conta-corrente de açúcar do terminal açucareiro - EMPAT. Pela tomada do empréstimo de açúcar, se debita o estoque, conta 1.01.02.01.02.02 - VHP terminal açucareiro e se credita o passivo, conta nº 2.01.02.05.89 - Empat. Quando devolve o açúcar, faz-se o lançamento inverso.

A contabilização no resultado, só se dá pela apuração do custo das vendas do açúcar do terminal açucareiro, quando se credita o estoque conta 1.01.02.01.02.02 e debita o custo dos produtos vendidos - VHP terminal, conta nº 3.01.06.02.04.

Assim, conclui-se que não existe o registro contábil do valor de R\$ 3.307.895,37 no custo dos produtos vendidos. Foi apenas informado como custo na DIPJ.

Este tipo de operação é meramente uma conta-corrente de açúcar como já mencionado. Não envolve contas de resultado em um primeiro momento. A contabilização no custo dos produtos vendidos se dá como um todo na apuração do saldo final de estoque e do custo do açúcar do terminal açucareiro, e não relativamente à operação de empréstimo de açúcar. Desta forma, o valor acima mencionado foi glosado na apuração do resultado do exercício.

A recorrente afirma que os custos foram regularmente contabilizados, sendo que o valor informado em DIPJ é exatamente igual aos valores contabilizados no grupo de contas contábil 3.1.6 (Custo do Produto Vendido) e 3.3.3 (Compra de Mercadorias), subtraído da parcela de R\$ 165.919,10, transferida para a Ficha 05/A da DIPJ, para melhor classificação fiscal. Esclarece que a venda foi efetuada quando a empresa Recorrente não tinha o produto em estoque e assim a EMPAT, parceira na logística e armazenamento de produtos, emprestou o açúcar de propriedade de terceiro, do qual tinha a guarda, para que a recorrente honrasse a venda efetuada. Assim, registrada a saída da mercadoria do terminal, deve ser contabilizada a baixa do estoque, aqui promovida no momento em que a EMPAT efetuou a entrega do produto vendido utilizando produtos de terceiros.

Observa-se às fls. 39/53 que a autoridade fiscal promoveu conciliação entre os registros da DIPJ e os arquivos contábeis da contribuinte, e requereu esclarecimentos acerca

de divergências, sendo que relativamente às compras do período a contribuinte assim informou:

4º) *Ficha 04 A - Linha 03 - Compra de Insumos a Prazo*

Apresentamos a seguir composição da Linha 03 da Ficha 04 A, com os seguintes esclarecimentos:

a) Em 2008 contabilizamos como Receita na Venda de Açúcar VHP, produto adquirido através de empréstimo da Empresa Alagoana de Terminais - Empat

b) Contabilizamos no Custo do Produto conta nº 3.1.6.02.004 o valor de R\$ 3.307.895,37 e registramos no Passivo na conta nº 2.1.2.05.89, o empréstimo de açúcar concedido pela Empat - Empresa Alagoana de Terminais.

c) Cabe registrar que posteriormente realizamos a devolução do empréstimo em produtos - (Açúcar Demerara VHP).

d) O valor de 163.104,27 C "credor" corresponde à reclassificação na DIPJ de crédito Pis/Cofins não cumulativo para a conta de Impostos a Recuperar, (valor transferido da conta Estoque Final do Alcool).

Código	Cód. Estrut.	Conta	Saldo Inicial	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/ C
3.1.3.07.001	3.01.03.07.01	SACARIA DE POLIETILENO	0,00	1.429.016,47	0,00	1.429.016,47	D
3.1.3.07.002	3.01.03.07.02	SACARIA DE POLIPROPILENO	0,00	3.932,11	0,00	3.932,11	D
3.1.3.07.003	3.01.03.07.03	INGREDIENTES E DROGAS DE FABRICACAO	0,00	3.306.946,49	118.872,20	3.188.074,29	D
3.1.3.07.004	3.01.03.07.04	UTENSILIOS E PECAS P/LABORATORIO	0,00	71.606,11	0,00	71.606,11	D
3.1.3.07.006	3.01.03.07.06	CANAS DE FORNECEDORES	0,00	31.144.728,76	807.726,38	30.337.002,38	D
3.1.3.07.007	3.01.03.07.07	CANAS DE ACIONISTAS	0,00	10.960.765,52	342.482,02	10.618.283,50	D
3.1.3.07.009	3.01.03.07.09	MELACO TRANSFERIDO	0,00	1.153.645,50	0,00	1.153.645,50	D
3.1.3.07.013	3.01.03.07.13	CONSUMO PROP. D/MELACO (FORRAGENS)	0,00	0,00	65.336,09	-65.336,09	C
3.1.3.07.015	3.01.03.07.15	INSUMOS DIVERSOS	0,00	17.130,31	0,00	17.130,31	D
3.1.3.07.016	3.01.03.07.16	CREDITO PRESUMIDO DE ICMS	0,00	1.873.315,63	3.909.859,25	-2.036.543,62	C
3.1.5.07.017	3.01.05.07.17	CTA.TRANSITORIA TRATOS CULTURAIS	0,00	19.695.081,15	235,62	19.694.845,53	D
3.1.5.07.004	3.01.05.07.04	UTENSILIOS E PECAS P/LABORATORIO	0,00	8,40	0,00	8,40	D
3.1.5.07.001	3.01.05.07.01	SACARIA DE POLIETILENO INGREDIENTES E DROGAS DE LABORATORIO	0,00	301,56	0,00	301,56	D
3.1.3.07.018	3.01.03.07.18	LABORATORIO	0,00	51.786,78	124,95	51.661,83	D
3.1.3.07.020	3.01.03.07.20	REDUCAO CUSTO CANA FORNECEDORES	0,00	315.224,10	2.606.968,78	-2.291.744,68	C
3.1.3.07.025	3.01.03.07.25	CONSUMO PROPRIO ALCOOL	0,00	0,00	291.700,10	-291.700,10	C
3.1.6.01.005	3.01.06.01.05	MEL RESIDUAL	0,00	2.170.456,50	3.324.102,00	-1.153.645,50	C
3.1.5.07.030		CONSUMO PROPRIO ACUCAR				-17.104,65	
3.1.3.07.030	3.01.03.07.30	CREDITO DE PIS N/UTILIZADO	0,00	131.412,66	27.732,37	103.680,29	D
2.1.2.05.89	2.01.02.05.89	EMPAT-EMPRESA ALAG.DE TERMINAIS	0,00	25.638.884,53	28.946.779,90	3.307.895,37	D
3.1.3.07.031	3.01.03.07.31	CRETIDO DA COFINS N/UTILIZADO	0,00	621.978,10	127.998,66	493.979,44	D
3.1.3.07.032	3.01.03.07.32	CREDITO ICMS N/UTILIZADO	0,00	4.576.916,03	725,80	4.576.190,23	D
		Crédito Pis/Cofins s/Alcool				-163.104,27	C
		Total				69.028.074,41	

A autoridade fiscal exigiu a apresentação dos lançamentos contábeis nas contas mencionadas, totalizando o valor de R\$ 3.307.895,37, cópias das notas fiscais da tomada do empréstimo do açúcar, bem como as das respectivas devoluções do mesmo a Empat, conforme informado na letra c) do mesmo item. Em resposta (fl. 623/624), a contribuinte apresentou os documentos assim descritos: (a) lançamentos contábeis atinentes à conta acima mencionada; (b) extrato de movimentação de açúcar tipo VHP, emitido pela Empresa Alagoana de Terminais Ltda - EMPAT, durante o período de 31.10.2008 até 31.03.2009, que bem demonstra toda a movimentação realizada pela empresa intimada no

referido período; e (c) relatório contemplando toda produção e saída de açúcar pela empresa intimada (em conformidade com seu Livro de Produção Diária), relativa a safra 2008/2009.

Nos documentos apresentados (fls. 626/633) é possível constatar que:

- A movimentação da conta nº 2.1.2.05.89 (EMPAT) foi apresentada por estabelecimento e apenas a partir do 4º trimestre/2008, evidenciando lançamentos a débito de R\$ 3.575.814,12 para a matriz e R\$ 7.168.361,40 para a filial Camaragibe, apesar de o movimento total anual a débito, como acima indicado, representar R\$ 25.638.884,53. Nos registros contábeis é possível constatar três operações semelhantes, de débito e crédito de mesmo valor em datas próximas: R\$ 3.575.814,12 (vinculado à NF nº 70.630), R\$ 2.965.485,55 e R\$ 3.310.938,99, além da baixa do saldo inicial da conta da filial Camaragibe (R\$ 891.936,85). Os históricos no valor de R\$ 3.575.814,12 fazem referência à nota fiscal nº 70.630, e os demais, tanto a débito como a crédito, mencionam transferência para a conta nº 1.1.2.01.02.02., sendo que o valor R\$ 3.310.939,00 está vinculado à indicação de empréstimo de 5.000 toneladas e depois ao líquido de 4.640 toneladas. Os registros da filial indicam saldo credor de R\$ 3.310.938,99 em 31/12/2008, e o razão da matriz saldo devedor de R\$ 3.043,62, que já se verificava antes de 30/11/2008;
- A movimentação da conta nº 1.1.2.01.02.02 (VHP TERMINAL AÇUCAREIRO) também foi apresentada apenas para o 4º trimestre/2008 e evidencia dois lançamentos a débito de R\$ 2.965.485,55 e R\$ 3.310.939,00, na mesma data dos créditos no mesmo valor na conta nº 2.1.2.05.89. Com estes lançamentos, o saldo da conta é elevado para R\$ 10.205.709,08, seguindo-se a baixa de duas parcelas em valores também indicados na conta nº 2.12.05.89 (R\$ 3.575.814,12 e R\$ 891.936,86), que, juntamente com o registro de baixas para custo e perdas, levam a zero o saldo da conta em 30/11/2008. Em 31/12/2008 há um lançamento a crédito de R\$ 2.965.485,55 que reduz o saldo final da conta, majorado por outros ingressos, a R\$ 1.640.217,87. A contribuinte fez destaque na transferência para custo, em 31/01/2009 e 28/02/2009, das parcelas de R\$ 2.182.923,05 e R\$ 1.490.898,92. O último registro da conta é o crédito de R\$ 3.310.938,99, vinculado à conta nº 2.1.2.05.89, que reduz o saldo do estoque; e
- O *Extrato do Movimento de Açúcar Tipo VHP* refere-se à filial Camaragibe e traz as quantidades diárias de produto disponível de 31/10/2008 a 31/03/2009, sem qualquer informação destacada.

Do exposto, constata-se que a parcela glosada pela Fiscalização (R\$ 3.307.895,37) resulta da soma dos saldos finais, em 31/12/2008, da conta nº 2.1.2.05.89 da matriz (devedor de R\$ 3.043,62) e da filial Camaragibe (credor de R\$ 3.310.938,99). Por sua vez, os registros contábeis permitem concluir que os empréstimos a partir da conta nº 2.1.2.05.89 aumentaram o estoque registrado na conta nº 1.1.2.01.02.02, e desta conta foram promovidas as transferências que oneraram o custo do período. É desta forma, portanto, que o

saldo de estoque da filial Camaragibe, formado por empréstimos da EMPAT de R\$ 2.965.485,55 e R\$ 3.310.939,00, além de *TRANSF D/ USINA* de R\$ 3.929.284,53, totalizando R\$ 10.191.043,14 em 30/11/2008, suporta a transferência para custo de R\$ 5.723.292,16, a baixa de perdas de R\$ 14.665,94 e a baixa dos empréstimos com a EMPAT nos montantes de R\$ 3.575.814,12 e R\$ 891.936,86. Não dispondo, naquele momento, de estoque para liquidar o empréstimo com EMPAT das parcelas de R\$ 2.965.485,55 e R\$ 3.310.939,00, o primeiro é liquidado em 31/12/2008 e o segundo apenas em 31/03/2009. De toda sorte, no que importa ao presente caso, está evidenciado que o registro do custo referente ao empréstimo de produto no valor de R\$ 3.310.939,00 advém da conta nº 1.1.2.01.02.02, especificamente do registro de R\$ 5.723.292,16 que, como demonstrado pela contribuinte em impugnação, foi aportado na conta nº 3.1.6.02.004 e transferido para resultado do exercício (fl. 4792).

Frente a tais circunstâncias, não haveria razão para a contribuinte, depois de aumentar o estoque com o empréstimo referido, permitindo a transferência para resultado do custo correspondente, novamente agregar ao custo dos produtos vendidos, no momento da elaboração da DIPJ, o valor do empréstimo em aberto ao final de 31/12/2008. Ou seja, se os custos aportados na conta nº 3.1.6.02.004 foram integrados ao custo dos produtos vendidos informados na DIPJ, seria indevido o acréscimo vinculado à conta nº 2.1.2.05.89.

A contribuinte, porém, alega que o custo dos produtos vendidos apurado contabilmente seria praticamente equivalente àquele informado em DIPJ, com exceção de dois registros declarados como despesas. Observa-se nos documentos juntados ao recurso voluntário que o custo dos produtos vendidos indicado em balancete contábil seria de R\$ 200.363.137,27, ao passo que a DIPJ apontou o montante de R\$ 200.197.218,17 (fls. 5045/5046). Além disso, nota-se que a conta nº 3.1.6.02.004 não consta dentre aquelas relacionadas pela contribuinte como determinantes do valor de "Compras" informado em DIPJ para apuração dos custos dos produtos vendidos, ao qual teria sido indevidamente adicionada a parcela de R\$ 3.307.895,37. Referida conta, por sua vez, apresenta saldo de R\$ 81.671.059,64 no extrato do Livro Razão transcrito pela Fiscalização à fl. 636, assim como no balancete juntado ao recurso voluntário confirma-se que a conta nº 3.1.6.02.004 teria agregado ao custo dos produtos vendidos o montante de R\$ 81.671.059,64 (fl. 5045).

Em verdade, a defesa da recorrente está orientada no sentido de demonstrar que os produtos emprestados junto à EMPAT foram escriturados em estoque e de lá baixados para custo, de modo a infirmar a glosa fundamentada na ausência de *registro contábil do valor de R\$ 3.307.895,37 no custo dos produtos vendidos*. Contudo, a prova neste sentido é complexa em razão de a escrituração do sujeito passivo possivelmente adotar o custeio por absorção, de forma a determinar o custo total de cada produto ao final do período, ao passo que a DIPJ agrega a informação de custo de todos os produtos e ainda adota modelo compatível com o controle periódico de estoques (estoque inicial + compras - estoque final), e não o controle permanente normalmente vinculado à prática de custeio por absorção.

Para maior clareza, veja-se o descompasso entre os itens componentes do custo contábil e do custo informado em DIPJ:

- Balancete contábil:

Processo nº 10410.724088/2013-11
Acórdão nº 1302-001.788

S1-C3T2
Fl. 20

3.1.6	CUSTO PRODUTO VENDIDO	163.966.000,13	36.855.615,14	458.478,00	200.363.137,27
3.1.6.01	TRASF. PRODUTOS MATRIZ/FILIAL	(695.167,50)	0,00	458.478,00	(1.153.645,50)
5 3.1.6.01.005	MEL RESIDUAL	(695.167,50)	0,00	458.478,00	(1.153.645,50)
3.1.6.02	CUSTO DAS VENDAS	164.661.167,63	36.855.615,14	0,00	201.516.782,77
8 3.1.6.02.001	STANDARD	21.299.323,12	2.657.653,53	0,00	23.956.976,65
9 3.1.6.02.002	TITARA	10.178.558,01	1.132.833,06	0,00	11.311.391,07
9 3.1.6.02.003	VHP USINA	(37.345,00)	17.968.054,29	0,00	17.930.709,29
1 3.1.6.02.004	VHP TERMINAL	81.671.059,64	0,00	0,00	81.671.059,64
2 3.1.6.02.005	MEL RESIDUAL	15.145.352,48	4.118.724,51	0,00	19.264.076,99
3 3.1.6.02.006	ALCOOL HIDRATADO	27.173.351,04	879.077,94	0,00	28.052.428,98
1 3.1.6.02.007	ALCOOL EXPORTAÇÃO	6.295.296,96	9.947.304,86	0,00	16.242.601,82
7 3.1.6.02.008	PERDAS EVENTUAIS AÇUCAR	247.011,55	57.479,86	0,00	304.491,41
1 3.1.6.02.009	PERDAS EVENTUAIS ALCOOL	364.866,48	1.519,33	0,00	366.385,81
1 3.1.6.02.011	ALCOOL ELABORAÇÃO	738.045,28	0,00	0,00	738.045,28
1 3.1.6.02.012	ALCOOL ANIDRO	1.585.648,07	92.967,76	0,00	1.678.615,83
3.3	REVENIDAS	128.771,46	0,00	0,00	128.771,46
3.3.3	COMPRAS DE MERCADORIA	128.771,46	0,00	0,00	128.771,46

• DIPJ:

CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS			
01.	Estoques no Início do Período de Apuração	38.855.731,08	
02.	Compras de Insumos à Vista	0,00	0,00
03.	Compras de Insumos a Prazo	69.028.074,41	0,00
04.	Remuneração a Dirigentes de Indústria	629.325,32	48.409,64
05.	Custo do Pessoal Aplicado na Produção	40.653.838,35	0,00
06.	Encargos Sociais	5.259.217,39	0,00
07.	Alimentação do Trabalhador	473.131,92	0,00
08.	Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	25.750.455,92	38.567,78
09.	Arrendamento Mercantil	44.700,36	0,00
10.	Encargos de Depreciação e Exaustão	18.892.313,07	0,00
11.	Encargos de Amortização	0,00	0,00
12.	Constituição de Provisões	5.363.275,48	0,00
13.	Serviços Prestados por PF sem Vínculo Empregaticio	1.467.233,70	0,00
14.	Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	8.537.190,37	0,00
15.	Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
16.	Royalties e Assistência Técnica - EXTERIÓR	0,00	0,00
17.	Outros Custos	5.344.819,35	158.140,93
18.	(-) Estoques no Final do Período de Apuração	20.102.088,55	
19.	CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS	200.197.218,17	245.118,35
CUSTO DAS MERCADORIAS REVENIDAS			
20.	Estoques no Início do Período de Apuração	0,00	
21.	Compras de Mercadorias à Vista	0,00	0,00
22.	Compras de Mercadorias a Prazo	128.771,46	0,00
23.	(-) Estoques no Final do Período de Apuração	0,00	
24.	CUSTO DAS MERCADORIAS REVENIDAS	128.771,46	0,00

Em tais circunstâncias, para determinar as compras a informar em DIPJ, o sujeito passivo deve reunir os ingressos em estoque dos vários itens integrantes do produto final. Esta a razão de ter informado à Fiscalização as contas que representam aquisição de matéria prima e produtos intermediários (cana, sacaria, drogas de fabricação, insumos diversos, açúcar próprio) e dentre elas incluir a conta de passivo representativa de mercadoria recebida por empréstimo. Ou seja, a informação questionada pela Fiscalização (composição do valor informado em DIPJ a título de *Compras de Insumo a Prazo*) representa, no contexto do custeio por absorção, o ingresso de insumos aplicados nos produtos vendidos, característica que está demonstrada para a parcela glosada, na medida em que tal valor foi integrado ao estoque (conta nº 1.1.2.01.02.02) e não havia sido devolvido até o final do ano-calendário, aumentando a quantidade de produto e justificando o registro, em custo (conta nº 3.1.6.02.004), da parcela de R\$ 5.723.292,16, como antes demonstrado.

Frente ao exposto, a glosa da parcela de R\$ 3.307.895,37 não poderia estar fundamentada apenas no fato de ela estar vinculada a uma conta de passivo, ou por não ter sido computada no custo do período. Os elementos juntados aos autos permitem concluir que os produtos referentes àquele empréstimo integraram estoque do período, e estas constatações, associadas à semelhança entre o custo dos produtos vendidos apurado contabilmente e aquele informado em DIPJ, são suficientes para infirmar a acusação fiscal e determinar que seja **DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 01.**

Infração 02 - Tratos Culturais

A acusação fiscal aborda a complexidade do cultivo de cana-de-açúcar por meio do Relatório de Informações Complementares de fls. 250/290 e sintetiza os pontos relevantes para a caracterização da infração em referência nos seguintes termos:

O cultivo da cana-de-açúcar é bastante complexo, específico e envolve diversas etapas, que para melhor entendimento, elaboramos um relatório auxiliar, denominado Relatório de Informações Complementares, onde constam informações sobre o cultivo da cana-de-açúcar, processo produtivo do açúcar e do álcool, safras, tratos culturais e contabilização, elaborado com base em informações de empresas, instituições de pesquisa e especialistas no setor. Para os tratos culturais, onde reside à infração, há três definições de especialistas em Agronomia, inclusive da USP - Universidade de São Paulo.

Conforme descrito no relatório acima mencionado, existem dois tipos de tratos culturais que ocorrem em duas etapas diferentes do cultivo. O primeiro, logo após o plantio (até 90 dias), chamado de tratos culturais da cana planta, e o segundo, logo após cada colheita/corte (até 60 dias), chamado de tratos culturais da cana soca, que é o tratamento da parte da cana residual que permanece no solo após o corte e que crescerá para ser cortada na próxima safra.

Conforme diversas descrições constantes do relatório acima mencionado, do que seja tratos culturais da cana soca, podemos dizer que são basicamente a aplicação de fertilizantes como complemento da adubação básica já feita no plantio, herbicidas para controle fitossanitário e eventualmente algum despalhamento.

As épocas de realização dos tratos culturais da cana planta, conforme mencionado, dependem da época do plantio, vide comentário sobre safras no relatório acima mencionado. No Nordeste, o plantio pode ser feito nos meses de maio a julho (para cana com maturação em um ano e meio) ou de outubro a novembro (para cana com maturação em um ano) predominância no Nordeste.

Para realização de tratos culturais da cana soca, que dependem da época da colheita, pois são feitos logo em seguida e, como esta fase vai geralmente de setembro a abril do ano seguinte no Nordeste, os tratos culturais da cana soca são realizados nos meses de maio a junho geralmente.

No relatório complementar acima mencionado, também há um resumo sobre contabilidade rural e também como são feitos os registros contábeis das culturas permanentes, na qual a cana-de-açúcar está inserida, inclusive com ilustração de lançamentos contábeis, plano de contas e fluxogramas, elaborados por uma das maiores autoridades em contabilidade rural do Brasil, Sr. José Carlos Marion, além de outros artigos baseados em extensa bibliografia.

De acordo com os artigos contidos no relatório complementar, observamos que todos os custos de preparação do solo, que não são permanentes, e formação da cultura até a colheita devem ser registrados no ativo imobilizado (conta contábil-cultura permanente em formação), isto abrange, por exemplo: delineamento de curvas de nível, adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão - de - obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc. Por definição, alguns desses gastos são chamados também de tratos culturais da cana planta.

Após a cultura estar formada, imediatamente antes da colheita (no mês de agosto na região nordeste), transfere-se o valor acumulado da conta Cultura Permanente em Formação para a conta Cultura Permanente Formada para já começar a ser

exaurida, uma vez que começará a ser cortada. Desta fase em diante, os custos, como por exemplo da colheita, são custos da safra em curso, e não compõem mais o ativo imobilizado.

A partir destas premissas, a autoridade fiscal analisou os procedimentos adotados pela contribuinte relativamente às safras 2007/2008, 2008/2009 e 2009/2010, que afetaram o resultado do ano-calendário 2008. Observou que os *tratos culturais da cana soca, que são os gastos contabilizados na conta contábil nº 1.1.2.05.04 - Tratos culturais da cana soca, começam em junho/2006 e terminam em junho/2007 para safra 2007/2008, para safra 2008/2009, começam em junho/2007 e terminam em junho/2008 e para safra 2009/2010, começam em junho/2008 e terminam em junho/2009*, bem como obteve a informação de que o corte da safra 2007/2008 foi de setembro/2007 a abril/2008, período no qual os tratos culturais acumulados até 31/08/2007 foram apropriados como despesa, de acordo com a previsão mensal de moagem da safra, o mesmo se verificando na safra 2008/2009, em relação ao valor acumulado até 31/08/2008. Concluiu, assim, que os tratos culturais da cana soca somente poderiam ter ocorrido em maio e junho de 2008 para a safra 2007/2008, e em maio e junho de 2009 para a safra 2008/2009, ou seja, após a colheita da safra, nesta parte representando *custos da próxima safra* porque propiciam o crescimento da cana que foi cortada e se desenvolverá para ser cortada novamente na próxima safra, ao passo que as *despesas de preparação do solo e de formação da safra até a colheita devem ser contabilizadas no ativo imobilizado para posterior exaustão*. Contudo:

[...] conforme dito pelo contribuinte, informado nas observações da planilha Tratos Culturais e Plantio Safra - gastos e amortização, informado também na planilha Despesa de Tratos Culturais e registrado nos relatórios mensais de centro de custo/conta e balancetes contábeis, os gastos contabilizados como tratos culturais da cana soca, da safra 2007/2008, na conta 1.1.2.05.04, já vinham sendo acumulados bem antes da safra 2007/2008 ser colhida, desde de junho de 2006.

Em 31/08/2007, data do início da safra 2007/2008 (primeiro corte), a conta 1.1.2.05.04, tratos culturais no ativo, já possuía um saldo acumulado de R\$ 19.776.778,04, dos quais 18.912.922,25 relativos a safra 2007/2008.

Em 31/08/2008, data do início da safra 2008/2009 (primeiro corte), o saldo dessa mesma conta já era R\$ 21.833.492,27, dos quais 19.491.154,98, relativos a safra 2008/2009. Vide balancetes e planilhas despesa tratos culturais acima mencionada relativa aos respectivos anos.

Conforme procedimento de apropriação do contribuinte acima mencionado, Vide planilhas Despesas de tratos culturais e razão contábil da conta nº 3.1.5.07.17, conta transitória tratos culturais (despesa), relativo a safra 2007/2008, foi apropriado em 2008 como despesa de tratos culturais cana soca o valor de R\$ 8.981.448,83 e relativo a safra 2008/2009 o valor de R\$ 10.713.396,70.

Ao analisar os balancetes e os relatórios centro de custo/conta relativos aos tratos culturais da cana soca das safras, verificamos claramente que as despesas alocadas não são tratos culturais da cana soca, conforme definição já mencionada. Como exemplo citamos alguns centros de custo que já englobam diversas despesas, que pela própria descrição já se sabe a que se refere e outros centros de custo com a respectiva despesa ao lado, uma vez que a descrição do centro de custo não é elucidativa, por si só:

<i>Centro de custo</i>	<i>Denominação</i>
<i>1220503109</i>	<i>Conservação de casas e vilas residenciais</i>
<i>1220503138</i>	<i>Conservação de estradas e pontes</i>
<i>1210601</i>	<i>Geração e distribuição de energia elétrica</i>

1210701	Geração e distribuição de vapor
1210401	Fabricação de açúcar
1210501	Fabricação de álcool industrial
Conta	Centro de custo/conta
112050405030	Manutenção/material hidráulico
112050405013	Manutenção/despesa de conservação de bens
112050405003	Manutenção/materiais de construções
112050406009	Manutenção/energia elétrica adquirida
112050405029	Administração/material elétrico
112050405008	Apoio/Material elétrico e hidráulico
112050405014	Apoio/Material de expediente
112050407004	Apoio/utensílios e peças p/ laboratório
112050405026	Apoio/material de copa

Desta forma, concluímos que as despesas contabilizadas como tratos culturais da cana soca e apropriadas ao resultado pelo contribuinte, não são despesas de tratos culturais da cana soca, são despesas de formação do canavial, dentre outras, pelos seguintes motivos:

1) Por definição, devem ser realizadas após a colheita, ou seja, entre maio e junho do ano seguinte ao plantio, e nunca no período de preparação do solo e formação da safra, como foi identificado acima.

2) As despesas relativas aos tratos culturais da cana soca, basicamente se resumem à aplicação de fertilizantes como complemento da adubação básica já feita no plantio e herbicidas para controle fitossanitário. As despesas constantes do relatório centro de custo/conta e balancetes, acima exemplificado, demonstram que não se referem à tratos culturais da cana soca.

A autoridade fiscal ainda acrescenta referências a outros estudos que demonstram o descompasso entre a *relação percentual entre os tratos culturais da cana soca e o custo de formação da safra* verificada na contribuinte (54%) e aquela apurada acerca de outras usinas de açúcar no mesmo período (26%).

A glosa alcançou: 1) os tratos culturais relativos à safra 2007/2008 apropriados de janeiro a maio/2008, no montante de R\$ 8.981.448,83, do qual foi admitida a dedução, a título de exaustão, da parcela de R\$ 2.254.343,66; e 2) os tratos culturais relativos à safra 2008/2009 apropriados de setembro a dezembro/2008, no montante de R\$ 10.713.396,70, do qual foi admitida a dedução, a título de exaustão, da parcela de R\$ 3.792.542,43.

Em suma, a autoridade fiscal discordou da apropriação dos tratos culturais acumulados até agosto/2007 e até agosto/2008 nos meses de colheita das safras 2007/2008 e 2008/2009, respectivamente, e admitiu a dedução, apenas, da parcela equivalente ao percentual de exaustão da plantação nestas safras no ano-calendário 2008. Importa, assim, aferir se os valores contabilizados pela contribuinte correspondem à formação da lavoura, ou são despesas passíveis de apropriação durante a colheita da safra.

A recorrente alega que a autoridade fiscal *não entendeu os estudos que fez, pois dizer que os gastos com tratos culturais só se realizam nos meses de maio e junho e se resumem a aplicação de fertilizantes e herbicidas, é uma demonstração clara da superficialidade com que tratou a fiscalização*. Enuncia outros gastos que integram os tratos culturais (*salários de pessoal, encargos sociais, depreciação de máquinas e implementos usados nos tratos, transportes de empregados, irrigação, etc.*) e esclarece que:

[...] a safra (corte) da cana se inicia normalmente em setembro, quando então se faz o corte da cana e 30 a 60 dias depois se faz necessário a aplicação de tratos culturais na área colhida, que vai precisar de irrigação, limpa, adubação e outras despesas (depreciação de bens, salários e encargos sociais relativos ao pessoal destinado a essas atividades), de forma que esses gastos são de fundamental importância na manutenção da planta e precisam ser efetuados imediatamente, não dá para esperar até maio ou junho como entendem, erroneamente, as autoridades fiscais lançadora e julgadora.

A argumentação da recorrente é crível. A autoridade lançadora partiu da premissa de que os tratos culturais da cana soca somente seriam implementados depois de encerrada a colheita da safra, e não teve em conta a possibilidade de os gastos se verificarem ao longo da colheita, sobre a parcela da plantação já submetida a corte. Por sua vez, como demonstrado pela autoridade fiscal à fl. 259, é inconteste que, ao longo do ano-calendário 2008, a contribuinte promoveu a colheitas de safras em segundo e terceiro corte. Veja-se:

SAFRAS DE CANA DE AÇÚCAR				
SAFRAS	Plantio	1 corte	2 corte	3 corte
2003/2004	2002	set2003 a abr/2004	set2004 a abr/2005	set2005 a abr/2006
2004/2005	2003	set2004 a abr/2005	set2005 a abr/2006	set2006 a abr/2007
2005/2006	2004	set2005 a abr/2006	set2006 a abr/2007	set/2007 a abr/2008
2006/2007	2005	set2006 a abr/2007	set/2007 a abr/2008	set/2008 a abr/2009
2007/2008	2006	set/2007 a abr/2008	set/2008 a abr/2009	set/2009 a abr/2010
2008/2009	2007	set/2008 a abr/2009	set/2009 a abr/2010	set/2010 a abr/2011

Assim, relativamente ao período autuado, a contribuinte poderia estar: 1) desde janeiro/2008, apropriando tratos culturais aplicados na cana soca: 1.1) depois de iniciado o segundo corte da safra 2005/2006; e 1.2) depois iniciado o primeiro corte da safra 2006/2007; e 2) desde setembro/2008, apropriando tratos culturais aplicados na cana soca depois de iniciado o primeiro corte da safra 2007/2008. Não se pode negar a possibilidade da acumulação contábil destes tratos culturais, no ativo, desde o início do segundo corte da safra 2005/2006 e do primeiro corte da safra 2006/2007 (setembro/2007), dado que nada nos autos permite afirmar que a empresa estaria obrigada a aguardar até o final da colheita para iniciar o tratamento da cana soca já existente em suas plantações.

De fato, a autoridade fiscal se empenha em demonstrar a diferença entre os tratos culturais destinados à cana-planta e à cana soca, vinculando os primeiros à formação de lavouras e, conseqüentemente, sujeitando-os à exaustão, mas ao abordar os tratos culturais da cana soca prende-se ao fato de que eles somente se verificam depois da colheita, concebendo-a como um evento único, e não um processo passível de parcelamento, especialmente quando se está frente a extensas áreas cultivadas.

A recorrente assevera que a Fiscalização não teve em conta que os prazos citados na doutrina *nem sempre se cumprem como imaginado pela literatura pertinente, dado que fica condicionado a circunstâncias outras, tais como clima, capacidade de investimento, etc*, porém as conclusões fiscais tiveram por referência informações da própria contribuinte acerca do período de corte das safras. Aduz, também, que os valores lançados na Conta Contábil nº 1.1.2.05.04 no Ativo Circulante, identificados nos mapas auxiliares da contabilidade entregues aquela fiscalização como "Tratos Culturais safra 2007/2008, dizem respeito aos canaviais que serão cortados na safra 2007/2008, e não a safra de planta, como

entendeu a fiscalização, estendendo-se, mais à frente em sua defesa, para demonstrar os efeitos desta incorreta interpretação de seus demonstrativos das demais safras. De toda sorte, ainda que este equívoco tenha se verificado, sua investigação é desnecessária porque, como antes demonstrado, a premissa adotada pela Fiscalização - de que os tratos culturais da cana soca somente se verificariam depois de concluída a colheita de todas as plantações - prejudica todas as conclusões a partir dela extraídas.

A recorrente esclarece que os gastos com os tratos culturais dos canaviais que já foram objeto de corte anteriormente estão registrados no Ativo Circulante, enquanto no Ativo não Circulante são mantidas *quatro contas devedoras, que agregam os gastos efetivados com os plantios, sendo três delas com os custos de implantação de cada planta, que no ano de 2008 eram: conta nº 1.6.3.02.01.11- safra 2005/2006, conta nº 1.6.3.02.01.12 - safra 2006/2007, e conta nº 1.6.3.02.01.13- safra 2007/2008. E uma conta nº - 1.6.3.09.01 - Formação da Lavoura, que recebe os valores gastos com a formação de novos plantios, sendo desta transferido, após conclusão do plantio, para uma nova conta no Ativo não Circulante, mantendo-se as três primeiras contas até o quarto corte e consequente exaustão, registrada em conta redutora do Ativo não Circulante. Aduz que a autoridade fiscal também teria se equivocado ao glosar todo o gasto pertinente a cana soca, classificando-o como despesas de formação de canavial, porque *certamente há valores relativos a tratos culturais, dado que seria impossível safra sem tratos culturais, pois a cana-de-açúcar, muito embora perene, precisa ser tratada para se manter produtiva.**

De fato, se isoladamente considerados, a maior parte dos gastos promovidos pela contribuinte com as plantações poderiam ser, em primeira análise, associados, indistintamente, à cana soca e à cana-planta. Com exceção dos insumos destinados exclusivamente ao plantio, os insumos diretos e os gastos indiretos aplicados à lavoura inicial ou depois do primeiro corte não têm sua classificação contábil determinada em razão da natureza do gasto, mas sim tendo-se em conta o local e período de sua aplicação. Por este motivo, gastos com conservação/manutenção, energia elétrica, material de consumo, citados pela Fiscalização como anormais em relação à plantação já submetida ao corte, somente poderiam ser assim classificados se desconsiderado que são necessários equipamentos e recursos humanos, assim como administração e intervenção técnica, para a *aplicação de fertilizantes e herbicidas após cada colheita*, mormente frente a grandes extensões cultivadas, com destinação comercial.

Frente a tal contexto, para afirmar que os tratos culturais contabilizados antes do término da colheita se sujeitariam a imobilização para posterior exaustão, a autoridade fiscal deveria ter avaliado a natureza dos gastos e a sua destinação, assim infirmando a classificação contábil a eles atribuída pela contribuinte. Não se pode negar a possibilidade de a contribuinte ter errado nesta classificação, e alocado como tratos culturais de cana soca valores correspondentes a insumos e gastos indiretos destinados à formação de lavoura. Aliás, a Fiscalização apresentou indícios neste sentido ao demonstrar o descompasso entre a relação percentual destes gastos implementados pela contribuinte, frente às demais empresas que exerceram a mesma atividade no período fiscalizado. Porém, a reclassificação contábil dos gastos somente é possível mediante prova consistente, que a autoridade fiscal não logrou produzir no presente caso.

Por fim, registre-se que embora a recorrente afirme ter procedido *nos exatos termos da resposta a consulta formulada junto a Superintendência da Receita Federal da 4ª Região Fiscal*, referido documento não foi juntado aos autos.

De toda sorte, a acusação fiscal não está suportada por argumentos e provas que sustentem a conclusão acerca da indedutibilidade de parte dos valores apropriados pela contribuinte, no período autuado, a título de tratos culturais. Assim, com referência à infração nº 02, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Infração 03 - Despesas de Apontamento

A autoridade fiscal relata que a contribuinte classifica como despesas de apontamento *reparos e manutenções de equipamentos e instalações para manter a unidade fabril operando*, acumulando estes valores no ativo circulante para apropriá-los no período da safra, conforme previsão mensal de moagem da cana-de-açúcar. Examinando os valores acumulados até agosto/2007 e até setembro/2008, apropriados parcialmente no período fiscalizado, a autoridade fiscal constatou vários gastos que superavam o limite de dispensa de imobilização (R\$ 326,61) e intimou a contribuinte a fazer prova da vida útil dos gastos realizados. A partir dos documentos recebidos em resposta, a autoridade fiscal concluiu que parte dos gastos:

- 1) deveriam ter sido imobilizadas pela própria natureza do gasto, conforme exame das notas fiscais e descrição fornecida pela área técnica do contribuinte. Como por exemplo; obras de construção civil, serviços de fundição, instalação de equipamentos e serviços de retíficas e reformas que inquestionavelmente aumentam a vida útil do bem;*
- 2) foi informada vida útil superior a um ano, para itens de valor superior a R\$ 326,61 e mesmo assim não foram imobilizados;*
- 3) foi informada vida útil inferior a um ano, para itens de valor superior a R\$ 326,61 e conforme ficha Kardex do almoxarifado, ficou comprovado que não houve requisição posterior do respectivo item, na quantidade requisitada na intimação, no prazo de um ano, para o mesmo centro de custo, contados da data da requisição selecionada na intimação, portanto sua vida útil é superior a um ano e deveriam ter sido imobilizados.*

Nos demonstrativos de fls. 1263/1269 estão individualizados os itens de material de consumo glosados pela Fiscalização em razão da vida útil superior a um ano ou da permanência do item em estoque por mais de um ano, consoante informações prestadas pela contribuinte (fls. 1282/1285 e 1468/1471), e às fls. 1270 estão relacionados os serviços classificados como passíveis de imobilização. O demonstrativo de fl. 1262 consolida mensalmente os valores glosados e apresenta sua repercussão na apropriação promovida a cada safra, determinando as parcelas a serem acrescidas ao lucro tributável, depois de deduzida a depreciação pertinente ao ano-calendário 2008.

A recorrente inicialmente manifesta-se contra a manutenção da exigência em primeira instância sob a justificativa de que os valores seriam "significativos" e, de fato, esta circunstância isoladamente nada representa, na medida em que um dos dispositivos legais que fundamenta a exigência está assim redigido no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº

8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Nestes termos, bens de valor "significativo" podem ser deduzidos como despesa, sem prévia imobilização, caso sua vida útil não ultrapasse um ano. De toda sorte, o procedimento fiscal foi dirigido no sentido de determinar as aplicações que não se sujeitassem a nenhum das duas hipóteses de dedução imediata, e nesse sentido deve ser analisado.

Com referência à definição de vida útil para os materiais de consumo, a recorrente discorda do que classifica como presunção, na medida em que a lei não correlaciona a durabilidade de determinado bem à sua reposição no tempo máximo de um ano. Apresenta justificativas para não ter promovido a reposição de alguns bens no prazo que seria necessário, e conclui que esta prática não descaracteriza o bem como sendo de reposição.

Como se vê nos demonstrativos de fls. 1263/1269, alguns itens deduzidos como despesa estão associados à informação prestada pela própria contribuinte de que sua vida útil seria superior a um ano. Já em relação aos demais, embora a contribuinte tenha informado vida útil inferior a um ano, a autoridade fiscal observou que item de mesma natureza somente havia sido requerido do estoque depois de ultrapassado um ano do consumo glosado, e concluiu presente evidência suficiente de que a vida útil do item deduzido como despesa no período fiscalizado seria superior a um ano.

Para maior clareza, são a seguir sintetizadas as características de alguns itens glosados pela Fiscalização:

- Produto 007.001.0141, descrito como *chapa em aço 1020-1/2*, no valor de R\$ 15.858,20, destinado a *revisar esteira de arrate "B" no transporte de cana*, cuja vida útil declarada pela contribuinte seria de 6 a 7 meses de uso, mas foi requisitado para aquele centro de custo em 04/04/2007, e somente foi registrada nova saída em 28/03/2008;
- Produto 003.004.0057, descrito como *corrente F 698 forjada P 153,2mm*, destinado a *revisar esteira de arrate "B" no transporte de cana*, cuja vida útil declarada seria de 6 a 7 meses de uso, mas foi requisitado para aquele centro de custo em 19/07/2007 e somente foi registrada nova saída em 31/12/2008;
- Produto descrito como *tubo BKM 1020 2.1/2"* no valor de R\$ 3.582,71, destinado a *manutenção pré-aquecedor de ar da caldeira*, cuja vida útil seria de *01 safra*, interpretada pelo Fisco como 8 meses, mas foi requisitado para aquele centro de custo em 30/07/2007 e somente foi registrada nova saída em 31/12/2009;
- Produto 007.002.0014, descrito como *cantoneira L 3" x 3"*, no valor de R\$ 646,83, destinado a *revisar desfibrador de cana "B" antes da*

extração, cuja vida útil declarada seria de 6 a 7 meses de uso, mas foi requisitado para aquele centro de custo em 04/04/2007 e a contribuinte não forneceu o Kardex para verificação do momento da saída posterior; e

- Produto descrito como *tubo BKM 1020 2.1/2"* no valor de R\$ 3.582,71, destinado a *manutenção pré-aquecedor de ar da caldeira*, cuja vida útil seria de *01 safra*, interpretada pelo Fisco como 8 meses, mas foi requisitado para aquele centro de custo em 30/07/2007 e somente foi registrada nova saída em 31/12/2009;
- Produto 007.001.0055, descrito como *chapa em aço 1020-1/4"*, no valor de R\$ 24.342,70, destinado a *reformatar o piso de trabalho do setor de evaporação na fabricação de açúcar* para permitir que os equipamentos sejam operados, cuja vida útil declarada seria de 5 a 6 anos de uso;

Os demais itens glosados apresentam descrições semelhantes, sempre fazendo referência a manutenção, reforma, montagem ou revisão de equipamentos do processo produtivo da contribuinte. Ou seja, não se tratam de bens com utilidade autônoma, mas sim com a função de permitir que outro bem da pessoa jurídica tenha tal utilidade. E, neste caso, a dedutibilidade do gasto não é regida pelo art. 301 do RIR/99, mas sim pelo art. 346 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Em tais circunstâncias, a dedutibilidade imediata do gasto fica condicionada à inexistência de aumento da vida útil do bem no qual ele foi aplicado. Não basta, portanto, avaliar a vida útil do bem de reposição individualmente considerado. Assim, embora a autoridade fiscal tenha transcrito o art. 346 do RIR/99 ao descrever a infração, tais glosas não podem subsistir em razão da ausência de análise dos requisitos específicos de dedutibilidade expostos neste dispositivo legal.

Além dos materiais de consumo assim aplicados em manutenção e conservação de bens do imobilizado, registrados na conta nº 1.1.2.05.03.05, a autoridade fiscal também questionou valores referentes a *mão de obra de terceiros*, registrados na conta nº 1.1.2.05.03.04 e relacionados à fl. 1270. Nestes casos, a descrição do serviço foi suficiente para a autoridade fiscal concluir que eles deveriam ter sido imobilizados. Assim, também tendo em conta esta descrição, de plano constata-se que, na mesma linha da abordagem anterior, submetem-se à regência do art. 346 do RIR/99 os serviços que fazem referência a manutenção e conservação, quais sejam:

- *Serviço de usinagem, retífica, recuperação e pintura em válvulas*, no valor de R\$ 19.135,56, escriturado em junho/2007;
- *Serviço de fundição e reparo em bombas centrífugas*, no valor de R\$ 26.181,09, escriturado em junho/2007;
- *Serviço de reforma em turbinas a vapor*, no valor de R\$ 23.595,00, escriturado em julho/2007;
- *Serv. de restauração em redutores do desfibrilador*, no valor de R\$ 17.960,10, escriturado em agosto/2007;
- *Serv. de reforma em engrenagens e eixo interno da moenda*, no valor de R\$ 42.160,00, escriturado em agosto/2007;
- *Serv. de recuperação de bombas de alimentação da caldeira*, no valor de R\$ 24.605,00, escriturado em agosto/2007;
- *Serv. de recuperação de bombas de alimentação da caldeira*, no valor de R\$ 38.598,15, escriturado em agosto/2007;
- *Serviços de recuperação, usinagem e retífica em válvulas na produção de vapor*, no valor de R\$ 20.500,00, escriturado em julho/2008;
- *Serviços de fundição em buchas das bombas centrífugas na prod. de açúcar*, no valor de R\$ 24.891,86, escriturado em julho/2008;
- *Serviços de usinagem em barras e eixos em equipamentos do processo de extração*, no valor de R\$ 17.151,75, escriturado em junho/2008;
- *Serviço de confecção de 02 anéis para tambor do secador central em construção*, no valor de R\$ 20.872,50, escriturado em junho/2008;

- *Serviço de recuperação de coluna em equipamento de prod. de açúcar*, no valor de R\$ 87.991,20, escriturado em junho/2008;
- *Serviço de reforma em 04 mancais de turbinas a vapor*, no valor de R\$ 5.756,29, escriturado em julho/2008;
- *Serviços de usinagem e retifica em cabeçotes de hidráulicos da moenda*, no valor de R\$ 13.208,11, escriturado em julho/2008;
- *Serviço de solda em camisa de 48"*, no valor de R\$ 59.430,00, escriturado em agosto/2008;
- *Serviço de revisão e usinagem em turbina a vapor*, no valor de R\$ 19.191,22, escriturado em agosto/2008;
- *Serviço de recuperação em moeda e turbina*, no valor de R\$ 15.200,00, escriturado em julho/2008; e
- *Serviço de recuperação em bagaceiras, eixos e flanges*, no valor de R\$ 15.200,00, escriturado em julho/2008.

Tais glosas, portanto, não podem subsistir sem a investigação do aumento de vida útil dos bens do ativo imobilizado nos quais os gastos foram aplicados.

Restam, porém, os seguintes serviços cuja descrição não faz referência a manutenção e conservação:

- *Construção de sub-estação e sanitário industrial*, no valor de R\$ 36.799,82, escriturado em junho/2007;
- *Serviço de instalação de instrumentação p/ trat. de água e turbina a vapor*, em duas parcelas no valor de R\$ 18.558,38, em agosto/2007;
- *Serviço de cabeamento p/ instrumentação de motores na moenda*, no valor de R\$ 29.244,08, escriturado em julho/2007;
- *Fornecimento de concreto para fundações*, no valor de R\$ 10.005,19, escriturado em julho/2007;
- *Serv. de construção civil de duas bacias de concreto p/ torres de resf. de água*, no valor de R\$ 67.443,60, escriturado em julho/2007;
- *Serv. de construção civil de piso em concreto armado*, no valor de R\$ 30.468,26, escriturado em julho/2007;
- *Execução de dois corpos de dorna, torre de resfriamento e outros na calderaria*, no valor de R\$ 60.000,00, escriturado em julho/2008;
- *Construção de estrutura de concreto para de torres de resfriamento de água*, no valor de R\$ 31.762,50, escriturado em julho/2008; e

- *Serviços de passagem de cabos ópticos para equipamentos de controle*, no valor de R\$ 6.075,51, escriturado em julho/2008.

Tais investimentos revelam novas instalações, de imobilização obrigatória se não evidenciada uma das excludentes do art. 301 do RIR/99. Como os valores são superiores ao limite legal, e obras de construção civil e de instalação elétrica ou assemelhada caracterizam-se por vida útil superior a um ano, cumpriria à contribuinte produzir prova em sentido contrário. Todavia, a defesa da recorrente centra-se na glosa dos materiais de consumo, afirmando-os *bens de reposição*, e na possibilidade de dedução de despesas de manutenção. Relativamente aos serviços, a contribuinte apenas se reporta àqueles indicados em planilha anexa à impugnação, que caracterizariam mera manutenção, mas os elementos referidos possivelmente são aqueles de fls. 4823/4841, encartados entre os documentos referentes às infrações 02 e 04, que apenas relacionam contas por centro de custo, sem individualizar qualquer operação.

Como visto, a acusação fiscal não se baseou em amostragem, mas sim na análise individualizada dos gastos reunidos sob o título de *despesas de apontamento* para apropriação durante a safra correspondente, de modo que cabia à defesa apresentar argumentos e provas documentais específicas para justificar a dedução de cada item glosado. Desnecessária, portanto, qualquer diligência para suprir a omissão da recorrente em produzir prova contra as acusações regularmente formalizadas nestes autos.

Subsistem, portanto, as glosas de serviços cuja descrição não faz referência a manutenção e conservação, acima relacionados.

Por fim, observa-se que também foram glosados serviços para os quais não foi apresentada nota fiscal do serviço, escriturados em agosto/2008 nos valores de R\$ 14.095,00, R\$ 5.257,60 e R\$ 12.164,00. Relativamente a estes itens nada foi especificamente oposto pela recorrente, devendo subsistir, também nesta parte, a glosa promovida.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para, relativamente à infração nº 03, manter as glosas das apropriações de despesas de apontamento referentes aos serviços cuja descrição não faz referência a manutenção e conservação e para os quais não foi apresentada nota fiscal de serviço, individualizados no presente voto. Em consequência, na liquidação do acórdão, o demonstrativo de fl. 1262 deverá ser reconstituído para contemplar, apenas, as glosas aqui admitidas.

Infração 04 - Depreciação da Atividade Rural

A autoridade fiscal não admitiu a exclusão da depreciação acelerada correspondente à formação da lavoura de cana de 2008, dado que este ativo sujeita-se a exaustão, e o benefício fiscal não contempla a *amortização nem a exaustão de recursos florestais*.

A recorrente invoca o disposto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001; observa que própria fiscalização tratou sua atividade como florestal, contemplada no art. 58, VI do RIR/99, como atividade rural; reitera que sua atividade *integra os sistemas de produção rural e industrial*, inclusive submetendo-se ao tratamento previdenciário atribuído às

empresas rurais; que a cultura de cana-de-açúcar, por ser perene, é classificada no Ativo não Circulante (Imobilizado), sujeitando-se a apropriação por meio de *encargos de depreciação/exaustão*; e discorda da interpretação restritiva adotada pela Fiscalização, porque tanto a depreciação, como a exaustão, *dizem respeito a encargos de inversões, são custos que se apropriam em função do uso do bem de capital investido, são resultantes das obrigações de capital fixo da empresa*. Reporta-se a doutrina contábil acerca da semelhança entre os encargos, e enfatiza que o único gasto de natureza não circulante que usufrui do incentivo fiscal é a terra nua. Acrescenta que *o art. 58, do RIR/1999, definiu como atividade rural a agricultura, pecuária e extração e, como restrição, dispôs que esse conceito não se aplica às empresas que patrocinam a mera intermediação de produtos agrícolas e animais*, permitindo a utilização do encargo de forma acelerada ao contribuinte que exerce atividade rural.

Aborda as razões de a aquisição de terra não se sujeitar a depreciação e estar excluída do benefício fiscal, e diz que o sentido da norma instituidora do incentivo foi autorizar *o contribuinte que exerce atividade rural, a reconhecer o custo integral do bem adquirido para utilização na atividade rural, no próprio ano da aquisição*, de modo que o vocábulo "depreciação" teria *acepção ampla*, alcançando qualquer *apropriação do custo desse bem*, sendo irrelevante a denominação a ela atribuída (depreciação, amortização ou exaustão). Assim, a glosa representaria uma restrição não contemplada na lei, contrariando seu espírito.

Esta Relatora manifestou seu entendimento, alinhado ao da Fiscalização, acerca da interpretação restritiva da norma instituidora do benefício fiscal, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-000.334:

Argumenta a recorrente que a depreciação acelerada é benefício fiscal à atividade rural, em geral, e não a determinada espécie de cultura, destinando-se, assim, a fomentar toda e qualquer cultura, fruto da exploração adequada do solo, para obtenção de produtos agrícolas e industrializados, alimentos e riqueza. Reproduz a exposição de motivos da Lei nº 8.023/90 e frisa a extensão dos benefícios já concedidos às pessoas físicas também às pessoas jurídicas:

"Diversos instrumentos de política fiscal são implementados para diminuir o ônus tributário sobre a agricultura, objetivando o aumento da eficiência do setor(...)

(...) permite que os efeitos do benefício deixem de restringir-se ao agricultor ou empresa rural isoladamente e passem a beneficiar o setor como um todo.(...)

(...)os valores investidos na atividade podem ser considerados despesas no ano do dispêndio, o que permitirá ao agricultor recuperar mais rapidamente o capital investido.

(...)estende-se à pessoa jurídica a redução da base de cálculo do imposto nos termos previstos no art. 90 e permite-se a depreciação integral dos investimentos no ano de sua realização, como forma de, a exemplo da pessoa física, reforçar a disponibilidade de recursos da pessoa jurídica."

Por oportuno esclareça-se que embora tais argumentos dirijam-se à agricultura, o âmbito de aplicação do benefício (atividade rural) foi assim fixado no art. 2º da Lei nº 8.023/90:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Nestes termos, não há dúvida que a lavoura de cana-de-açúcar, quer como agricultura, quer como extração ou exploração vegetal, estaria ao alcance da referida norma. Mas é necessário precisar se o benefício da depreciação acelerada alcançaria, também, bens sujeitos a amortização ou exaustão.

Entende a recorrente que haveria ofensa ao princípio da isonomia, ante o favorecimento de apenas algumas culturas agrícolas, e cita entendimentos firmados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes nos acórdãos nº 101-94.957 e 104-19.138.

A Fiscalização, inicialmente, adota como fundamento o conteúdo da Solução de Divergência nº 12/2003, editada pela Coordenação do Sistema de Tributação-COSIT, que pôs fim a dissenso entre as Superintendências Regionais da Receita Federal da 9ª e 10ª RF, firmando que o benefício fiscal não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

A Solução de Consulta SRRF/9ªRF nº 120 entendeu que o incentivo não alcança a amortização e a exaustão de recursos florestais, ao passo que a SRRF/10ªRF, na Solução de Consulta nº 28, firmou que não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados - se depreciação, amortização ou exaustão - mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar.

A COSIT, na Solução de Divergência nº 12/2003 ressaltou o fato de o legislador ter renovado o referido benefício por meio da Medida Provisória nº 1.459/96 em sucessivas renovações, e ainda por meio da Medida Provisória nº 2.158-70/2001, sem nunca ampliar o conteúdo da norma para além da possibilidade dos bens serem depreciados, deixando, assim, de abranger a realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização.

Ainda, mencionou que a exaustão é proporcional ao período projetado de exploração do recurso a ser exaurido, o que poderia gerar dedução excessiva no primeiro ano de aquisição, impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações. Da mesma forma, não seria razoável a amortização imediata de bens imateriais que levariam quinquênios ou décadas para retornarem seus próprios valores por meio da exploração comercial associada.

Por fim, concluiu que aos três institutos contábeis, embora semelhantes, preponderam atributos que lhes dão distinção própria, o que justifica a diferença de tratamento perante a legislação tributária e, considerando que as isenções ou abrandamentos de ônus de tributos devem ser interpretados restritamente no Direito Tributário, firmou que somente os bens sujeitos à depreciação podem ser deduzidos no mesmo ano de aquisição.

De fato, para se definir o alcance da norma que estabelece o benefício fiscal da depreciação acelerada em favor da atividade rural é necessário observar o que dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

[...]

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por meio do benefício fiscal em referência foi postergado o pagamento de tributo mediante antecipação de despesa, hipótese que se aproxima da suspensão do crédito tributário, mas sem a incidência de juros moratórios, e assim se revela, na verdade, como isenção desta compensação que seria devida pela quitação após o prazo de vencimento.

Assim, discorda-se do entendimento defendido pela recorrente: a norma deve ser interpretada literalmente, e alcança apenas os bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação. Em que pese o legislador tenha excetuado expressamente a “terra nua”, não o fazendo em relação aos demais bens que compõem o ativo permanente imobilizado, utilizou a expressão “depreciados” que exclui daquele grupo os bens sujeitos a amortização e exaustão.

É perfeitamente possível que a lei tenha buscado favorecer a renovação de bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, como máquinas e equipamentos aplicados na atividade rural, sem dar maior relevo a outros direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração, cuja perda de valor decorre de sua exploração.

Relevante abordar, porém, o entendimento em contrário, alegado pela recorrente, e firmado nesta instância de julgamento administrativo, pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do acórdão nº 101-94.597 (e não 101-94.957 como mencionado no recurso). Reproduz-se excertos de seu voto:

O § 2º do art. 12 da Lei 8.023/90, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor, da mesma forma que o fez o § 2º do art. 4º, em relação ao produtor rural pessoa física. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão.

Observa-se que o referido julgado procurou equivaler o benefício fiscal em discussão àquele antes já concedido à pessoa física, mas assim previsto na Lei nº 8.023/90:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. (negrejouse)

A lei admite, nos termos do caput do art. 4º, a apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física segundo o regime de caixa, mediante confronto entre receitas recebidas e despesas pagas no período. Considerando que o regime de caixa é aplicado como regra na apuração dos rendimentos tributáveis da pessoa física, o benefício fiscal revela-se na permissão de dedução dos investimentos como se despesas fossem, no mês do efetivo pagamento.

Ocorre que a própria lei conceitua investimento nos seguintes termos:

Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da **atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola.** (negrejouse)

Ou seja, a dedução integral dos investimentos na atividade rural, no próprio período do pagamento, está prevista para os dispêndios destinados à expansão da produção ou melhoria da produtividade. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, por sua vez, exemplifica as aplicações que se caracterizam como investimentos na forma do art. 6º da Lei nº 8.023/90:

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

[...]

Vê-se, daí, que as aplicações efetuadas com vistas a um resultado futuro (desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade), fora do conceito, portanto, de despesas de custeio, ainda assim recebem, em razão do benefício em tela, o mesmo tratamento destas, sendo computadas para redução do resultado do período no qual foram pagas.

Observe-se, aliás, que o inciso II classifica como investimento a aplicação de recursos financeiros em culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais. Todavia, como adiante se verá, a lavoura canavieira, embora seja classificada como cultura permanente por permitir mais de um corte, não apresenta a longevidade própria das culturas citadas, na medida em que a planta dali resultante é ceifada na sua exploração, diversamente das culturas permanentes em geral, nas quais a árvore é mantida e são extraídos apenas seus frutos ou essências.

Em conseqüência, no âmbito da atividade rural exercida pela pessoas físicas, os gastos para formação da lavoura canavieira não se classificam como investimentos, e o seu cômputo no resultado não se rege pelo disposto no art. 4º, §2º da Lei nº 8.023/90 c/c seu art. 6º. Em verdade, é possível o seu confronto imediato com as

receitas do período, mas em razão do disposto no caput do art. 4º da mesma lei, que determina a apuração do resultado da atividade rural segundo o regime de caixa.

Contudo, a atividade rural exercida por pessoa jurídica tem seus resultados apurados contabilmente, mediante regime de competência, o que impede a transposição integral dos efeitos verificados em idêntica atividade exercida por pessoa física, mesmo no que tange às aplicações que, no âmbito da Lei nº 8.023/90 são denominadas investimentos, mas que, na seara contábil, regida pela Lei nº 6.404/76, são classificadas como Ativo Permanente, e sujeitas a regras específicas para seu cômputo no resultado do período.

Assim, mostra-se irrelevante o aprofundamento das discussões acerca da apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física, pois quer se classifique os gastos para formação da lavoura canavieira como despesas de custeio ou investimentos, sua dedução no momento do pagamento se daria em razão do regime de caixa, o qual não foi estabelecido como regra para a apuração dos resultados por pessoa jurídica.

Analisando sob este prisma, o benefício fiscal às pessoas jurídicas foi expresso desde a Lei nº 8.023/90, nos seguintes termos:

Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal.

§1º Na redução da base de cálculo, o saldo médio anual dos depósitos de que trata o art. 9º será expresso em cruzados novos e corresponderá a um doze avos da soma dos saldos médios mensais dos depósitos.

§2º Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição.

§3º O imposto de que trata este artigo será pago de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Ao assim proceder, o legislador restringiu o alcance do benefício fiscal limitando-o aos bens sujeitos à depreciação, como já antes explicitado, inclusive mantendo esta mesma redação ao restabelecer o incentivo, após a revogação expressa na lei nº 9.249/95:

Medida Provisória nº 1.459, de 1996:

Art. 7º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001:

Art.6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

Relevante anotar que este entendimento diverge também do exposto no voto do I. Conselheiro Remís Almeida Estol, contido no acórdão nº 104-19138, citado pela recorrente:

Veja-se que o comando legal apenas excetua a "terra nua" e é destinado exclusivamente a apuração do lucro tributável da atividade rural, não podendo ser confundido com regras que norteiam a contabilização dos atos e fatos praticados pelas pessoas jurídicas em geral.

Em outras palavras, não obstante o contribuinte tenha de alocar no ativo imobilizado os custos com a formação de lavoura canavieira e lançar na contabilidade, em cada exercício, a quota de depreciação ou exaustão conforme o caso, não significar limitar

seu direito de apropriar como custo a totalidade do investimento no próprio ano dos dispêndios, o que deve ser feito no LALUR.

O fato de a “terra nua” ser objeto de exclusão no dispositivo em questão não permite, apenas, a conclusão de que as aplicações em outros bens do ativo imobilizado são passíveis de cômputo imediato na apuração do resultado da atividade rural. Pode significar, também, que cogitando a “terra nua” como bem do ativo imobilizado sujeito à depreciação, o legislador cuidou de afastá-la expressamente.

Note-se, porém, que a preocupação com os efeitos dos investimentos em “terra nua” é uma transposição do que expresso nos dispositivos que tratam da atividade rural da pessoa física, antes citados, cuja finalidade era garantir a manutenção desta aplicação imobiliária no rol dos “bens e direitos” a serem declarados pela pessoa física, bem como evitar a possível anulação dos resultados da atividade rural mediante dedução imediata de investimentos de grande monta, cuja essência subsistiria íntegra no patrimônio pessoal do investidor.

Em verdade, no âmbito da apuração da pessoa jurídica, o legislador sequer precisaria ter feito tal ressalva, na medida em que a “terra nua”, à semelhança dos terrenos não edificadas, embora integrantes do ativo imobilizado, não sofre depreciação, porque não está sujeita a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência (art. 307, parágrafo único, inciso I do RIR/99).

*Ante tais evidências, não é possível dar ao dispositivo legal em questão um alcance maior do que o evidenciado nos termos nele expressos. Apenas há previsão de **depreciação** acelerada na atividade rural, o que deixa fora do alcance do referido incentivo os gastos destinados à formação da lavoura de cana-de-açúcar, que devem ser imobilizados e realizados como despesas na proporção do corte da lavoura, segundo as normas aplicáveis aos bens sujeitos a exaustão.*

E, se ao assim proceder, o legislador agiu de forma discriminatória, ensejando ofensa ao princípio da isonomia, é certo que este não é o foro para discussão destes aspectos, na medida em que, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Passa-se, então, à análise da sistemática contábil aplicável à lavoura de cana-de-açúcar.

O principal argumento trazido na autuação está contido na doutrina de José Carlos Marion (Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71) o qual se reporta ao Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação – CST nº 18/79.

Inicialmente firma o ilustre autor que cultura permanente é a que dura mais de um ano e propicia mais de uma colheita. Os custos para formação desta cultura integrariam o Ativo Imobilizado, e em alguns casos a cultura não chegaria a ser contabilizada como formada, pois seria ceifada ao se considerar acabada, como no caso da cana-de-açúcar. A depreciação ou exaustão desta cultura, juntamente com outros custos de colheita, seriam contabilizados como estoques, integrantes do Ativo Circulante.

A distinção entre depreciação e exaustão, feita no Parecer Normativo CST nº 18/79, que no entender do autor em nada contradiz os conceitos aplicáveis à matéria, dependeria do objeto da exploração: os frutos ou a própria árvore. Mantida a árvore após a extração dos frutos, haveria apenas depreciação computada em razão do período de tempo em que esta produção é esperada. Ceifada, cortada ou extraída do solo a árvore, o caso será de exaustão, na proporção da quantidade exaurida.

E, nos casos em que as espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até

um terceiro corte, *ressalta que a técnica a ser adotada é a da exaustão, mas confrontando-se o volume extraído em cada período com a produção total esperada que engloba os diversos cortes.*

O fiscal autuante ainda cita diversos outros doutrinadores que firmam a aplicação da exaustão como técnica para reconhecer o custo correspondente às culturas permanentes de cana-de-açúcar.

A recorrente, por sua vez, procura descaracterizar a cana-de-açúcar como árvore, de forma a demonstrar que seu cultivo não enseja a formação de florestas para corte. Enfatiza a perda da produtividade em razão da colheita, que pode resultar em 4 a 8 safras, e procura assemelhar os colmos da cana-de-açúcar aos frutos das demais árvores, sendo aqueles colhidos da árvore que não é visível, por estar plantada longitudinal à terra.

A literatura especializada, porém, aponta que a cana-de-açúcar é uma planta herbácea rizomatosa da família das gramíneas assim como a taquara e o bambu. É um caule (tronco), e por isso não pode ser considerada fruto do rizoma; é o próprio rizoma. Desta forma, após a plantação das mudas, o que se colhe é o caule, que cresce novamente para novo corte e assim sucessivamente até a exaustão. Nada em sua composição permite equivaler o colmo a fruto, órgão que possui a semente.

Na defesa também deduz argumentos para firmar a aplicação da depreciação às lavouras de cana-de-açúcar, por consistirem em bens em condições de produzir e sujeitos à perda de valor por ação da própria natureza. Todavia, se tal lavoura sofre alguma perda de valor por ação da própria natureza, é certo que ela não é mensurada em razão da quantidade de safras produzidas por seu corte, ação humana que somente pode ser classificada como extração de recursos florestais, e totalmente distinta do desgaste decorrente do envelhecimento das árvores que produzem frutos. Logo, é inadmissível a afirmação de que a cultura de cana-de-açúcar, por ser sujeita a cortes, tem diminuída a força de brotação por ação da natureza.

Não prospera, ainda, a pretensão da recorrente de afastar aplicação da exaustão por se tratar, aqui, de culturas permanentes e não recursos minerais e florestais, possivelmente vislumbrando aí uma distinção em razão da atuação humana na formação dos recursos que serão explorados. É evidente, porém, que a aplicação da exaustão não decorre da origem do bem explorado, mas sim da forma de sua exploração: o desgaste se dá na proporção da perda de indivíduos que compõem o conjunto explorado, quer seja uma floresta nativa, quer seja uma cultura permanente que resulta em exemplares que serão explorados mediante corte.

Como bem esclarecido na doutrina antes citada, é possível compreender como cultura permanente qualquer atividade agrícola que resulte em produção por mais de um ano. Daí, a afirmação atribuída a Bulhões Pedreira, no sentido de que "as culturas permanentes não se confundem com florestas sujeitas à extração e não podem ser objeto de exaustão", somente pode ser compreendida como uma comparação entre as culturas permanentes para extração de frutos e as culturas permanentes para extração das árvores, pois quando estas árvores resultam do cultivo humano, certamente elas também resultam em culturas permanentes.

Assim, não logrou a recorrente desconstituir as conclusões extraídas da doutrina, acerca da aplicação da exaustão à lavoura canavieira.

A recorrente esclarece que não contabilizou encargos de exaustão e exclusão de depreciação em duplicidade, mas esta não é a acusação fiscal, limitada à glosa da exclusão que complementa os efeitos da exaustão de modo a alcançar todo o investimento na formação de lavoura no ano-calendário 2008. Também alega que a autoridade fiscal olvidou-se que sua

atividade se sujeitaria ao art. 59, §3º, da Lei nº 4.506/64, que assegura ao *proprietário das formações florestais destinadas ao corte o direito de deduzir, em quota anual, todas as importâncias aplicadas como gastos no plantio da cultura naquele mesmo exercício, sem se sujeitar às quotas de exaustão*. Referido dispositivo legal está assim redigido:

Art. 59. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais e florestais, resultante da sua exploração.

§ 1º A quota anual de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação a que se refere o § 1º do art. 57, desta lei, com base:

a) no custo de aquisição ou prospecção, corrigido monetariamente, dos recursos minerais explorados;

b) no custo de aquisição ou plantio, corrigido monetariamente, dos recursos florestais explorados.

§ 2º O montante anual da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no ano e sua relação com a possança conhecida da mina, ou a dimensão da floresta explorada, ou em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração.

§ 3º O proprietário de florestas exploradas poderá optar pela dedução, como quota anual de exaustão, das importâncias efetivamente aplicadas em cada ano no plantio de árvores destinadas ao corte.

[...]

Porém, o último parágrafo acima reproduzido, ao contrário dos dois primeiros, não foi integrado ao Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 330. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59).

§ 1º A quota de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação (Subseção II), com base no custo de aquisição ou prospecção, dos recursos minerais explorados (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, § 1º).

§ 2º O montante da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo não contempla a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

Isto porque o Decreto-Lei nº 1.483/76 regulou integralmente a dedução fiscal da exaustão de recursos florestais nos seguintes termos:

Art. 4º Na apuração do lucro sujeito ao imposto de renda, as empresas que explorem, através de corte, recursos florestais, poderão deduzir, como custo ou encargo, cota de exaustão determinada de acordo com o disposto neste artigo.

§ 1º A cota de exaustão terá como base de cálculo o valor original das florestas, corrigido monetariamente.

§ 2º Para o cálculo do valor da cota de exaustão será observado o seguinte critério:

a) apurar-se-á inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período-base representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do ano-base compunham a floresta;

b) o percentual encontrado será aplicado sobre o valor da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as cotas de exaustão serem contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato, corrigido monetariamente.

Art. 5º Poderão ser computadas, como custo ou encargo, em cada exercício, as importâncias correspondentes à amortização do valor dos direitos contratuais de exploração de florestas.

§ 1º A cota anual de amortização terá como base de cálculo o valor original do contrato, corrigido monetariamente, se for o caso, e será calculada em função do prazo de sua duração.

§ 2º Opcionalmente, poderá ser considerada como data do início do prazo contratual, para os efeitos do parágrafo anterior, a do início da efetiva exploração dos recursos florestais.

§ 3º Ocorrendo a extinção dos recursos florestais antes do término do prazo contratual, o saldo não amortizado poderá ser computado como custo ou encargo do período-base em que ocorrer a extinção.

§ 4º As disposições deste artigo não se aplicam aos contratos de exploração firmados por prazo indeterminado.

A exaustão, assim, passou a ser determinada exclusivamente em razão da diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração, não subsistindo a possibilidade de o proprietário de florestas exploradas optar pela dedução, como quota anual de exaustão, das importâncias efetivamente aplicadas em cada ano no plantio de árvores destinadas ao corte. Referido dispositivo está integrado ao art. 334 do RIR/99.

A interessada também afirma contraditório o procedimento fiscal ao proceder a glosa da exclusão efetuada relativa a imobilização do ano sem glosar as adições correspondentes a realização da depreciação/exaustão, dos canaviais plantados nos anos de 2006 e 2007. Referidas adições, porém, vinculam-se às exclusões passadas que, embora também indevidas pelas razões aqui expostas, foram promovidas e reduziram as bases tributáveis. Não se vinculam, portanto, às exclusões glosadas e sua reversão somente poderiam ser promovida pela própria contribuinte caso também anulasse as exclusões anteriores, fora do alcance da autoridade fiscal em razão do decurso do prazo decadencial.

Por fim, a recorrente argumenta que a autoridade fiscal também deixou de proceder, ou mesmo determinar, a efetivação dos ajustes nos anos subsequentes, desconsiderando as repercussões dessa glosa no sentido da indedutibilidade das despesas apropriadas nos períodos subsequentes. Afirma que a exclusão procedida em 2008 já havia sido integralmente oferecida a tributação, mediante adições na composição do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, como se prova com as fls. do LALUR.

Ocorre que as glosas aqui promovidas não resultaram em exigência de crédito tributário, mas sim na redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL originalmente

apurados no ano-calendário 2008. Em tais circunstâncias, a Fiscalização não está obrigada a perquirir de eventuais pagamentos indevidos em períodos subsequentes, simplesmente porque não há tributo devido no período fiscalizado, ao qual poderiam ser imputados aqueles pagamentos em atraso. Cabe à contribuinte revisar suas apurações, caso concorde com a glosa, e anular os efeitos das adições posteriores, de modo a determinar eventuais indébitos passíveis de restituição ou compensação.

Portanto, confirmada a infração nº 04, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

Infração 05 - Despesas de encargos legais e juros sobre a infração à legislação trabalhista - CLT

A autoridade fiscal glosou encargos legais e juros aplicados sobre multas exigidas em razão de infração à legislação trabalhista. Observou que a contribuinte adicionou ao lucro tributável apenas a multa exigida, mas os acessórios se sujeitariam à mesma indedutibilidade do principal.

A defesa, com razão, diz ser impertinente, aqui, a referência feita pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca da glosa *despesas a título de multa por ação fiscal, no ano-calendário 2009, no valor de R\$ 438.782,99, para a qual não teria sido apresentada defesa pela Recorrente*, dado que a discussão, nestes autos, se prende aos fatos geradores ocorridos em 2008.

No mérito, defende inexistir vedação legal à dedução de *encargos e juros incidentes sobre a multa decorrente de infração a CLT*, pois o art. 344, §5º do RIR/99, que afirma citado como fundamento da acusação, trata apenas de multas por infrações fiscais.

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

[...]

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

[...]

Ocorre que a glosa não tem por fundamento referido dispositivo legal. A autoridade fiscal classificou as multas por infrações à legislação trabalhista como desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99 e ainda invocou, neste sentido, o Parecer Normativo CST nº 61/79:

5. MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA

5.1 – O § 4.º do artigo 16, do Decreto-lei n.º 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, Sunab, etc.), penais, trabalhistas, etc.

5.2 – *Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do Regulamento do Imposto de Renda/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.*

Como antes mencionado, a própria contribuinte reputou as multas indedutíveis e as adicionou seu valor ao lucro tributável. Os encargos legais e juros sobre elas aplicados, demonstrados à fl. 4132, possuem a mesma natureza do débito principal, e também se mostram desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, consoante exposto no ato normativo acima transcrito. A recorrente, por sua vez, nada opõe contra esta argumentação que, por estar correta, deve subsistir.

Assim, evidenciado que o lançamento não *carece de fundamentação legal correta*, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 05.

Infrações 06 - Juros sobre tributos e contribuições vencidos e não pagos e
07 - Despesas de Encargos

A contribuinte contabilizara no período fiscalizado os encargos legais e juros incorridos sobre débitos de IPI cuja quitação com o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas foi autorizada pela Medida Provisória nº 470/2009. Foram também registrados acréscimos referentes a débitos compensados. A Fiscalização, porém, considerou indedutíveis os encargos legais porque desnecessários, bem como os juros e multa de mora porque representativos de provisões dependentes do efetivo pagamento. Quanto a este último ponto, a Fiscalização glosou apenas os juros porque as multas de mora foram adicionadas pela contribuinte.

Inicialmente no que se refere aos encargos devidos à Procuradoria da Fazenda Nacional, a recorrente reporta-se à impugnação na qual observou que a acusação fiscal está fundamentada no art. 299 do RIR/99 e no Parecer Normativo nº 61/79, mas no mencionado dispositivo legal inexistente a *especificação de que a despesa de encargos legais seja indedutível*, razão pela qual ele não se prestaria a fundamentar a acusação fiscal, evidenciando sua insubsistência. Por sua vez, o Parecer Normativo nº 61/79 aborda apenas a indedutibilidade de multas, e também não enfrenta a questão dos encargos legais.

A autoridade fiscal relata que os tributos em referência *remontam mais de 10 anos*, mas seus acréscimos foram contabilizados como despesas no período fiscalizado. Anota que a contribuinte deveria ter observado o regime de competência para tais registros, porém abstraiu esta irregularidade por considerar integralmente indedutíveis os encargos legais, referentes a *honorários da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, vez que desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Para afirmá-los desnecessários, a autoridade fiscal fez referência ao Parecer Normativo nº 61/79 que, como alegado pela recorrente, não trata diretamente do tema, apesar de reconhecer a multiplicidade de acréscimos legais previstos no âmbito tributário e demonstrar por meio de exemplos aqueles que seriam dedutíveis no âmbito tributário. Veja-se:

4.5 - Há uma plethora de acréscimos moratórios na legislação tributária. Nem todos, porém, compensatórios. E que o não cumprimento oportuno da obrigação motiva o legislador ora a afligir o infrator (punição), ora a compensar o sujeito ativo pelo dano sofrido em decorrência da mora (compensação). A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

- a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e
b) guardar equivalência com a lesão provocada - o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso (exemplos : 1% ao mês; 10% ao semestre; 5% em atrasos de 30 dias, 10% em atrasos de 60 etc.).

4.6 - Impõe-se concluir que, para fins de compreensão do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, compensatórias serão somente as moratórias que preencham as condições descritas no subitem 4.5.

4.7 - A título de exemplo, sejam citados :

- a) acréscimos moratórios compensatórios ;
- juros de mora : 1% ao mês (Lei nº 5.421/68, art. 2º);
- multas por recolhimento fora do prazo: RIR, art. 531. , RIPI, art. 392. ;
- multa por apresentação espontânea, fora do prazo, de declaração : RIR, art. 533. , I "a";
- multa por indicação espontânea de rendimentos omitidos: RIR, art. 533. , I, "b".
b) multas punitivas :
- multas relativas a lançamentos, de ofício: RIR, art. 534. , "b" e "c"; RIPI, art. 393. (mora punitiva);
- multas do art. 533. , II, "a" e "b", do RIR;
- multa por falta de retenção : RIR, art. 535. § 1º.

Assim, importa definir se os encargos legais devidos à Procuradoria da Fazenda Nacional integrariam uma destas classes e, conforme o caso, sujeitar-se-iam a glosa. Neste sentido, constata-se que a origem dos encargos legais tem em conta os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 4.439, de 1964:

Art. 21. As percentagens devidas aos Procuradores da República, aos Procuradores da Fazenda Nacional ... (VETADO) ... Promotores Públicos, pela cobrança judicial da dívida ativa da União, passarão a ser pagas pelo executado.

§ 1º No Distrito Federal e nos Estados da Guanabara e São Paulo a percentagem será de 1% para cada Procurador, não podendo exceder o limite de 10% por categoria. Nos demais Estados a percentagem será de 6% para os Procuradores da República e 6% para os Procuradores da Fazenda Nacional.

§ 2º O total das percentagens estabelecias no parágrafo anterior será dividido, em quotas iguais, entre os Procuradores da República ou Procuradores da Fazenda Nacional com exercício no Distrito Federal ou Estados, onde se processar a execução.

§ 3º (VETADO).

§ 4º Os Promotores Públicos farão jus a percentagem de 6% pela cobrança judicial da dívida ativa da União ... (VETADO) ... nas marcas do interior dos Estados.

§ 5º *Em nenhuma hipótese, a percentagem será paga aos Procuradores ou Promotores, antes do recolhimento, aos cofres públicos, da dívida objeto da execução.*

Lei nº 5.421, de 1968

Art 1º O pagamento da dívida Ativa da União, em ação executiva (Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938), será feito com a atualização monetária do débito, na forma da lei e o acréscimo dos seguintes encargos:

I - juros de mora previstos no artigo seguinte;

II - percentagens devidas ao Procurador-Geral e Procuradores da Fazenda Nacional, bem como aos Subprocuradores-Gerais da República, aos Procuradores da República ou Promotor Público, que serão calculados e entregues na forma do art. 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, com as modificações constantes do art. 32 do Decreto-lei número 147, de 3 de fevereiro de 1967; (Vide Decreto-lei nº 1.645, de 1978)

III - custas de despesas judiciais.

Com a edição do Decreto-Lei nº 1.025/69, tais valores passaram a ser recolhidos aos cofres públicos como renda da União:

Art 1º É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União.

O percentual devido foi reduzido a 10% se verificadas as condições expostas no Decreto-Lei nº 1.569/77:

Art. 3º O encargo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, calculado sobre montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora, será reduzida para 10% (dez por cento), caso o débito, inscrito como Dívida Ativada da União, seja pago antes da remessa da respectiva certidão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.163, de 1984)

Acerca da natureza dos encargos legais, releva destacar também o disposto no Decreto-lei nº 1.645/78:

Art 3º Na cobrança executiva da Dívida Ativa da União, a aplicação do encargo de que tratam o art. 21 da lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, o art. 32 do Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, o art. 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, substitui a condenação do devedor em honorários de advogado e o respectivo produto será, sob esse título, recolhido integralmente ao Tesouro Nacional.

Parágrafo Único. O encargo de que trata este artigo será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

Os encargos legais, consoante exposto nos referidos dispositivos, representam a *condenação do devedor em honorários de advogado*, atribuível à Fazenda Pública quando esta é vencedora na execução fiscal. Não se trata, portanto, de punição, mas apenas de retribuição devida à semelhança dos demais casos em que uma pessoa jurídica é derrotada em um litígio judicial. Embora não se trate de penalidade, considerando-se os parâmetros antes mencionados, tais encargos estariam mais próximos da compensação devida ao sujeito ativo, mas aqui em razão do ônus decorrente da contratação de um advogado para solução judicial do litígio.

É certo que tais encargos resultam de omissões do sujeito passivo como as mencionadas no Parecer Normativo nº 61/79 ao abordar as multas classificadas como desnecessárias, afinal, a execução fiscal somente se verifica porque o sujeito passivo não recolheu os tributos até o prazo final da cobrança amigável. Porém, a *proibição e punição por ordem pública* da falta de recolhimento somente alcança tributos não declarados, submetidos a lançamento de ofício, sendo certo que quando declarado, o crédito tributário não recolhido sujeita-se apenas a multa de mora, admitida como dedutível, porque de natureza compensatória. Ou seja, a omissão objeto de *proibição e punição por ordem pública* é aquela que associa a falta de recolhimento à falta de declaração e demanda a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por meio do lançamento. A atuação da Receita Federal ou da Procuradoria da Fazenda Nacional para alcançar a satisfação do crédito tributário declarado não resulta em punição e apenas demanda compensação por meio de multa de mora e dos encargos legais.

Frente ao exposto, importa concluir que as referências da autoridade fiscal ao art. 299 do RIR/99 e ao Parecer Normativo nº 61/79 são insuficientes para firmar a indedutibilidade dos encargos legais em referência, razão pela qual deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a glosa resultante da infração nº 07.

Prosseguindo, a recorrente reporta-se às multas e juros de mora questionados pela Fiscalização, observando que a autoridade julgadora de 1ª instância inovou na fundamentação legal e ainda *fez ressuscitar o art. 7º da Lei 8.541/92*, classificando de *inaceitável e ilegal a indicação de um dispositivo legal que já não produzia efeitos no ano de 2008, posto que o art. 41, da lei 8.981/1995, dispôs de forma diferente, admitindo que os tributos e contribuições são despesas dedutíveis no período de sua competência*.

De fato, a autoridade julgadora de 1ª instância equivocou-se ao invocar o art. 7º da Lei nº 8.541/92, dado que a vedação ali contida ganhou novos contornos com o art. 41 da Lei nº 8.981/95, deixando de ser exigido o pagamento para fins de dedução de tributos na apuração do lucro tributável. Todavia, a acusação fiscal não está fundamentada nesses dispositivos legais, e se vale, sim, da vedação à dedução de provisões estipulada no art. 335 do RIR/99, e do rol de provisões permitidas pela legislação tributária, contida no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

Observando que a atualização dos tributos não pagos no vencimento, no presente caso, não se reveste de certeza, na medida em que passível de redução ou dispensa, como inclusive verificado por parte da Medida Provisória nº 470/2009 que beneficiou a contribuinte, a autoridade fiscal também afastou a aplicação do art. 299 do RIR/99, desqualificando os registros como despesas incorridas. Destacou, ao final, que a contribuinte já considerara as multas indedutíveis, de modo que a glosa recairia apenas sobre os juros.

A defesa da autuada, em essência, afirma a dedutibilidade dos juros incorridos com base no art. 374 do RIR/99, que assim dispõe:

Art 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Esta Relatora já abordou a caracterização de provisões indedutíveis, mas tendo por objeto tributos com exigibilidade. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 1101-000.813, a seguir transcrito:

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:

*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;*

[...] (negrejou-se)

O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão nº 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de

legitimidade da lei, é certa e líquida enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, de reversão deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma

receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

a. 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.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a

existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes), p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracon, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E **isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, da NPC 22:

“(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso.”

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um *passivo* é uma *obrigação legal* ou uma obrigação não *formalizada* presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

"(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos."

Substituindo a definição *de passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma *obrigação legal* ou uma *obrigação não formalizada* presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de *prazo ou valor incertos*, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

*Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira (“O Alcance e o Sentido Sistemático da Inadutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento”, in *Direito Tributário Atual*- volume 12 IBDT-USP e da *Resenha Tributária*, 1995):*

[...]

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

[...]

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

[...]

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. 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, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

[...]

Quanto aos juros glosados, a abordagem genérica da Lei nº 9.249/95 é suficiente para também afastar sua dedutibilidade imediata, pois se as obrigações com exigibilidade suspensa têm a natureza de provisão, o incremento que lhes é feito, da mesma forma destituído de exigibilidade imediata, terá por contrapartida, necessariamente, despesa indedutível. Em nada altera esta conclusão o fato de tais tributos estarem sujeitos à incidência de juros por determinação legal, pois relevante é a sua inexigibilidade, à semelhança do principal ao qual se vincula.

Correta, portanto, a fundamentação adotada para glosa das despesas apontadas pela autoridade fiscal, inexistindo qualquer incongruência entre o fato efetivamente ocorrido e o enquadramento legal dado à infração. Em conseqüência, é desnecessário abordar a inaplicabilidade do art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95 à apuração da CSLL.

Nestes termos, uma obrigação contábil caracteriza-se como provisão quando há incerteza acerca do prazo ou do valor a ser pago. A autoridade fiscal entende que a possibilidade de uma lei posterior beneficiar a contribuinte, reduzindo ou excluindo os juros devidos, acarreta incerteza quanto ao valor a ser pago. Todavia, no momento do reconhecimento contábil dos juros, ao longo do ano-calendário 2008, inexistia qualquer norma ou decisão judicial afastando ou suspendendo a obrigação legal do sujeito passivo de pagar **juros de mora calculados à taxa SELIC sobre os créditos tributários devidos à Fazenda**

Nacional. E, admitir que a possibilidade de uma dispensa de juros futura acarreta incerteza, no momento presente, acerca da dívida tributária, implica caracterizar como provisão indedutível todas as dívidas tributárias e seus acessórios exigíveis no momento presente, fazendo letra morta a dedutibilidade autorizada no art. 344 do RIR/99, em conformidade com o regime de competência, vez que apenas o pagamento da dívida poria fim à exigibilidade e à possibilidade de alguma lei alterar o valor devido.

Conclui-se, do exposto, que as características da dívida tributária devem ser analisadas de acordo com as normas e decisões judiciais vigentes no momento do registro contábil. Em consequência, no presente caso, são dedutíveis os juros apropriados segundo o regime de competência e proporcionalmente à variação da taxa SELIC aplicada sobre tributos devidos à Fazenda Nacional. Caso lei posterior venha a dispensar encargos, este fato será reconhecido contabilmente no momento de sua ocorrência, com a consequente reversão da anterior redução do lucro tributável.

De outro lado, a autoridade fiscal, embora cogitando de a apropriação contábil dos juros não ter observado o regime de competência, não aprofundou suas análises neste sentido, de modo que, neste momento, não é possível inovar o lançamento e agregar outras motivações para justificar, ao menos em parte, as glosas promovidas.

Assim, também deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar as glosas decorrentes da infração nº 06.

Infração 08 - Despesas de Terceiros

Foram glosadas: 1) despesas decorrentes de contrato de prestação de serviços referente a *estruturação financeira* promovida por Cedrus Consultoria (R\$ 1.023.979,03 e R\$ 438.848,15), porque não apresentado o contrato correspondente, mas apenas notas fiscais dirigidas à controlada Central Energética Jitituba Ltda; e 2) despesas por *serviço de intermediação financeira EURO DTVM* (R\$ 2.940.000,00 e R\$ 1.260.000,00) em razão de contrato de empréstimo entre sua controlada e o Deutsche Bank, sem qualquer estipulação de repasse das despesas de captação de recursos.

A recorrente argumenta que *muito embora tenha afirmado a autoridade julgadora que não haveria qualquer vínculo da Recorrente com os prestadores de serviços, mas sim, destes com a Central Energética Jitituba Ltda, resta clara a relação, na pior das hipóteses indireta, pois os contratos firmados pela Central Energética Jitituba Ltda, que é uma controlada da recorrente, foram repassados integralmente à controladora, no caso à Recorrente. Acrescenta que o mesmo se verificou em relação às despesas de estruturação financeira incorridas com as empresas CEDRUS CONSULTORIA e EURO DISTRIBUIDORA, vinculadas à operação de mútuo conforme evidenciam as correspondências enviadas em 19.05.2008 pela CENTRAL ENERGÉTICA JITITUBA, cuja cópia segue em anexo.*

Às fls. 4897/4899 consta contrato de mútuo por meio do qual Central Energética Jitituba Ltda, em 20/05/2008, concede créditos à atuada (R\$ 17.700.700,00) e a sua filial (R\$ 7.800.300,00) a serem pagos a partir de 27/10/2008 com o acréscimo de juros e variação monetária. Porém, referido contrato somente transfere à atuada o direito de apropriar os juros correspondentes ao período em que os valores lhe foram disponibilizados. Não lhe atribui as despesas precedentes, que contribuíram para contratação do empréstimos no valor

total de R\$ 32.725.000,00 pela controlada, mormente tendo em conta que em todos os documentos referentes a estas despesas figura como contratante, apenas, a controlada Central Energética Jitituba (fls. 4901/4959). A autuada somente é referida como avalista nos empréstimos.

Assim, ao contrário do que entende a recorrente, *o fato de o contrato originário haver sido firmado em nome da controlada* determina quem é o titular da despesa. O repasse dos valores obtidos em razão destes empréstimos é, salvo prova em contrário, uma deliberação posterior, que não guarda necessária vinculação com a contratação anterior. De fato, se a contratação do empréstimo foi promovida com o objetivo de partilhar os recursos obtidos entre as empresas do grupo, então as providências neste sentido deveriam ter sido adotadas em conjunto, e ao menos precedidas de um acordo entre tais empresas acerca da repartição das despesas decorrentes. O repasse de quantias recebidas em razão do empréstimo não é suficiente para deslocar para o destinatário dos recursos a titularidade das despesas destinadas à sua contratação.

A recorrente invoca o princípio da verdade real, porém, como dito, a transferência integral dos recursos somente opera efeitos em relação aos encargos incorridos depois de sua ocorrência. Os fatos jurídicos foram precisamente analisados pela autoridade fiscal, e não há reparos às consequências deles extraídas: as despesas para contratação dos empréstimos são de titularidade da pessoa jurídica que figura nos contratos e notas fiscais correspondentes. Por sua vez, como dito, a autuada consta apenas como avalista, ou seja, garantidora da obrigação, e não como devedora.

Ainda, ao contrário do que alega a recorrente, *não está claro nas operações efetuadas entre recorrente e controlada que a recorrente assumiria todas as despesas decorrentes dos empréstimos contraídos pela CENTRAL ENERGÉTICA JITITUBA LTDA e repassados na íntegra a recorrente*. Há, apenas, proximidade de data entre a contratação dos empréstimos e o contrato de mútuo antes referido, mas sequer se vislumbra, na comparação dos valores indicados em cada conjunto de operações, a transferência da totalidade dos recursos obtidos por Central Energética Jitituba Ltda. Ademais, se a contratação tinha por objetivo beneficiar exclusivamente a autuada, esperado seria que fosse promovida em seu próprio nome. A contratação do empréstimo por empresa controlada atuante em setor de atividade distinto da autuada, mas também operacional, autoriza presumir que os recursos destinavam-se à sua atividade, e nada mais que isso.

É certo, como diz a recorrente, que os contratos *podem ser escritos ou não, de forma que não é preciso estar expresso em contrato* o negócio jurídico alegado. Todavia, a contribuinte não logrou provar os fatos que alega por nenhuma das formas do art. 212 do Código Civil, sendo certo que a prova testemunhal ou por presunção não pode ser admitida quando ultrapassado, como no presente caso, o limite previsto no art. 227 do Código Civil.

Subsistem, assim, as conclusões fiscais acerca da titularidade das despesas glosadas, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à infração nº 08.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10410.724088/2013-11
Acórdão n.º **1302-001.788**

S1-C3T2
Fl. 53

CÓPIA