



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

**Processo nº** 10835.720015/2014-32  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1201-000.519 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 25 de julho de 2018  
**Assunto** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** USINA ALTO ALEGRE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Carlos de Assis Guimarães, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 628/667) interposto contra o Acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a impugnação e manteve os autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados em virtude da dedução integral dos custos com o plantio da cana-de-açúcar, por ter a contribuinte utilizado a depreciação acelerada incentivada.

A descrição das infrações e valores dos autos de infração são os seguintes:

*“001 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de antecipação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis referentes à formação da lavoura de cana de açúcar, resultando no recolhimento a menor do IRPJ, conforme descrito no Relatório de Fiscalização, que integra o presente Auto de Infração.*

[...]

*002 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ANTECIPAÇÃO MENSAL Falta de pagamento antecipado do Imposto de Renda Pessoa Jurídica calculado com base em balancetes mensais, conforme relatado no Relatório de Fiscalização.*

	IRPJ	CSL
TRIBUTO	R\$ 20.413.882,13	R\$ 7.348.997,57
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 15.310.411,60	R\$ 5.511.748,18
MULTA ISOLADA	R\$ 7.771.442,79	R\$ 2.779.583,31
TOTAL	R\$ 43.495.736,52	R\$ 15.640.329,06
TOTAL	R\$ 59.136.065,58	

A 3ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme decisão assim ementada:

*EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO.*

*Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.*

*POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*Considera-se postergada a parcela de imposto relativa a determinado ano-calendário somente quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, fato que deve ser comprovado e não apenas alegado.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.*

*MULTA ISOLADA.*

*A falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.*

Foi interposto o Recurso Voluntário (fls. 628/667), sendo aduzindo, em síntese, que:

- no acórdão proferido pela DRJ apresenta-se fundamento não contemplado no auto de infração, e que, nesse novo fundamento, desconsiderou-se o perfil da agroindústria que, conjuga atividades rural e industrial e ainda que a Recorrente apenas usufruiu o benefício tendo em conta os custos advindos da formação do canavial, que se constitui em atividade rural. Assim sendo, não há qualquer sentido a assertiva na direção de que haveria extensão do "benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício";

- não houve contradição na impugnação apresentada, uma vez que "(...) consoante se extrai da leitura isenta da impugnação, a Recorrente não sustentou que as touceiras ou soqueiras se exaurem após quatro ou cinco cortes. Na realidade, escorada no parecer de especialistas, disse que 'a cana-de-açúcar é uma planta que, em condições ambientais normais, não sofre esgotamento após sucessivos cortes. Para que a planta deixe de produzir colmos é necessário que suas raízes sejam retiradas do solo'";

- o Parecer Normativo CST nº 18/1979, ao ampliar o conceito de recurso mineral ou florestal contido no artigo 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76, para abarcar também as espécies vegetais de menor porte, violou o princípio da legalidade, deixando de atuar de forma vinculada à lei. Mesmo que fosse válido, o que se admite apenas para argumentar, o Parecer Normativo CST nº 18/1979, não poderia ser aplicado para justificar a qualificação dos custos de formação do canavial como sujeitos à exaustão, pois "(...) não é viável, destarte, igualar a cultura da cana-de-açúcar às 'plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem no primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até terceiro corte' – fl. 644. Nesse sentido, foi feita alusão a trecho da Solução de Consulta nº 33/87 da Receita Federal;

- "Nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade – NBCT 10.14 Entidades agropecuárias, as culturas agrícolas dividem-se em temporárias, que se extinguem pela colheita, sendo seguidas por um novo plantio, e permanentes, que são aquelas com duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre colheita";

- o Pronunciamento VII do IBRACON, interpretando o quanto disposto no artigo 179, IV, da Lei nº 6.404/1976, destacou se classificarem "(...) no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário";

- "Na linha do disposto no § 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/1976, amplamente debatido no item precedente, o Pronunciamento VII do IBRACON prescrevia que 'devem ser depreciados os bens tangíveis sujeitos a desgaste ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência'. Já 'o conceito de exaustão está ligado com bens tangíveis sujeitos a esgotamento por exploração (minas, jazidas, florestas), ou seja, recursos naturais que,

através de mineração, extração, corte ou outro procedimento, perdem a sua substância que se transforma em matérias-primas”;

- com base nos dispositivos acima e nos pareceres colacionados com a Impugnação, a Contribuinte defendeu que a cultura de cana-de-açúcar, por proporcionar mais de uma colheita, durar mais de um ano e não se esgotar, se enquadraria como cultura agrícola permanente, se classificaria como ativo imobilizado e deveria ser depreciada.

- exercendo atividade rural e enquadrando a cultura de cana-de-açúcar como ativo imobilizado, a Contribuinte faria jus ao benefício do artigo 6º da MP nº 2.159-70/01, ou seja, ao reconhecimento integral, no próprio ano da aquisição, da perda econômica, por meio da depreciação, dos custos relativos ao bem adquirido.

- ainda que assim não fosse, analisando o artigo 6º da MP nº 2.159-70/01, constatou que “(...) a única interpretação compatível com o princípio da igualdade é aquela que autoriza a fruição do benefício da depreciação incentivada, independentemente do tipo de atividade rural, o que torna irrelevante a distinção entre depreciação e exaustão”;

- quanto aos pareceres colacionados, foi destacado ainda que “Destarte, a solução empregada pela Recorrente recebeu o apoio, seja da academia, seja de empresa de auditoria e consultoria independente, intencionalmente reconhecida, sendo que tais elementos nem mesmo foram analisados pela Turma Julgadora”;

- a Contribuinte colacionou diversos julgados do CARF no sentido que o cultivo de cana-de-açúcar se sujeita a depreciação acelerada e concluiu que “Enfim, a Turma Julgadora divergiu do posicionamento da jurisprudência administrativa”;

- “A multa isolada não pode prevalecer, porquanto, como longamente defendido, a Recorrente tem o direito de usufruir do benefício da depreciação acelerada”;

- “No entanto, o que se deve ter em mente é que, neste caso, a postergação do pagamento do imposto decorre da própria funcionalidade do mecanismo da depreciação acelerada incentivada. Ou seja, ao aplicar a depreciação incentivada, integralmente no primeiro ano, nos anos subsequentes a depreciação será adicionada no cálculo do lucro real, ou aumentando o lucro ou reduzindo o prejuízo. Conseqüentemente, pela conformação da depreciação acelerada incentivada, somente pode existir a postergação do pagamento do tributo”.

Pelo Acórdão nº 1201-001.441 desta Turma Ordinária, foi dado provimento ao Recurso Voluntário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, tendo sido apresentadas as contrarrazões pela contribuinte.

O Recurso Especial foi provido pelo que se vê do Acórdão nº 9101-002.799 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na conclusão do voto vencedor constou:

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de inépcia arguida pela Contribuinte e, no mérito, dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a autuação fiscal relativa a aplicação da exaustão para os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar, e determinar o retorno dos autos para a turma *a*

quo apreciar as matérias: (1) postergação do pagamento de tributos e (2) necessidade de afastamento da multa isolada.

Em 13 de junho de 2018, foi protocolada a petição acostada às fls. 835 a 838, em que a recorrente traz demonstrativos da alegada "postergação do pagamento de tributos". Abaixo, os quadros ali constantes:

Depreciação Acelerada – Base Atuada				
Ano-calendário	DIPJ/ (Exclusões)	Abertura das Exclusões ref. Depreciação	Base de Cálculo Atuada	Doc. Anexo
2009	R\$ 143.332.082,85 (linha 64)	R\$ 28.531.658,15 (Conta 13020113)	R\$ 81.655.527,50	(01)
		R\$ 33.144.897,20 (Conta 13020114)		
		R\$ 81.655.527,50 (Conta 13020130)		

Depreciação Contábil – Adições – Reversão (Doc. 02 - resumo)			
Ano-calendário	DIPJ/ECF (Adições)	Adição ref. depreciação (Integra o valor discriminado na DIPJ/ECF)	Doc. Anexo
2010	R\$ 88.089.430,62 (linha 41)	R\$ 10.199.923,08	(03)
2011	R\$ 107.617.565,22 (linha 41)	R\$ 16.331.027,96	(04)
2012	R\$ 118.723.049,13 (linha 45)	R\$ 16.331.053,04	(05)
2013	R\$ 138.084.845,46 (linha 47)	R\$ 16.331.082,92	(06)
2014	R\$ 237.615.353,79 (linha 92)	R\$ 15.871.497,23	(07)
2015	R\$ 631.889.603,02 (linha 92)	R\$ 6.590.846,22	(08)
2016	R\$ 186.354.653,04 (linha 50)	R\$ 97,05	(09)
<b>Total Adicionado</b>		<b>R\$ 81.655.527,50</b>	

Os anexos indicados no quadro, num total de sessenta páginas, foram juntados aos autos como "documentos não pagináveis". Tratam-se de cópias de partes de DIPJs e ECFs dos períodos 2009 a 2016, assim como planilhas pelas quais a recorrente faz o detalhamento quanto aos valores apontados no referido quadro.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

### Admissibilidade.

Os pressupostos de admissibilidade já foram verificados por ocasião dos julgamentos anteriores, pelo que se deve passar à análise das matérias ainda em litígio.

### Postergação de pagamento.

Relativamente à matéria, a recorrente argumentou que “a postergação do pagamento do imposto decorre da própria funcionalidade do mecanismo da depreciação acelerada incentivada. Ou seja, ao aplicar a depreciação incentivada, integralmente no primeiro

ano, nos anos subsequentes a depreciação será adicionada no cálculo do lucro real, ou aumentando o lucro ou reduzindo o prejuízo. Conseqüentemente, pela conformação da depreciação acelerada incentivada, somente pode existir a postergação do pagamento do tributo”.

No Relatório de Fiscalização (fl. 340), parte integrante dos Autos de Infração, está consignado:

Assim, o correto seria a fiscalizada reconhecer, sobre o custo de formação da lavoura de cana-de-açúcar, quotas de exaustão, dedutíveis gradualmente na apuração do resultado operacional da exploração da atividade ao longo dos anos, ao invés de ter adotado a depreciação acelerada rural, deduzindo-se integralmente os custos de formação da lavoura de cana-de-açúcar no ano da aquisição, que implicou na redução indevida do lucro líquido.

Ao se considerar as cotas dedutíveis de exaustão ao invés das cotas depreciação acelerada rural integral empregados pelo contribuinte na apuração do IR e da CSLL no ano-calendário fiscalizado (2009) e subsequentes (2010 a 2012), verifica-se expressivo aumento no valor da base de cálculo do IR e CSLL (**vide Anexo II do Relatório de Fiscalização**), por conseguinte aumento no IR e CSLL devidos superiores ao originariamente declarados. Assim, não há que se falar, até o momento, de compensação no período-base fiscalizado de valores pagos a maior nos exercícios seguintes.

Verifica-se, desse modo, que o imposto de renda do ano-calendário de 2009, a princípio postergado, não foi objeto de recolhimento em períodos subsequentes, pelo contrário, ao se considerar a base de cálculo do IR e CSLL declarada pelo contribuinte sem o excesso de dedução de depreciação integral, os valores a pagar nos períodos subsequentes são maiores, cabendo a autuação por redução indevida do lucro líquido.

No citado Anexo II (fl. 346), a autoridade autuante traz um demonstrativo dos valores dos excessos de dedução dos anos-calendário subsequentes e, como consequência, o aumento da base de cálculo dos tributos:

#### ANEXO II – EFEITOS DO EXCESSO DE DEDUÇÃO NO LALUR E LACS NOS ANOS 2009 E SEQUINTES

Simulação considerando taxas anuais de exaustão à taxa de exaustão de 14,29%. Taxa=100%/7 anos

	Ano do plantio			
	2009	2010	2011	2012
01. Custo de Formação Lavoura cana-de-açúcar (vide LALUR) – Depreciação acelerada integral indevida	81.655.527,50	121.159.739,49	156.896.791,42	162.087.981,72
03. Exaustão referente ano-calendário 2009		11.865.075,38	11.865.075,38	11.865.075,38
04. Exaustão referente ano-calendário 2010			17.308.534,21	22.413.827,35
05. Exaustão referente ano-calendário 2011				22.413.827,35
06. Exaustão referente ano -calendário 2012				
07. Total exaustão a excluir no LALUR por ano-calendário (item 3+4+5+6)	0,00	11.665.075,36	28.973.609,57	56.492.730,05
08. Excesso de dedução no LALUR (1-7) – Aumento da Base de Cálculo IR e CSLL	81.655.527,50	109.494.664,13	127.923.181,85	105.595.251,67

Simulação considerando taxas anuais de exaustão à taxa de exaustão anual de 20%. Taxa=100%/5 anos

	Ano do plantio			
	2009	2010	2011	2012
01. Custo de Formação Lavoura cana-de-açúcar (vide LALUR) – Depreciação acelerada integral indevida	81.655.527,50	121.159.739,49	156.896.791,42	162.087.981,72
03. Exaustão referente ano-calendário 2009		16.331.105,50	16.331.105,50	16.331.105,50
04. Exaustão referente ano-calendário 2010			24.231.947,90	24.231.947,90
05. Exaustão referente ano-calendário 2011				31.379.358,28
06. Exaustão referente ano -calendário 2012				
07. Total exaustão a excluir no LALUR por ano-calendário (item 3+4+5+6)	0,00	16.331.105,50	40.563.053,40	71.942.411,68
08. Excesso de dedução no LALUR (1-7) – Aumento da Base de Cálculo IR e CSLL	81.655.527,50	104.828.633,99	116.333.738,02	90.145.570,04

Em face disso, assim constou na decisão de piso A contribuinte alega que, com a utilização do benefício, apenas se postergou o recolhimento do imposto de renda e que a autuação somente pode ter em conta a parte do imposto de renda efetivamente não recolhida nos anos subsequentes.

Quanto a essa alegação, verifica-se que somente se **considera postergada** a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, **quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior**.

A fiscalização, ao lavrar o auto de infração, analisou a ocorrência de postergação dos tributos e concluiu que eles não foram objeto de recolhimento em períodos subsequentes, “pelo contrário, ao se considerar a base de cálculo do IR e CSLL declarada pela contribuinte sem o excesso de dedução de depreciação integral, os valores a pagar nos períodos subsequentes são maiores, cabendo a autuação por redução indevida do lucro líquido”.

Ademais, caberia à contribuinte demonstrar a tese da postergação tanto por meio de escrituração contábil e respectiva documentação comprobatória, quanto por intermédio de demonstrativos e planilhas, nos quais ficasse comprovada de maneira inequívoca a existência da postergação, o que não foi feito.

A respeito desse assunto, transcreve-se abaixo acórdão do Conselho de Contribuintes (atual CARF):

*POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - Considera-se ocorrida a figura da postergação no recolhimento do imposto de renda ou da contribuição social relativo a determinado período-base, apenas quando ocorre o recolhimento espontâneo do mesmo em período-base posterior. Para o acolhimento da ocorrência de postergação é imprescindível a sua comprovação. 1º CC. / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-94.101 em 26/02/2003. Publicado no DOU em: 07/05/2003.*

Pelo que se pode depreender do demonstrativo, a autoridade autuante considerou ter havido excesso de dedução relativa à depreciação acelerada incentivada nos anos-calendário 2009 a 2012 e, nesse caso, mesmo que houvesse a adição dos valores indevidamente deduzidos em 2009 na apuração dos anos seguintes, os valores de IRPJ e de CSLL devidos seriam maiores que os efetivamente apurados. Não haveria, pois, a postergação de pagamento.

Ocorre que os autos referem-se a lançamentos relativos ao ano-calendário 2009. Não há nenhuma alusão a lançamentos dos períodos subsequentes tendo como motivação o excesso de dedução. Dessa forma, há que se entender que a análise quanto à postergação refere-se somente ao excesso de dedução relativa a esse período.

Relativamente ao assunto, assim constou na decisão de primeira instância, conforme já reproduzido acima:

Ademais, caberia à contribuinte demonstrar a tese da postergação tanto por meio de escrituração contábil e respectiva documentação comprobatória, quanto por intermédio de demonstrativos e planilhas, nos quais ficasse comprovada de maneira inequívoca a existência da postergação, o que não foi feito.

Conforme relatado, foram juntados aos autos documentos com os quais a recorrente tem a pretensão de fazer essa prova.

**Conclusão.**

Em face do exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a unidade da Receita Federal da circunscrição da recorrente, com base na petição de fls. 835 a 838 e nos documentos a ela anexos, verifique se o excesso de dedução relativa à depreciação acelerada incentivada no ano de 2009 foi efetivamente adicionado à base de cálculo dos tributos em tela nos anos subsequentes, levando-se em conta, ainda, as datas das entregas das DIPJs e ECFs.

A contribuinte poderá ser intimada a apresentar escrituração contábil e fiscal e outros documentos necessários à verificação acima determinada, a juízo da autoridade diligenciante.

As conclusões deverão constar de relatório circunstanciado do qual se dará ciência à contribuinte para que, querendo, manifeste-se num prazo de trinta dias.

Findo o prazo, com ou sem manifestação, os autos devem retornar para julgamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar