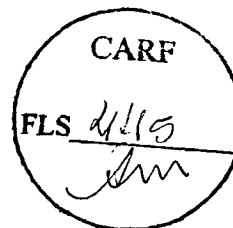
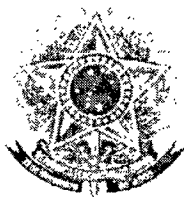


AF3/3



SI-CITI
Fl. 1

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

Processo nº 10850.001767/2005-11
Recurso nº 156.234 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.334 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de agosto de 2010
Matéria IRPJ – Ex(s): 2004
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA
Recorrida 1a. TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIAÇÃO 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.

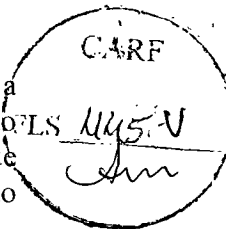
PENDÊNCIA DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE MATÉRIA. A consulta fiscal sobre a extensão, às agroindústrias, de benefício fiscal de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, estabelecido em favor da atividade rural, não impede a exigência tributária que tenha por objeto bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão.

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO. Mesmo em infrações continuadas, a análise da postergação deve ser individualizada, de forma a se determinar, por período de apuração, o tributo que efetivamente deixou de ser recolhido até o momento do lançamento, para assim exigí-lo com os acréscimos previstos para os procedimentos não espontâneos. Exigência mantida apenas em relação às exclusões que, glosadas, ainda não haviam sido adicionadas ao lucro real até a data do lançamento. RECOLHIMENTOS POSTERGADOS VERIFICADOS APÓS O LANÇAMENTO. Eventuais recolhimentos posteriores ao lançamento não o prejudicam nem afastam a aplicação da multa de ofício, e somente podem ser utilizados mediante apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP, para extinção do crédito tributário na data de sua apresentação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

60 14

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Shelley Henrique Dalcamin que deram provimento ao recurso por interpretarem de forma mais ampla ao benefício fiscal, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado



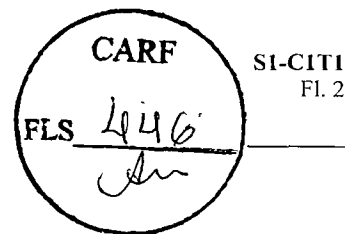

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


EDELÍ PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM:

10 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa e Shelley Henrique Dalcamin. Ausente o conselheiro José Ricardo da Silva.



Relatório

NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, JULGOU PROCEDENTE o lançamento formalizado em 08/07/2005, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 8.930.510,09.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente de auto de infração lavrado para exigência de imposto sobre a renda — pessoa jurídica - IRPJ (fls. 251/257), em face da apuração de redução indevida do lucro real, relativamente aos anos-calendário 2001 a 2004, correspondente à parcela não autorizada pela legislação tributária (depreciação acelerada incentivada da conta "Lavoura em Formação").

Constam no enquadramento legal os artigos 58, inciso VI; 248, 250, 273, 275, 307, inciso II e parágrafo único, item IV; 314 e 334, todos do RIR/1999, bem como o artigo 14 da IN SRF nº 257/2002 e Parecer Normativo CST nº 108/1978.

Acompanha a autuação o Termo de Constatação Fiscal de fls. 236/250, no qual se esclarece, em síntese, que:

1) a Fiscalizada, empresa agroindustrial do setor sucroalcooleiro, destinada à plantação, extração e industrialização de cana-de-açúcar, para produção é comercialização de álcool, açúcar e seus derivados, cultiva cana-de-açúcar em terras próprias e de terceiros, mediante arrendamento, realiza, mensalmente, investimentos diversos com o preparo do solo, plantio e manutenção da lavoura, contabilizando-os na conta "Lavoura em Formação" do Ativo Permanente — Investimentos;

2) como entende ser pessoa jurídica que explora atividade rural (nos termos do art. 58, VI, do RIR/99), teria direito ao benefício da depreciação acelerada, podendo depreciar integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura; em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 4 anos, nos ajustes do lucro líquido, no Lalur;

3) no entanto, tal benefício não abrange a amortização de ativos, nem a exaustão de recursos florestais, conforme já concluiu a Coordenação de Tributação — Cosit — por intermédio da Solução de Divergência nº 12, de 07/08/2003, acrescentando-se que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão e não de depreciação, apoiando-se em Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Disit nº 05, de 05/02/2004;

4) conclui-se que a contribuinte reduziu indevidamente o lucro real dos anos-calendário 2001 a 2004, dada a inobservância do regime de escrituração, pelo que se reconstitui os lucros correspondentes, excluindo-se "as exclusões do lucro líquido dos exercícios, referente às depreciações aceleradas incentivadas das lavouras em formação" e "as adições do lucro líquido dos exercícios, referente às depreciações aceleradas incentivadas — reversões — lavoura em formação"; esclarece-se que a infração praticada não se enquadra como postergação do IRPJ, haja vista que nos anos-calendário seguintes às exclusões indevidas não houve o efetivo e espontâneo pagamento do imposto, tendo em vista que as exclusões superaram as adições;

60 3

5) fica consignado que a contribuinte protocolizou processo de consulta sob nº 19679.018848/2003-00, no qual solicita o entendimento da SRF a respeito das seguintes questões: a) se a atividade desenvolvida pela empresa — constituída sob a forma de agroindústria (atividade agrícola e industrial), enquadra-se como atividade rural, nos termos da legislação em vigor; b) se poderiam ser depreciados, integralmente no próprio ano de aquisição, os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos exclusivamente para a atividade rural. (destaque do original);

6) registra-se que "não obstante a Consulta não ter sido solucionada pela SRF, impende destacar que não produzirá efeito neste processo, tendo em vista que a consulta formulada contempla outras questões, que não estão sendo objeto de questionamento neste processo (art. 52 do Decreto nº 70.235/72)".

Atinge o montante do crédito tributário o valor de R\$ 8.930.510,09, já incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/05/2005.

Cientificada em 08/07/2005 (sexta-feira), se insurgiu a contribuinte contra a autuação, por intermédio da impugnação de fls. 273/311, apresentada em 09/08/2005, e subscrita pelos advogados Jayr Viégas Gavalhão Junior e Angela Maria da Motta Pacheco (procuração — fls. 319/320), na qual se alega, em síntese, que:

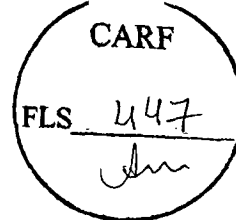
1) o auto de infração é nulo por resultar de procedimento Fiscal levado a efeito em notória violação ao art. 48 do Decreto nº 70.235/72, bem como ao princípio da moralidade administrativa, dado haver pendência de consulta formulada pela impugnante sobre a matéria objeto da autuação — depreciação acelerada de bens do ativo permanente imobilizado utilizados na atividade rural;

2) ao contrário do que afirma o autuante, na consulta se indaga se o procedimento adotado pela consulente — aplicar a depreciação acelerada aos bens do ativo permanente imobilizado (art. 314 do RIR/99), no qual se incluem os valores apropriados na conta "Lavoura em Formação" — está correto e, caso contrário, qual será o procedimento correto; é inquestionável que a resposta à consulta não se restringirá a mencionar que a impugnante realiza atividade rural (cultivo de cana-de-açúcar) e, portanto, faz jus à depreciação acelerada dos bens registrados no ativo permanente imobilizado, pois, se a Receita Federal entende que os valores da conta "Lavoura em Formação", da cana-de-açúcar, não estão sujeitos à depreciação, e sim à exaustão, a resposta à consulta deverá esclarecer, necessariamente, essa posição do órgão público, o que sobressai a identidade da matéria consultada e a tratada no auto de infração;

3) no mérito, após distinguir as diferenças entre o cultivo de florestas e de cana-de-açúcar, já que a produção desta deprecia-se a cada safra, perdendo o valor com os anos, conclui que a depreciação é o instituto correto a ser aplicado no caso sub-judice; acrescenta que o benefício da depreciação acelerada não se restringe aos casos em que os bens do ativo permanente imobilizado estão sujeitos à figura contábil da depreciação, pois se trata de benefício destinado ao fomento da atividade rural em seu sentido mais amplo, sendo "o termo "depreciados" empregado no sentido de permissão à apropriação da despesa em razão da perda do valor do bem que compõe o ativo permanente imobilizado, para que o capital investido retorne e propicie um fluxo de caixa mais favorável." (transcreve parte da exposição de motivos da Lei nº 8.023/1990 para reforçar seu entendimento e acórdãos do Conselho de Contribuinte sobre a questão);

4) conforme confirmado pelo autuante, o custo excluído integralmente é adicionado nos próximos 4 anos nos ajustes do lucro líquido no Lalur e, assim, caso se entenda inaplicável a depreciação acelerada dos custos da "Lavoura em Formação", ocorreu mera postergação do pagamento do imposto; aduz que o autuante não observou o Parecer Normativo CST nº 02/96 ao desconsiderar o imposto pago nos períodos correspondentes: "não basta, portanto, que o Fiscal exclua as adições

ap



efetuadas pela impugnante nos períodos posteriores ao da utilização da depreciação acelerada. Há que se considerar o que foi pago de imposto nesse período."; agrega, ainda, que sobre eventual diferença de imposto, apenas multa de mora pode ser exigida e não a multa de 75%.

A Turma Julgadora recorrida afastou tais alegações argumentando que:

- Não há identidade entre a matéria objeto da autuação e aquela consultada, dado que esta se dirige à possibilidade de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, ao passo que a exigência se fez justamente porque as “Lavouras em Formação” estariam sujeitas a exaustão. Desta forma, *ainda que a solução da consulta fosse favorável à consulente (o que se admite apenas para argumentação) e confirmasse a possibilidade de que, por se enquadrar como pessoa jurídica que explora a atividade rural, pudesse gozar do benefício da depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo permanente imobilizado, em nada alteraria o resultado da conclusão do procedimento Fiscal.*
- O fato de a conta “Lavouras em Formação” se classificar no ativo permanente imobilizado não a sujeita a depreciação, e não haveria porque a solução de consulta, em face de uma série variada de bens do ativo imobilizado adquiridos para uso na atividade rural, *detalhar e determinar o procedimento aplicável a cada um.*
- Ao mérito da controvérsia adotou o posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT da Secretaria da Receita Federal, exarado na Solução de Divergência nº 12, de 7 de agosto de 2003, reafirmando o cabimento da exaustão, por não se tratar de bem que se deteriora pelo uso ou pela ação da natureza, consistindo em *plantação que é ceifada, cortada ou extraída do solo e não se extingue com o primeiro corte (mas permite cortes adicionais – como esclarece a própria interessada).* Neste sentido, também, o Parecer Normativo nº 18/79.
- Os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes colacionados pela impugnante não teriam força normativa e, demais disto, há entendimento idêntico ao adotado na decisão, exarado no acórdão nº 103-18812, de 20/08/97.
- Inexistiria imposto postergado ou cobrado em duplicidade, na medida em que *o autor do procedimento excluiu nos ajustes do lucro líquido, em cada ano-calendário, o valor da depreciação integral indevidamente deduzida, bem como a adição correspondente ao valor integralmente deduzido em períodos anteriores, exigindo imposto sobre a diferença entre ambos os ajustes, haja vista ser o valor deduzido (depreciação integral em cada ano) superior ao valor adicionado em cada período.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 16/11/2006 (fl. 378), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 15/12/2006 (fls. 379/425).

[Handwritten signature] 5 *[Handwritten signature]*

Em síntese, afirma em relação à exigência que *formalmente esta não subsiste por ignorar a existência de consulta pendente sobre a mesma matéria. Materialmente, do mesmo modo, falha ao subsumir o caso sub judice ao conceito de exaustão, por desconhecer características elementares do cultivo da cana-de-açúcar, classificada como gramínea, que possibilitam a fruição do benefício da depreciação acelerada, perda da utilidade de bens físicos. A exaustão é matéria relativa à extração de recursos minerais e florestais. Não se refere a outras formas de cultura.*

No que tange à consulta, errou a decisão recorrida ao considerá-la genérica, pois questionou-se a possibilidade de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado e a conta "Lavouras em Formação" integra este grupo, de forma que *se a resposta à Consulta for positiva, isto é, concluir que os bens do ativo permanente imobilizado, na atividade rural, podem ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, não restará mais qualquer dúvida quanto aos custos que compõem a conta "Lavoura em formação", pois esta também está incluída no ativo permanente imobilizado.*

Os princípios orientadores da contabilidade impõem a classificação da conta naquele grupo, e a consulta acerca do gênero abrange a espécie. Em suas palavras: *Seria no mínimo incongruente, ou mesmo inútil, indagar se uma conta, que tem as mesmas características das outras contas alojadas no ativo permanente imobilizado, e, portanto, ali está classificada, sujeita-se às regras aplicáveis às contas do ativo permanente imobilizado!*

Para excluir a conta "Lavouras em formação" de eventual efeito satisfatório da consulta, o órgão ao qual ela foi dirigida deveria expressamente mencionar que *o benefício excepcionalmente não se aplica àquela conta. Entendimento diverso implica distorção do conceito de ativo permanente imobilizado, com conseqüente restrição ao benefício da depreciação acelerada para a atividade rural, contra o que dispõe a Lei aplicável.*

Mais à frente, aborda a proibição de se instaurar procedimento fiscal em relação a matéria pendente de consulta, situação na qual *cumprir à Receita Federal agir com MORALIDADE, e abster-se de fiscalizar o contribuinte por força de sua própria omissão quanto ao cumprimento do dever legal que lhe cabe de esclarecer as dúvidas formalmente apresentadas pela consulta. Cita acórdão da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes neste sentido.*

Ainda que a consulta venha a ser ineficaz, enquanto esta circunstância não é declarada o procedimento fiscal continua impedido.

O objeto da consulta estaria claramente nela exposto, como no excerto que reproduz:

"...parece não remanescer dúvida que sendo agroindústria a conjugação indissociável da exploração da atividade rural com a atividade industrial e, inexistindo vedação na norma legal, tem-se que é perfeitamente regular que os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos exclusivamente para a atividade rural pelas pessoas jurídicas constituídas sob a forma de agroindústrias, podem ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, que, aliás, é o procedimento que vem sendo adotado pela consulente"

Ressalta que inicialmente houve erro na classificação da conta dentre os investimentos do Ativo Permanente, mas, como afirmando pelo próprio fiscal autuante, isto não altera o mérito da questão.

Não haveria diferença entre a matéria autuada e a consultada pois, *na consulta indaga-se sobre a aplicação da depreciação acelerada da atividade rural aos bens do ativo permanente imobilizado da Recorrente. No auto de infração afirma-se que os bens do ativo imobilizado da Recorrente — registrados em "Lavoura em Formação" — não estão sujeitos à depreciação, mas sim à exaustão e, portanto, não fazem jus ao benefício da depreciação acelerada!*

Opõe sua boa-fé no procedimento adotado de promover a depreciação acelerada de bem integrante de seu ativo permanente imobilizado, enquanto nenhuma resposta lhe era dada em face da consulta formulada. E pleiteia, assim, a declaração de nulidade do auto de infração.

Questiona a interpretação que sujeita à exaustão a lavoura de cana-de-açúcar, defendendo ser a depreciação acelerada *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.*

Defende que o cultivo de cana-de-açúcar, tratando-se de gramínea e não de árvores, não se enquadra no inciso VI do art. 2º da Lei nº 8.023/1990 (*considera-se atividade rural:... o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização*). Floresta seria uma pluralidade de árvores, e árvore é vegetal de natureza lenhosa, ao passo que canavial é a pluralidade de canas-de-açúcar, gramínea sem qualquer afinidade com espécies lenhosas.

A cana-de-açúcar é ceifada e colhida juntamente com a palha, subsistindo a planta para nova brotação, proporcionando de 4 a 8 safras, cuja produtividade oscila em razão da qualidade e força da planta ou do solo e da forma de colheita. Em consequência, *a produção da cana-de-açúcar deprecia-se a cada safra. Perde o seu valor com os anos.*

O fruto da cana-de-açúcar – seu próprio colmo – assemelha-se aos frutos colhidos de árvores frutíferas. Apenas que, ao contrário das árvores que se mantêm à vista, a cana não é visível, *por estar plantada longitudinal à terra.*

Em consequência, seria errônea a equiparação da cana-de-açúcar a árvores, devendo-se aplicar a ela *os mesmos conceitos que se aplicam aos frutos periódicos*. Aquela equiparação ensejou incorretamente a aplicação do art. 307 do RIR/99, *que não admite a depreciação para as florestas e para os bens sujeitos a quota de exaustão*. A classificação de sua atividade recairia no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.023/1990.

Distingue os conceitos de depreciação e exaustão, defendendo a aplicação da primeira 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*. Transcreve entendimento doutrinário acerca de ambos os conceitos e frisa que a causa da exaustão é diversa pois *refere-se à extração de recursos minerais e florestais, enquanto a depreciação refere-se à perda de utilidade de bens físicos.*

A depreciação é calculada com base em *tabelas de depreciação estimada conforma natureza do bem*, criadas pelo Fisco para dispensar as empresas da impossível tarefa de avaliar o real desgaste do bem. A depreciação é acelerada nos casos de o bem estar em atividade por mais de um turno, como incentivo à *implantação, renovação ou modernização de*

67/13

instalações, equipamentos, e na atividade rural ela se daria com a permissão de depreciação com base na metade do prazo de vida útil.

Mas, com a Medida Provisória nº 1.749-37/99, a depreciação integral passou a ser possível no próprio ano de aquisição dos bens do ativo permanente, ensejando apenas a *redistribuição do lucro tributável* nos exercícios em que o bem sofreria o desgaste.

Já a exaustão decorreria da *redução da quantidade dos recursos naturais decorrentes da exploração* de recursos minerais e florestais, conforme doutrina que reproduz, e neste conceito não estariam incluídas as *culturas permanentes*.

No caso em questão, a cultura seria permanente (agricultura, na forma do art. 2º, inciso I da Lei nº 8.023/1990), sujeita a cortes que vão diminuindo a força de brotação, com conseqüente *diminuição do valor do bem do ativo por ação da natureza*.

Defende a aplicação da depreciação acelerada aos valores registrados na conta "Lavoura em Formação", na medida em que o benefício fiscal destina-se ao fomento da atividade rural em geral. Reproduz a exposição de motivos da Lei nº 8.023/1990 e frisa a extensão dos benefícios já concedidos às pessoas físicas também às pessoas jurídicas.

Assim não fosse, e haveria ofensa ao princípio da isonomia, consoante abordado nos acórdãos nº 101-94.957 e 104-19.138 do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ou seja, a lei apresentaria *caráter nitidamente discriminatório* por favorecer algumas culturas agrícolas apenas em função do critério contábil utilizado para expressar a perda do valor do ativo formado pelos custos incorridos com a formação dessas culturas.

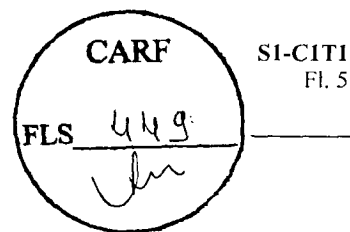
Reafirma a ocorrência de postergação, na medida em que os valores não recolhidos de IRPJ em razão da exclusão do Lucro Real, causada pela depreciação acelerada dos custos da "Lavoura em Formação", foram recolhidos nos períodos subseqüentes, por força da adição desses mesmos valores ao Lucro Real. O diferimento da tributação é inerente à figura da depreciação acelerada, conforme doutrina e julgados administrativos que cita.

Reproduz disposições do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, que com fundamento no Decreto-lei nº 1.598/77 impõe a consideração do imposto que tenha sido pago em períodos posteriores. Em seu entender, *Não basta, portanto, que o fiscal exclua as adições efetuadas pela Recorrente nos períodos posteriores ao da utilização da depreciação acelerada. Há que se considerar o que foi pago de imposto nesse período.*

Destaca, por fim, que sobre eventual diferença de imposto devida, apenas multa de mora pode ser exigida, e não a multa de 75%. Conclui, assim, que ainda que se considera indevida a utilização da depreciação acelerada, o presente auto de infração deve ser afastado, por inobservância das normas citadas.

É o relatório.

62



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente seria necessário decidir se há identidade entre a matéria autuada e a consulta formulada pela recorrente. Todavia, tal não é possível sem se adentrar ao mérito da exigência, qual seja, se a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se a depreciação ou exaustão, ou se é beneficiada pela depreciação acelerada no âmbito fiscal.

Isto porque, consoante se vê da cópia da consulta juntada às fls. 185/188, o cerne do questionamento posto era a possibilidade de o benefício concedido às atividades agrícolas ser estendido às agroindústrias.

De fato, outra não pode ser a interpretação a partir da forma como a consulente organizou seus argumentos, inicialmente explicitando que exerce atividade agroindustrial, *compreendendo o cultivo da cana-de-açúcar, a industrialização, comercialização e exportação de açúcar e álcool(anidro e hidratado) e, ainda, álcool etílico não combustível*, para depois abordar o art. 314 do RIR/99, que trata da depreciação acelerada da atividade rural, e então chegar ao art. 58 do mesmo Regulamento, que define atividade rural como sendo agricultura, pecuária, extração e exploração vegetal e animal, exploração de culturas animais, transformação de produtos decorrentes da atividade rural sob determinadas condições e cultivo de floresta, excluindo expressamente a intermediação de animais e produtos agrícolas.

Neste contexto, mencionou também a Instrução Normativa SRF nº 257/2002, que define em seu art. 2º o que constitui exploração da atividade rural, e no seu art. 3º estabelece quais atividades não se caracterizam como tal. A agroindústria, por sua vez, não estaria prevista em nenhum dos dois dispositivos, ensejando a dúvida acerca da aplicação do benefício da depreciação acelerada em favor deste ramo de atividade.

Dai o procedimento cuja correção a consulta questionou:

Assim, s.m.j., parece não remanescer dúvida que sendo a agroindústria a conjugação indissociável da exploração da atividade rural com a atividade industrial e, e inexistindo vedação da norma legal, tem-se que é perfeitamente regular que os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos exclusivamente para a atividade rural pelas pessoas jurídicas constituídas sob a forma de agroindústrias, podem ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, que, aliás, é o procedimento que vem sendo adotado pela consulente.

É de se dar razão, portanto, à autoridade lançadora e à Turma Julgadora, pois ao contrário do que entende a recorrente, uma resposta favorável à consulta não lhe permitiria depreciar de forma acelerada qualquer bem do ativo permanente imobilizado adquirido para a atividade rural. Antes, necessário seria, que este bem se sujeitasse à depreciação.

Veja-se, por exemplo, que o art. 314 do RIR/99 exclui, da depreciação acelerada, a terra nua, que pode ser um bem integrante do ativo imobilizado. Ora, se a consulta fosse favorável à recorrente, tão só isto já lhe permitiria depreciar aceleradamente, inclusive, a

terra nua eventualmente adquirida para a atividade rural e contabilizada no ativo permanente imobilizado?

O regime de depreciação não é determinado pelo grupo no qual o bem é contabilizado. No Ativo Imobilizado, vários elementos têm um período limitado de vida útil econômica, e a técnica contábil utiliza-se de três métodos para alocação deste custo nos períodos beneficiados pelo uso daqueles elementos: depreciação, amortização e exaustão. A depreciação, por sua vez, aplica-se aos *bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência* (art. 183, §2º, alínea "a" da Lei nº 6.404/76), o que não é o caso, por exemplo, dos terrenos, e também da terra nua, relativamente aos quais a técnica contábil não considera existir desgaste relevante que deva ser computado para fins de apuração do resultado.

A impugnante entende que os princípios orientadores da contabilidade impõem a aplicação dos efeitos do *gênero à espécie*. Mas não observa que o gênero *Ativo Imobilizado* reúne bens em razão de sua destinação à *manutenção das atividades* da empresa, na forma do art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, e não necessariamente os bens sujeitos à depreciação. Quanto a este aspecto, o gênero a ser considerado é o que reúne *bens físicos sujeitos a desgastes ou a perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência*.

Portanto, ao agrupar no Ativo Imobilizado bens tangíveis e intangíveis com aquelas características, o legislador lhes atribuiu efeitos semelhantes em razão da essência que os reúne, qual seja, sua destinação à *manutenção das atividades* da empresa, e isto significa que parcelas de seu valor poderão ser computadas no resultado formado em razão das atividades da empresa, mas não, necessariamente, que este cômputo se fará por meio de depreciação.

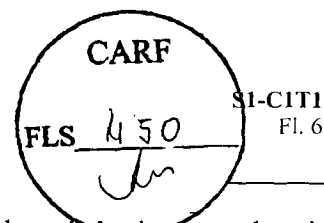
Na forma do já citado art. 183, §2º da Lei nº 6.404/76, o cômputo da perda de valor do ativo imobilizado também se fará por meio de amortização, no caso de *perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado*. Ainda, a perda de valor será levada ao resultado por meio de exaustão se decorrer da *exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração*.

É preciso, portanto, aferir se os valores registrados na conta "Lavouras em Formação" tem as mesmas características das outras contas alojadas no ativo permanente imobilizado que se sujeitam a depreciação.

Sem isto, imprópria se mostra a alegação da recorrente de que, por ser a conta "Lavouras em Formação" integrante do ativo permanente imobilizado, se a resposta à Consulta for positiva, isto é, concluir que os bens do ativo permanente imobilizado, na atividade rural, podem ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, não restará mais qualquer dívida quanto aos custos que compõem a conta "Lavoura em formação", pois esta também está incluída no ativo permanente imobilizado.

Só se cogitará de efeitos da consulta, e de conseqüente identidade com o presente lançamento, se restar firmado que as "Lavouras em Formação" são, de fato, bens do ativo permanente imobilizado que se sujeitam a depreciação, ou minimamente auferem os benefícios da depreciação acelerada.

GP



Portanto, é necessário, primeiro, apreciar o mérito da exigência, para depois concluir se a preliminar de nulidade da exigência deve ser acolhida, em razão da identidade entre a matéria autuada e a consulta formulada pela recorrente.

A Fiscalização assim descreve o procedimento da contribuinte em relação à conta “Lavouras em Formação”:

Classificadas pelo contribuinte no Ativo Permanente Investimento - conta no 1.3.1.05 (fl. 42), contém todos os investimentos realizados para a formação da cultura (até o período imediatamente anterior ao primeiro corte/produção). Os principais custos são: fertilizantes, fungicidas, herbicidas, inseticidas, corretivos de solo, combustíveis, mão-de-obra, arrendamento de equipamentos, preparo do solo, mudas, produtos químicos, etc.

O contribuinte contabiliza separadamente os custos apropriados à cada safra (Lavoura em Formação - 2001 - fls. 155/162; Lavoura em Formação - 2002 - fl. 164/175, etc.).

Os valores apropriados na conta Lavoura em Formação ao final de cada safra (exemplo Lavoura em Formação - Safra 2001), têm a seguinte destinação:

- 25% é transferido para a conta: **Lavouras a Amortizar**, no próprio ano de constituição (lançamento efetuado em 31/12/2001).
- O saldo da conta (75%) é transferido para a conta: **Lavouras a Amortizar**, nos próximos três anos, na taxa de 25% ao ano (lançamentos efetuados em 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004) - fls. 162/163.

O fiscal autuante, porém, afirmou que o correto seria a contabilização destes valores no Ativo Imobilizado, e não em Investimentos, a teor do art. 179, IV da Lei nº 6.404/76. Mas, ainda assim, ressaltou que não seria lícito a empresa promover, via ajustes fiscais no LALUR, a depreciação acelerada daqueles valores.

Isto porque o benefício, destinado às pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, consistente na dedução integral dos valores dos bens do Ativo Permanente imobilizado (Lavoura em Formação), no próprio ano da aquisição, não inclui a amortização de ativos nem a exaustão de recursos florestais. Citou que esta atividade se caracterizaria como cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização (art. 58, inciso IV do RIR/99), e somente se admite a depreciação de projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos, descabendo a sua aplicação em relação a bens para os quais seja registrada quota de depreciação (art. 307, inciso II, e parágrafo único, inciso IV, do RIR/99). A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte é determinada em relação ao valor das florestas, proporcionalmente ao volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas.

Antes, porém, de se avaliar qual a sistemática contábil para registro da perda de valor da lavoura de cana-de-açúcar, cumpre apreciar os argumentos da recorrente em favor da maior amplitude do benefício fiscal. Afinal, desnecessário seria decidir se é cabível a exaustão ou a depreciação daquele bem, se restar firmado que a depreciação acelerada é possível nas duas hipóteses.

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

60 11
ff

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;

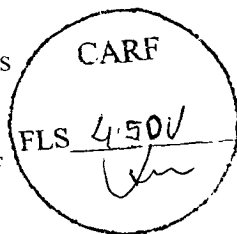
V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando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

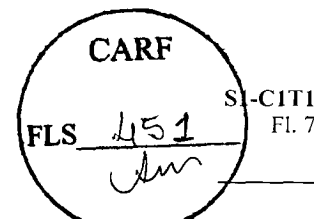
Nestes termos, não há dúvida que a lavoura de cana-de-açúcar, quer como agricultura, quer como extração ou exploração vegetal, estaria ao alcance da referida norma. Mas é necessário precisar se o benefício da depreciação acelerada alcançaria, também, bens sujeitos a amortização ou exaustão.

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 dissensão 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 *qüinqüênios 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 excetado 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. (negrejou-se)

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. (negrejou-se)*

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

67

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 consequência, 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

[assinaturas]

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 Remis 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.

OP

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*.

60

CARF
FLS 1453 V
[assinatura]



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

E, considerando a restrição antes apontada para a fruição do benefício fiscal em discussão, resta evidente que não há qualquer identidade entre a matéria autuada e aquela que foi objeto de consulta fiscal, dirigida apenas à depreciação acelerada de bens do Ativo Imobilizado cuja perda de valor é reconhecida contabilmente mediante depreciação.

Rejeita-se, portanto, a arguição de nulidade do lançamento.

Por fim, quanto à alegação de postergação, observa-se que o lançamento em questão foi formalizado em 08/07/2005, e resultou da reconstituição do lucro real nos anos-calendário 2001 a 2004, desfazendo não só as exclusões, como também as adições promovidas pela contribuinte, de forma a considerar os efeitos do parcial oferecimento à tributação das parcelas glosadas.

A autoridade lançadora reverteu as adições pertinentes à depreciação acelerada de 2001 a 2004, como também de períodos anteriores, que embora não tenham sido objeto de fiscalização, afetaram a apuração do lucro real nos períodos analisados. Os cálculos da fiscalização podem ser assim sintetizados:

		2.001	2.002	2.003	2.004
Exclusão glosada		10.582.363,30	7.904.343,62	8.255.228,39	8.826.422,72
Adições revertidas	Anteriores	(1.525.126,44)	(1.525.223,16)	(1.525.222,86)	(880.631,82)
	2001	-	(2.645.590,80)	(2.645.590,80)	(2.645.590,80)
	2002	-	-	(1.976.085,96)	(1.976.084,96)
	2003	-	-	-	(2.063.807,16)
Infrações apuradas		9.057.236,86	3.733.529,66	2.108.328,76	1.260.307,95
IRPJ (15%+Adicional 10%)		2.264.309,22	933.382,41	527.082,19	315.076,99
		IRPJ total			4.039.850,80

A recorrente, porém, invoca as disposições do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, destacando não ser suficiente a exclusão das adições efetuadas pela Recorrente nos períodos posteriores ao da utilização da depreciação acelerada. Há que se considerar o que foi pago de imposto nesse período.

A disciplina acerca do assunto foi veiculada no Decreto-lei nº 1.598/77 e está assim consolidada no RIR/99:

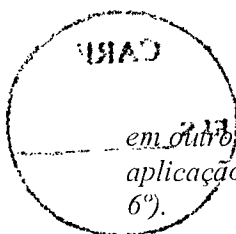
Art. 273. A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

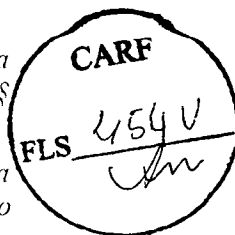
II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado

Handwritten signatures and initials.



em ²¹³outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).



§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Nestes termos, se a autoridade lançadora constata que houve postergação do pagamento de tributo para período de apuração posterior ao em que seria devido, deve lançar apenas a diferença apurada depois de deduzida a parcela espontaneamente recolhida, considerando-se, neste cálculo, a atualização monetária e os encargos moratórios eventualmente devidos.

O Parecer Normativo COSIT nº 2/96, por sua vez, assim trata a matéria versada naqueles dispositivos:

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

[...]

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com **uma inexistência quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.**

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

67

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação. (negrejou-se)

Observe-se que o Parecer Normativo COSIT nº 2/96, ao mencionar as hipóteses de aplicação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 (consolidado no art. 273 do RIR/99) reporta-se, apenas, à inexistência quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, determinando à autoridade lançadora dois procedimentos específicos: a) ***excluir a receita*** do lucro líquido correspondente ao período-

base indevido e ~~adicioná-la~~ ao lucro líquido do período-base competente; ou b) *adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e **excluí-lo** do lucro líquido do período-base de competência.* O caso aqui presente, no entanto, não implicaria nenhuma dessas providências, pois, tratando-se de **glosa de exclusão** de depreciação acelerada, o reconhecimento do efeito defendido pela recorrente exigiria a **glosa da adição** que teria sido promovida nos períodos seguintes, e a conseqüente reconstituição da base tributável destes períodos, com eventual apuração de tributo recolhido a maior.

Mas isto porque a infração cometida pelo autuado não se operou na escrituração contábil, e sim nos ajustes ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, não se qualificando, portanto, como *inobservância ao regime de escrituração* contábil. Contudo, esta inversão de conceitos decorre, justamente, do benefício fiscal pretendido, que se fosse aplicável também a bens sujeitos a exaustão, permitiria deduzir de imediato as aplicações em formação de lavoura canavieira, o que não se opera na escrituração contábil, elaborada em observância ao regime de competência, e apenas se processa mediante ajustes ao lucro líquido.

Assim, embora o dispositivo legal em referência não firme literalmente a obrigatoriedade dos procedimentos pretendidos pela recorrente, é lícito afirmar que eles são exigíveis nos casos em que a natureza dos ajustes é afetada pela pretensa supressão do regime de reconhecimento de receitas e despesas, prevista em lei.

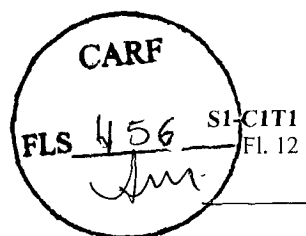
Ainda, o Parecer Normativo COSIT nº 2/96 fixa que devem ser *compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º*, o que poderia suscitar dúvidas quanto à necessidade de observância dos requisitos presentes a partir de outubro/2002, desde a edição da Medida Provisória nº 66/2002, para compensação de tributos e contribuições administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal, inclusive se de mesma espécie.

De fato, desde a referida Medida Provisória, convertida na Lei nº 10.637/2002, foi derogado o art. 66 da Lei nº 8.383/91, que admitia a compensação de tributos de mesma espécie independentemente de requerimento administrativo, passando a ser exigida, na nova redação dada ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, a apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP.

Assim, poder-se-ia argumentar que o reconhecimento da postergação no procedimento fiscal somente era obrigatório porque se tratava de compensação entre tributos de mesma espécie, para a qual era dispensável a apresentação de qualquer requerimento por parte do contribuinte. Todavia, é necessário ter em conta que a classificação deste procedimento como sendo *compensação* já existia desde o Decreto-lei nº 1.598/77, época em que o art. 54 da Lei nº 4.320/64 vedava a *compensação da observação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública*, e ainda não existia, sequer, a possibilidade de compensação de ofício pela Receita Federal, hipótese que somente surgiu com o Decreto nº 2.287/86.

Em verdade, o procedimento previsto no Decreto-lei nº 1.598/77 não trata de compensação, mas sim de imputação de pagamento tardiamente efetuado, pertinente ao período de apuração no qual a infração foi constatada. De fato, para determinação dos efeitos da postergação em tais circunstâncias, seria necessário identificar a existência de pagamento decorrente de incidência tributária sobre o lucro inicialmente suprimido, e então confrontá-lo com o tributo que antes deveria ter sido recolhido, para aferir a parcela a descoberto, passível de exigência.

SP



É certo que não há uma relação direta entre o recolhimento e a tributação da adição em questão (dado que antes ela deve compor o lucro, que é a riqueza tributável). Mas é inegável a estreita relação que existe entre sua posterior inclusão na base de cálculo e o recolhimento correspondente de IRPJ, o que permite igualar os efeitos presentes quando existe aquela conexão.

De toda sorte, quer o procedimento em questão se trate de imputação, quer se trate de compensação, há determinação legal de que ele seja executado para fins de lançamento de ofício, independentemente dos requisitos posteriormente fixados em lei para efetivação de compensação por parte do sujeito passivo, ou por parte da Receita Federal, nos casos de pagamento de restituição ou ressarcimento de tributos.

Por fim, o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996 exclui a obrigatoriedade de tal procedimento nos casos em que caracterizada mera *redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior*.

Assim, para afirmar a ocorrência de postergação, é necessário, primeiro, confirmar este fato, apurando se houve efetivo pagamento espontâneo em períodos-base subsequentes, para se cogitar da redução do valor devido no período fiscalizado.

Neste sentido, a autoridade lançadora assim consignou no Termo de Verificação Fiscal à fl. 249/250:

Cumpre esclarecer que a infração praticada pelo contribuinte não se enquadra como postergação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, haja vista que nos anos-calendário seguintes às exclusões indevidamente efetuadas, não houve o efetivo e espontâneo pagamento do IRPJ. É o que está demonstrado nas planilhas de fl. 235, onde apurou-se que nos anos-calendário seguintes as exclusões efetuadas pelo contribuinte superaram a adições.

E isto porque, após retificar a apuração do lucro real nos anos-calendário 2001 a 2004, o valor das exclusões glosadas sempre se mostrou superior ao valor das adições revertidas no mesmo período, não se caracterizando qualquer recolhimento a maior que pudesse ser imputado a períodos anteriores. Ou seja, a autoridade lançadora entendeu que não houve pagamento postergado porque a continuidade da infração nos períodos subsequentes ensejou tributo devido superior àquele postergado do período anterior.

Cabe decidir, portanto, se nas infrações continuadas a postergação deve ser analisada isoladamente para cada fato gerador, ou no conjunto das operações glosadas, como fez a fiscalização.

Tome-se como exemplo o ocorrido relativamente à depreciação acelerada da lavoura em formação em 2001: conforme demonstrativo de fl. 234, a autoridade lançadora glosou a exclusão da parcela de R\$ 10.582.363,30 em 2001, e na seqüência desfez as adições de R\$ 2.645.590,80 promovidas espontaneamente em 2002, 2003 e 2004, sendo certo que a última parcela, pertinente ao ano-calendário 2005, ainda não havia sido aproveitada no momento do lançamento (08/07/2005).

Se a análise fiscal se restringisse ao ano-calendário 2001, o procedimento de lançamento consistiria na apuração do IRPJ que deixou de ser recolhido em 2001 sobre o lucro

GR JT

de R\$ 10.582.363,30, e na subsequente determinação dos valores espontaneamente pagos de 2002 a 2004 sobre as adições de R\$ 2.645.590,80/ano, para sua dedução (considerados os acréscimos moratórios pertinentes) e conseqüente exigência do valor líquido daí resultante. Ou seja, no ano-calendário 2001 o crédito tributário lançado corresponderia, apenas, ao saldo apurado após aquelas deduções.

Mas, como a análise fiscal se estendeu até o último período de apuração encerrado (ano-calendário 2004), ao considerar os efeitos das demais exclusões glosadas em 2002 (R\$ 7.904.343,62), 2003 (R\$ 8.255.228,39) e 2004 (R\$ 8.826.422,72), nem mesmo neste último período verificou-se recolhimento a maior de IRPJ, após a anulação das adições correspondentes aos períodos anteriores. Desta forma, o IRPJ postergado por meio das adições espontaneamente promovidas nos períodos subsequentes foi, indiretamente, aproveitado para reduzir o IRPJ devido em razão das infrações verificadas nestes outros períodos.

Ou seja, o procedimento adotado pela autoridade lançadora acabou por deduzir o tributo postergado no período de apuração no qual ele foi pago, e não no período de apuração no qual deixou de ser recolhido.

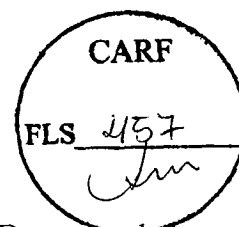
Em verdade, se desconsiderados os efeitos da mora, o confronto dos dois procedimentos, em termos práticos, apresentaria resultados equivalentes relativamente ao principal exigido. A distinção entre eles estaria na distribuição do crédito tributário nos períodos de apuração fiscalizados:

Lançamento	2.001	2.002	2.003	2.004
Exclusão glosada	10.582.363,30	7.904.343,62	8.255.228,39	8.826.422,72
Adições revertidas	(1.525.126,44)	(4.170.813,96)	(6.146.898,62)	(7.566.114,74)
Infrações apuradas	9.057.236,86	3.733.529,66	2.108.329,77	1.260.307,98
IRPJ (15%+Adicional 10%)	2.264.309,22	933.382,42	527.082,44	315.077,00
IRPJ total				4.039.851,07

Reconstituição	2.001	2.002	2.003	2.004
Exclusão glosada	10.582.363,30	7.904.343,62	8.255.228,39	8.826.422,72
Parcela postergada	(7.936.772,40)	(3.952.170,92)	(2.063.807,16)	-
Parcela não postergada	2.645.590,90	3.952.172,70	6.191.421,23	8.826.422,72
Outras adições revertidas	(1.525.126,44)	(1.525.223,16)	(1.525.222,86)	(880.631,82)
Base de cálculo reconstituída	1.120.464,46	2.426.949,54	4.666.198,37	7.945.790,90
IRPJ (15%+Adicional 10%)	280.116,12	606.737,39	1.166.549,59	1.986.447,73
IRPJ total				4.039.850,82

Ressalte-se que a simplificação destes cálculos destina-se apenas a aclarar os procedimentos postos em debate. Como dito, foram desconsiderados os efeitos da mora na postergação do tributo, pois, neste segundo procedimento, na forma do Parecer Normativo COSIT nº 2/96, a parcela postergada não reduziria a base tributável por seu valor original, mas sim mediante dedução do imposto a ela correspondente, já reduzido em razão dos acréscimos moratórios decorrentes do atraso no seu pagamento.

E, considerando-se estes fatores, constata-se que, em verdade, o procedimento adotado pela Fiscalização resultou, em termos gerais, na exigência principal de menor monta, pois ao reverter as adições correspondentes a períodos anteriores no momento da glosa da exclusão verificada no período corrente, a redução da base tributável se deu pelo valor



original, sem considerar os efeitos do atraso nos pagamentos. De outro lado, porém, a distribuição do valor principal devido ficou concentrada nos primeiros dos quatro anos-calendário fiscalizados, fazendo incidir juros de mora indevidamente sobre parcelas já quitadas em períodos posteriores.

Relevante observar que em todos os períodos fiscalizados, conforme anotado no demonstrativo de fl. 235, houve apuração de lucro real e de IRPJ pela contribuinte, sem qualquer questionamento registrado pela autoridade lançadora acerca da regularidade dos pagamentos correspondentes.

Diante deste contexto, é de se dar parcial razão à contribuinte quando clama pela aplicação do procedimento previsto no Parecer Normativo COSIT nº 2/96: mesmo em infrações continuadas, a análise da postergação deve ser individualizada, de forma a se determinar, por período de apuração, o tributo que efetivamente deixou de ser recolhido até o momento do lançamento, para assim promover sua exigência com os acréscimos previstos para os procedimentos não espontâneos.

Ressalve-se, porém, que não está correta a recorrente quando afirma que *todos os valores excluídos nos períodos reconstituídos pelo fiscal (em que utilizada a depreciação acelerada) foram adicionados nos períodos subseqüentes, tendo sido pago o imposto correspondente*. Como visto na abordagem específica dos valores pertinentes ao ano-calendário 2001, até o momento do lançamento (08/07/2005), a contribuinte somente havia oferecido à tributação $\frac{3}{4}$ da exclusão glosada.

De forma semelhante, a exclusão glosada em 2002 teve 50% de seu valor adicionado em 2003 e 2004, assim como da exclusão glosada em 2003 apenas 25% foi oferecido à tributação em 2004. Por fim, a exclusão glosada em 2004 somente começaria a ser adicionada ao final do ano-calendário 2005, posteriormente à formalização do lançamento.

Assim, embora a depreciação acelerada enseje, de fato, a postergação do imposto devido, somente incumbia à autoridade lançadora, em 08/07/2005, ter em conta os efeitos das adições efetivamente promovidas até aquele momento. Se algum outro valor foi oferecido à tributação a partir do ano-calendário 2005, é certo que isto se deu após a lavratura do auto de infração, e não mais se reveste da necessária espontaneidade para inibir a multa de ofício aqui aplicada.

Relativamente aos eventuais recolhimentos posteriores a 2005, resta à contribuinte reconstituir o lucro tributável com os ajustes decorrentes do lançamento de ofício, e apurar os pagamentos a maior, caso queira confrontá-los, mediante compensação na forma da lei (art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 10.637/2002 e seguintes), com os valores aqui exigidos, acrescidos não só de multa de ofício, mas também de juros de mora até a data em que a extinção se verificar mediante Declaração de Compensação – DCOMP.

Por todo o exposto, somente é possível manter a exigência relativamente às exclusões que, glosadas nos anos-calendário 2001 a 2004, ainda não haviam sido adicionadas ao lucro real até 08/07/2005, e assim não foram alcançadas pelos efeitos da postergação como antes explicitado. Em consequência, exclui-se da base de cálculo do lançamento os valores que excedem tal matéria tributável, como a seguir demonstrado:

SP

Julgamento	2.001	2.002	2.003	2.004
Exclusão glosada	10.582.363,30	7.904.343,62	8.255.228,39	8.826.422,72
Adições	2002 (2.645.590,80)	-	-	-
	2003 (2.645.590,80)	(1.976.085,96)	-	-
	2004 (2.645.590,80)	(1.976.085,96)	(2.063.807,16)	-
Valores tributáveis	2.645.590,90	3.952.171,70	6.191.421,23	8.826.422,72
Infrações lançadas	9.057.236,88	3.733.529,66	2.108.328,76	1.260.307,95
Infrações mantidas	2.645.590,90	3.733.529,66	2.108.328,76	1.260.307,95
IRPJ (15%)	396.838,64	560.029,45	316.249,31	189.046,19
Adicional (10%)	264.559,09	373.352,97	210.832,88	126.030,80
Principal mantido	661.397,73	933.382,42	527.082,19	315.076,99
Multa de ofício (75%)	496.048,29	700.036,81	395.311,64	236.307,74

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade em razão da pendência de consulta e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, mantendo a exigência apenas das parcelas acima indicadas.


EDELI PEREIRA BESSA