



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.722215/2013-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.628 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente SANTA MARIA CIA DE PAPEL E CELULOSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INDEDUTIBILIDADE. DEPRECIAÇÃO. UNIDADE DE NEGÓCIOS PARALISADA. OBSOLESCÊNCIA COMERCIAL. INAPLICABILIDADE.

A dedução contínua das quotas de depreciação de ativos inativos ou obsoletos não encontra amparo na legislação tributária vigente. A obsolescência comercial ou alterações nas condições de mercado que levam à descontinuação de uma linha de negócios não são suficientes para justificar a dedutibilidade dessas quotas. A legislação tributária, em consonância com os princípios contábeis e o art. 299 do RIR/99, exige que a depreciação cesse quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, conforme estabelecido nos arts. 305 e 309 do RIR/99 e no art. 13, III da Lei nº 9.249/95.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2009, 2010, 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. INDEDUTIBILIDADE DAS QUOTAS DE DEPRECIAÇÃO.

Em conformidade com o que foi decidido acerca do lançamento do IRPJ, aplica-se ao lançamento reflexo relativo à CSLL a indedutibilidade das quotas de depreciação de ativos de unidade de negócios paralisada. Tal entendimento está em harmonia com o art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88 e com o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e André Luis Ulrich Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

(documento assinado digitalmente)

Itamar Arthur Magalhães Alves Ruga – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Ailton Neves da Silva Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Andre Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

Relatório

Adoto o Relatório do Acórdão Recorrido, por bem descrever os fatos até o momento de sua prolação.

“Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 1176-1204, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2009, 2010 e 2011, com crédito total apurado no valor de R\$ 7.763.670,16, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 12/2013.

Também integra os Autos de Infração o Termo de Verificação Fiscal de folhas 1140-1154.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Depreciação indedutível relativa a bens paralisados e não utilizados.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 75 %.

Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera que:

[...] intimamos a SANTA MARIA a: [...] b. Explicar o motivo pelo qual nos AC 2008, 2009, 2010 e 2011 a empresa considerou como dedutíveis despesas com depreciação de BENS PARALISADOS;

[...] a intimada respondeu (fls. 1078 a 1097): [...] Ao item 2 com justificativa de seu entendimento quanto ao tratamento da depreciação reportando-se ao art. 305 do RIR/99;

[...] intimamos a intimamos a:

a. Apresentar quaisquer elementos que, a seu juízo, possam alterar para mais ou para menos os valores constantes dos Anexos do Termo de Intimação n.º 06 referentes a: i. Despesas de depreciação de bens paralisados (Anexo n.º 01 do Termo de Intimação n.º 06), e

[...]

c. Demonstrar se os valores demonstrados nos Anexos do Termo de Intimação n.º 06, quando das apresentações das respectivas DIPJ, foram incluídos nas parcelas indedutíveis (fichas 04A, 05A, e 06A), caso este critério tenha sido aplicado pela SANTA MARIA;

d. Demonstrar se os valores demonstrados nos Anexos do Termo de Intimação n.º 06, quando das apresentações das respectivas DIPJ, foram incluídos nos ajustes do RTT (fichas 04D, 05D, e 07), caso este critério tenha sido aplicado pela SANTA MARIA.

34. Em 25/10/2013 a SANTA MARIA apresentou em resposta ao Termo de Intimação n.º 06 (fls. 1119 a 1128) contendo:

a. Planilhas de depreciação de bens paralisados (arquivos anexos em RESPOSTA À INTIMAÇÃO FISCAL n.º 06);

b. Quanto à depreciação em 2008, informou que “No ano calendário 2008, o valor de R\$ 7.103.991,58 NÃO deve ser considerado como originário de Depreciação de Bens PARALIZADOS, tendo em vista que os mesmos estiveram em atividade até o dia 31/12/2008” ;

c. Já quanto à depreciação nos AC 2009 a 2011, assim afirmou: “Observa-se que em referência ao valor constante do anexo I da Intimação Fiscal 006, os mesmos não constam nas ficha 04-A e 05-A como parcelas INDEDUTÍVEIS”;

d. Em relação aos itens 3 e 4 e tabelas 1 a 6 do Anexo n.º 02 do Termo de Intimação n.º 06, consignou que “Em relação aos valores constantes nas tabelas 1 a 6 do anexo II, não foram consideradas para fins de RTT e também não foram consideradas indedutíveis tendo em vista serem contas patrimoniais”.

[...]

[...] a empresa desativou a sua unidade de negócios de madeira ao final de 2008, descontinuando a produção de painéis e outros produtos ou subprodutos de madeira da linha de produção específica (vide **fotografias** da unidade colhidas pela Fiscalização e juntadas ao Anexo n.º 01 deste Termo). Desde 2009 a SANTA MARIA tem utilizado apenas a sua outra linha de produção – de papéis – conforme sua contabilidade de custos e notas fiscais de saída de produtos.

[...] conforme a Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III, não é admitida a depreciação de bens móveis e imóveis paralisados e mesmo inativos, visto não estarem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços da SANTA MARIA.

[...] de acordo com o inciso II do art. 307 do RIR/1999 não é admitida a depreciação de prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 19/12/2013 (fls. 1207- 1209) e apresentou sua **impugnação** em 17/12/2014 (fls. 1213-1260), na qual alegou em síntese que:

III-1 - Da violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa

[...] do auto de infração ora impugnado não é possível extrair-se mínimos elementos de convicção que possibilitem à ora Impugnante aferir a exatidão do apontado fundamento da exigência tributária na mesma consubstanciada [...]

[...] a autoridade lançadora atribuiu a Impugnante as condutas tipificadas nos artigos 247, 248, 249, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), bem como conduta tipificada no artigo 3º da Lei nº 9.249/95, dentre outros, sendo que cada dispositivo citado e respectivos incisos descrevem várias condutas, não logrando o auto de infração, de forma objetiva com exige a lei, enquadrar em qual dispositivo estaria tipificada a conduta da Impugnante [...]

[...] o auto de infração deixou de descrever a conduta típica e indicar os motivos da penalidade imposta, [...]restando caracterizado o cerceamento de defesa.

[...] o i. auditor fiscal [...] sequer apresentou demonstrativo de cálculo capaz de revelar os métodos por ele empregados, através dos quais resultaram no valor indevidamente exigido.

[...]

Deveria também o auditor fiscal ter demonstrado de forma incontestada como alcançou os valores glosados, não lhe permitindo a legislação tributária, [...] apenas informar que o fez com base em planilha e não apresentar referida planilha.

[...] no tocante ao saldo de prejuízo fiscal e base negativa apresenta apenas demonstrativos do SAPLI (doc. 04 - fls. 1153) e apresenta um suposto saldo, reduzido pelo estorno da dedutibilidade da depreciação, mas sem maiores considerações a respeito, impedindo que a Impugnante exerça plenamente seu direito de defesa.

[...]

III.2 - Da Nulidade do Auto de Infração por falta de Motivação

[...] a simples menção aos artigos da legislação supostamente infringidos pela Impugnante não caracterizam a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justificam a exigência do tributo, tal como determina o artigo 10, do Decreto nº 70.235/70, [...].

Nem se alegue que o termo de verificação fiscal se prestaria a tanto, tendo em vista não conseguir suprir a carência acerca da conduta realizada pela Impugnante, tampouco com relação à própria motivação do auto de infração, bem como com relação ao saldo de prejuízo fiscal do IRPJ e da base negativa da CSLL.

[...] o i. auditor fiscal deixou de descrever a conduta típica e indicar os motivos da penalidade imposta, a cada um dos itens dispostos no referido auto de infração, de forma individual, deixando de lado os elementos essenciais para a sua integral compreensão, não identificando expressamente os motivos pelos quais considerou que cada uma das despesas glosadas não atendeu os requisitos legais para serem consideradas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

[...]

III.1 - Da Facultatividade/Obrigatoriedade da Impugnante Registrar a Depreciação

[...] os bens depreciados e relacionados à atividade madeireira se tornaram imprestáveis e obsoletos pela falta de uso em razão de condições de mercado. E tal despesa foi regularmente registrada e utilizada pela ora Impugnante, como autorizam a legislação societária e fiscal.

Contudo, o i. auditor fiscal [...] restringiu sua análise única e exclusivamente à ociosidade dos bens e desconsiderou a previsão legal que autoriza a dedução da depreciação por obsolescência. Tampouco considerou terem os bens se tornado imprestáveis, estando a Impugnante autorizada a baixa-los integralmente.

[...] o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não se aplica no presente caso, já que os bens depreciados estavam intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização da atividade madeireira, não há que se negar o direito da Impugnante de deduzir a despesa de depreciação.

[...] a perda do valor econômico do bem do ativo imobilizado está afeta ao seu uso, à ação da natureza e à obsolescência, significando que a depreciação se baseia nestes três fatores, sem que um exclua o outro,

portanto, ainda que um bem não esteja sendo utilizado pode sofrer desgastes por ação da natureza ou obsolescência, o que leva à conclusão de estar autorizada a dedução da despesa de depreciação dos bens da Impugnante.

[...] outro aspecto não considerado pelo auditor fiscal está na imprestabilidade destes bens em razão da atividade madeireira ter cessado por falta de demanda dos clientes externos [...] não sendo lícito vedar-se a dedutibilidade da depreciação como forma de atenuar os custos suportados pela Impugnante.

[...] o art. 305 e seus incisos, do Decreto nº 3.000/99, autoriza expressamente o cálculo da depreciação resultante tanto do desgaste pelo uso, quanto pela obsolescência, e ainda pela sua imprestabilidade:

[...]

III.2 - Do direito da Impugnante à dedução das despesas de depreciação dos bens obsoletos / imprestáveis pertencentes ao ativo imobilizado.

[...] os bens do imobilizado relacionados à atividade madeireira [...] deixaram de ser viáveis economicamente, seja pela mudança radical no mercado externo em que atuava a Impugnante em decorrência da crise imobiliária americana que acabou por contaminar vários outros mercados em que atuava (demanda suprimida), seja pelo desenvolvimento tecnológico dos equipamentos necessários a tal atividade (doc. 07).

Assim, a dedução da depreciação utilizada pela Impugnante estava em harmonia com as disposições legais e poderia ocorrer desde o momento em que o imobilizado se encontrava disponível para o uso e somente cessaria no momento em que referido ativo fosse baixado.

É exatamente dessa forma que o Pronunciamento Técnico CPC nº 27, cujo conteúdo foi integralmente incorporado à Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 19.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.177/2009 e pela Deliberação CVM nº 583/2009 dispõe sobre o início e o término da depreciação do ativo imobilizado. [...]

O Pronunciamento IBRACON NPC 7, a ser observado a partir de 1º de janeiro de 2001, também foi emitido com o objetivo de determinar o tratamento contábil para os bens do ativo imobilizado, incluindo a respectiva depreciação, comentando o item 38 que não é apenas pelo desgaste dos bens que se calcula a depreciação, mas deve considerar outros fatores que diminuam o valor do bem, inclusive com a obsolescência resultante de uma mudança na demanda de mercado:

[...]

O regime tributário aplicável aos encargos de depreciação encontra-se substancialmente descrito [...] a partir do artigo 57 da Lei nº 4.506/1964, dentre eles aqueles relacionados aos bens obsoletos e/ou imprestáveis, [...]

Veja-se pelo laudo técnico apresentado pela Impugnante durante o processo de fiscalização (doc. 04 - fls. 347/428) que seus equipamentos e imóveis já estavam obsoletos em 2009, apesar da boa manutenção que a Impugnante pratica em seus ativos.

[...] para que não restem dúvidas quanto à obsolescência dos bens objeto de depreciação a Impugnante anexa à presente impugnação novo laudo para comprovar este fato (doc. 05).

[...] uma vez reconhecida a depreciação, quer pelo desuso, quer pela imprestabilidade, e baixado o bem, poderia a Impugnante ter reconhecido todo o seu custo de uma única vez e não de forma parcelada como o fez, o que demonstra não haver causado qualquer prejuízo ao fisco. [...]

[...] enquanto não ocorrida a baixa física do bem, deve permanecer o registro do seu valor contábil, que terá como contrapartida os valores acumulados do fundo de depreciação, como registro de regularização do valor do ativo, aplicável o disposto no Parecer Normativo CST nº 455, de 24.11.1970, quanto à apuração do resultado Impugnante adotou uma postura conservadora e totalmente favorável ao Fisco ao optar por deduzir paulatinamente a despesa de depreciação de todo imobilizado obsoleto/imprestável, quando estava legalmente autorizada a baixa-los e deduzir, de uma só vez, todo o saldo residual contábil do bem, ou seja, o custo de aquisição deduzida das quotas de depreciação ou mesmo a perda pela diferença entre o saldo residual contábil e o valor de alienação dos bens baixados, conforme previsão do art. 418 e § 1º, do Decreto nº 3.000/99.

[...] de acordo com o Parecer Normativo CST nº 146/75, os bens do ativo imobilizado que se tornarem imprestáveis pela obsolescência normal ou excepcional, podem ser baixados por ocasião da efetiva saída do patrimônio da empresa, computando-se o resultado como receita ou despesa. Esclarece ainda o referido parecer que a lei não impõe formalidade especial para a eliminação do ativo, devendo, contudo, o contribuinte comprovar o ato ou fato econômico que serviu de base aos lançamentos contábeis, na forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais.

[...] ainda que tais despesas não pudessem ser consideradas na apuração do IRPJ e da CSLL sob a rubrica da depreciação, poderiam ter destinação semelhante pela baixa dos referidos bens do ativo imobilizado por perda fundada na obsolescência e por terem se tornado imprestáveis [...]

IV - DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA PE OFÍCIO

Ainda que se entenda adequada a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre os tributos supostamente devidos, o que alega-se à guisa de argumentação, os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

[...] o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, o qual por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos [...]

[...] que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, constatável no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários exigidos, desrespeita o princípio constitucional da legalidade [...]

Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

V - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA APLICADA À IMPUGNANTE NO PRESENTE AIIM - OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO - ART. 150, INCISO IV. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

[...] a multa que no percentual de 75% do valor do suposto imposto devido é, nitidamente, exorbitante, irrazoável e desproporcional, e macula o disposto em nosso ordenamento jurídico, mais precisamente o Texto Constitucional, em seu artigo 150, inciso IV, [...]

[...] a Impugnante, além de não cometer nenhuma infração que fundamentasse a aplicação da multa, comportou-se de maneira favorável ao Fisco, pois deduziu paulatinamente a despesa de seu ativo imobilizado obsoleto, ao invés de baixá-los e deduzir, de uma só vez, todo o saldo das quotas de depreciação.

[...] há diversos precedentes jurisprudenciais julgados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que repudiam multas dessa monta (e não somente sobre os tributos, como sustentado pela decisão recorrida):

[...]

No mesmo sentido, a decisão proferida nos autos da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-1, que suspendeu a multa no percentual de 300%, por violação ao princípio do não-confisco:

[...]

Outro aspecto relacionado ao presente lançamento, consequência da indedutibilidade da depreciação em análise, reporta-se ao saldo de prejuízos fiscais e bases negativas apurados pela autoridade fiscal, os quais, considerados os registros contábeis e as DIPJs apresentadas pela Impugnante, não coincidem com os apresentados à fl 1.153 deste processo, conforme os documentos anexos (doc. 04).

Assim, impugna neste ato também a alteração ex officio dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa levada a efeito pela autoridade fiscal e como consequência não se procederá a qualquer ajuste na Parte B do LALUR, tendo em vista a dedutibilidade da depreciação estar sob julgamento e ter repercussão direta sobre os saldos de prejuízo fiscal e base negativa.

[...]

É o relatório.

O Acórdão Recorrido afastou a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, entendendo que o Auto de Infração de fls. 1.140/1.154, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal, teria descrito de maneira pormenorizada os fatos verificados, a identificação legal da infração, as provas utilizadas e a base-de-cálculo dos tributos. Consignou, a esse respeito, que os valores glosados foram extraídos dos arquivos digitais apresentados pelo próprio sujeito passivo no curso da ação fiscal, que foram juntados ao e-processo às fls. 1.136-1.139 cuja cópia foi entregue ao Contribuinte (recibo de fls. 1.355), razão pela qual a fundamentação da autuação teria sido suficiente.

Sobre a dedutibilidade das despesas com depreciação, o Acórdão Recorrido consignou ser incontroverso que os bens depreciados estariam inativos desde o ano-calendário de 2009, e entendeu que “[n]ão há como assentir que um bem totalmente obsoleto e em desuso tenha relação com a produção ou comercialização de bens e serviços da pessoa jurídica”. Partindo dessa premissa, entendeu que o art. 13, III da Lei nº 9.249/95 vedaria a dedução de despesas de depreciação de bens que não estivessem em uso nas atividades operacionais desenvolvidas pelo contribuinte.

Responde ao argumento da Impugnante de que poderia ter sido dada baixa integral (art. 418 do RIR/99), entendendo que a baixa de bens imprecáveis estaria condicionada à saída física do bem, mas os bens em questão encontravam-se no patrimônio da empresa, conforme constatação fiscal *in locu* não contestada pelo contribuinte. E finaliza asseverando que mesmo com a saída do bem, o Contribuinte não teria direito a qualquer encargo de depreciação por baixa do bem, porque seu valor residual (valor contábil menos a depreciação acumulada)

deveria ser reconhecido na apuração de ganho ou perda de capital, pelo regime de competência, somente no período de alienação do bem.

Afirma não proceder a alegação da recorrente, de que os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas apurados não coincidiriam com os registros contábeis e com a DIPJ do contribuinte e asseverou estar ausente dos autos o “doc. 04” por meio do qual o contribuinte tentaria sustentar sua alegação.

Além disso, afastou a alegada ilegalidade da exigência de juros sobre a multa de ofício e a alegação de inconstitucionalidade de da multa de ofício.

Cientificado em 05/06/2014 (fls. 1.476), **o contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário** em 03/07/2014, reiterando os argumentos expostos na Impugnação (exceto com relação ao pleito de nulidade por cerceamento do direito de defesa, não renovado) e tecendo comentários às considerações do Acórdão Recorrido.

Sobre a depreciação, considerou o seguinte:

Que o Parecer Normativo 146/75 não faz restrição à depreciação usada pelo Contribuinte, pelo contrário, reforçaria a possibilidade da dedução integral antecipada, ante a obsolescência ou desuso do bem. Que se assim não fosse violar-se-ia o conceito de renda do art. 43 do CTN.

Que o avanço tecnológico pode provocar a obsolescência por inviabilidade econômica de um bem antes que ele se torne funcionalmente inoperante, sendo que os bens em questão, caso pudessem ser considerados funcionais, deixaram de ser viáveis ante as alterações de mercado que provocaram a inviabilidade econômica da atividade madeireira por força da crise imobiliária norte-americana de 2008 que minou a demanda internacional (força maior).

Que o CPC 27, incorporado à Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 19.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.177/2009 e pela Deliberação CVM nº 583/2009 dispõe sobre o início e o término da depreciação do ativo imobilizado, determinando que a depreciação só deve cessar na data em que o ativo é classificado como disponível para venda, ou que o ativo é baixado. Cita trecho do CPC 27, em especial o seguinte:

“Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.”

Que o Pronunciamento IBRACON NPC 7 comenta não ser penas o desgaste dos bens pelo uso que justifica a depreciação, mas também o desgaste pela inatividade, pela obsolescência tecnológica, dentre outras causas que justifiquem a redução dos benefícios que se podem esperar desse bem, como mudanças de mercado, situações que inclusive justificam a adoção de taxas de depreciação maiores.

Que as lições de Hugo de Brito Machado ensinam ser a depreciação em quotas uma técnica de diferimento para evitar a baixa de ativos de elevado valor de uma única vez.

Que pelo art. 57, § 11 da lei nº 4.506/64 o valor não depreciado dos bens que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso importará na redução do ativo.

Que o contribuinte apresentou à fiscalização Laudo e anexou à Impugnação outro Laudo, ambos no sentido de demonstrar a obsolescência dos equipamentos depreciados já em 2009.

Que o art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/89, alterado pela Lei nº 12.973/2014, determina que os ganhos ou perdas de capital na baixa de bem do ativo, inclusive por perecimento, desgaste ou obsolescência, serão computados na apuração do lucro real.

Que pelo exposto, o contribuinte poderia ter baixado os bens pelo desuso de uma única vez, e não em quotas como fez o contribuinte de maneira mais favorável à Fazenda.

Que a prova do desuso foi feita pela própria fiscalização, mediante fotografias *in locu* e confirmada pelo Acórdão Recorrido e que a postura do contribuinte foi conservadora, pois estava autorizada a baixar os bens integralmente e não em quotas.

Que de acordo com o Parecer Normativo CST 146/75, não há formalidade especial para a eliminação do ativo, devendo apenas o contribuinte comprovar o ato ou fato econômico que justificou os lançamentos contábeis, conforme as leis comerciais e fiscais, o que teria restado comprovado nestes autos.

Afirma, ainda, ser obrigatório o registro das quotas de depreciação como forma de demonstrar a real situação dos elementos patrimoniais da empresa, uma demanda societária da Lei nº 6.40/76, ainda que haja entendimentos por sua facultatividade (e.g. Prof. Edmar Oliveira de Andrade Filho e Hiromi Higushi, SC 97/2001).

Pontua que o Acórdão Recorrido limitou a possibilidade de depreciação decorrente do efetivo uso, sem considerar os outros fatores autorizadores da depreciação, como a obsolescência ou desuso.

Cita a Doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, defendendo que todos os custos são dedutíveis até a lei vedar a dedução fiscal ou estabelecer outro regramento a respeito, já que o sistema da apuração do Lucro Real seria o das exceções taxativas, pelo qual é tributável o que for crédito de resultado no lucro líquido não excepcionado pela lei fiscal, sendo dedutível do Lucro Real tudo o que for débito de resultado no lucro líquido, e não for excepcionado pela lei fiscal.

Concluiu asseverando que não haveria norma excepcional nesse sentido, e defendendo a inaplicabilidade do art. 13, III da Lei nº 9.249/95 ao caso concreto, já que os bens depreciados estavam intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização da atividade madeireira do contribuinte.

Afirmou que, subsidiariamente, a dedução das quotas de depreciação implicaria em mera postergação do pagamento do tributo, de maneira que a autuação deveria remanescer limitada aos juros e à multa moratória, nos termos do art. 273, I, § 1º do RIR/99, já que haveria,

no caso, mera inexatidão do período-base, pois, pela tese fiscal, a baixa dos ativos por sua saída efetiva permitiria a depreciação, de maneira que haveria *in casu* mera inexatidão do período de competência adequado, quando baixa do ativo por perecimento.

Sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, basicamente reiterou os argumentos expostos em Impugnação.

Repetiu também os argumentos tecidos sobre a inconstitucionalidade da multa de ofício no percentual de 75%, alegando seu caráter confiscatório.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF).

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço, exceto com relação aos argumentos de inconstitucionalidade por desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa de ofício de 75%, nos termos da Súmula CARF nº 2, que passo a transcrever.

“Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

2 – Mérito

2.1 – INCIDÊNCIA DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O Contribuinte alega que a atualização dos créditos tributários pela Taxa Selic seria ilegal, porque realizada pelas autoridades fiscais sem amparo na lei, já que os conceitos de crédito tributário e multa não se confundem.

A matéria, no entanto, hoje encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 108, com efeitos vinculantes ao CARF nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF. Vejamos sua redação:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Pelo exposto, nego provimento ao pleito do contribuinte.

2.2 – POSSIBILIDADE DA DEPRECIAÇÃO DOS ATIVOS EM QUESTÃO

A Autoridade Autuante considerou indedutíveis as quotas de depreciação de determinados bens móveis (maquinários em geral) e do edifício onde situava-se a respectiva planta produtiva da Contribuinte, diante da constatação de que aquele segmento da empresa teria sido descontinuado. Vejamos no TVF, fl. 1.151:

39. Ocorreu que, de acordo com os esclarecimentos prestados pela SANTA MARIA bem como pelos seus registros contábeis, a empresa desativou a sua unidade de negócios de madeira ao final de 2008, descontinuando a produção de painéis e outros produtos ou subprodutos de madeira da linha de produção específica (vide **fotografias** da unidade colhidas pela Fiscalização e juntadas ao Anexo nº 01 deste Termo). Desde 2009 a SANTA MARIA tem utilizado apenas a sua outra linha de produção – de papéis – conforme sua contabilidade de custos e notas fiscais de saída de produtos.

Cessando-se a utilização dos bens e a própria linha de negócio em que eram empregados, não poderiam, segundo a visão da autoridade autuante, ser considerados “*intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços*” deixando de enquadrar-se na exceção legal permissiva da depreciação prevista no art. 13, III da Lei nº 9.249/95.

Sobre o edifício onde situava-se a planta produtiva, não poderia ser depreciado também pois não estaria sendo alugado, ou usado pelo proprietário na produção de seus rendimentos (art. 57, § 10, “b” da Lei nº 4.506/74).

Não há acusação de uso de taxa de depreciação distinta da prevista na legislação. A autuação funda-se na suposta desvinculação dos ativos depreciados das atividades da empresa a partir da alteração das condições de mercado que levaram à inadequação da planta produtiva à demanda existente, com sua consequente desativação.

O Contribuinte, em sua defesa, argumenta que a depreciação é autorizada não só pelo desgaste advindo do efetivo uso dos bens, mas também de sua obsolescência decorrente tanto do simples passar do tempo como também do desgaste resultante da própria inatividade do bem, conforme prevê o art. 57 da Lei nº 4.506/64, sendo que a indedutibilidade implicaria a tributação de um custo, acarretando a tributação de grandeza que contraria o conceito de renda, do art. 43 do CTN.

Afirma, ainda, que os bens depreciados guardariam relação com a atividade madeireira, mas deixaram de ser utilizados pela alteração das condições de demanda de mercado que tornaram inviável esse setor da companhia, tornando os bens em questão inadequados (depreciação por inadequação).

Passo à análise.

Para construir uma planta fabril, diversos gastos são necessários, como por exemplo a aquisição ou o arrendamento de máquinas e a construção de edificações e plantas fabris.

No regime de competência, as receitas são reconhecidas como tais no período em que seu titular passou a fazer jus a sua percepção, independentemente de quando foram efetivamente recebidas, de quando efetivamente ingressaram no caixa. Assim, uma venda com a tradição do bem em janeiro, cujo pagamento foi recebido em fevereiro corresponde a uma receita do primeiro mês.

A apropriação das despesas segue a lógica da confrontação com as respectivas receitas. Por isso, deve-se verificar a alocação de tal despesa na entidade. Por exemplo, tratando de gastos com energia elétrica, é necessário verificar seu emprego, se trata-se da energia elétrica destinada a iluminar o setor comercial, contribuiu para as vendas ocorridas no próprio período de consumo, já se a energia foi utilizada para movimentar uma planta fabril, será incorporada ao custo de produtos e mercadorias produzidos, como ativo, pois corresponderá a uma receita futura, gerada somente quando tais ativos forem alienados. Nesse momento, serão reconhecidos como custos esses diversos gastos que contribuíram na formação do ativo. Ambos, custo e despesa, reduzem o resultado do período.

A mesma lógica é a priori aplicável às quotas de depreciação de uma planta fabril. Não é somente a venda que gera a reversão dos bens ativados como custos com efeito redutor sobre o resultado, tal reversão também se justifica em função da perda de valor de ativos, notadamente daqueles com potencial de gerarem benefícios por mais de um ano, ou por mais de um exercício social, quando superior a um ano.

Gastos para a construção de um edifício, aquisição de máquinas e implementação de uma planta fabril são registrados como ativos, pois a planta fabril é destinada a produzir para a empresa resultados por um longo período, durante seu prazo de vida útil.¹

A perda de valor, por sua vez, pode decorrer tanto de aspectos físicos, como de aspectos tecnológicos ou mesmo mercadológicos. Não decorre exclusivamente do desgaste pelo efetivo uso, podendo estar associada ao simples passar do tempo ou à obsolescência normal. É da natureza das coisas, reconhecida pelo art. 57 da Lei nº 4.506/64, base legal para o *caput* do art. 305 do RIR/99.

“Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à **diminuição do valor** dos bens do ativo **resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.**”

Um computador adquirido que remanesça sem uso, sem ser sequer ligado por vários anos, invariavelmente perderá valor por sua obsolescência tecnológica. Situações de mercado, por sua vez, podem também acarretar perda de valor. Um veículo do ano X1 perde valor chegando ao mercado o modelo do ano X2, mesmo que o primeiro não rode um quilômetro sequer e não haja qualquer diferença tecnológica entre uma unidade e outra. No caso de veículos, inclusive, a falta de uso acarreta mais danos ao motor, e portanto mais desgaste, do que o uso adequado.

Em algumas ocasiões, a perda de valor ocorre de maneira mais abrupta do que a usual. Com a descoberta dos efeitos carcinogênicos do amianto e as restrições ao uso de telhas com esse material, plantas fabris inteiras sofreram perda de valor de maneira abrupta, assim como as fábricas de filme fotográfico viram sua míngua com a proliferação de máquinas fotográficas digitais. Nestas situações excepcionais, a autoriza-se a redução do ativo correspondente à parcela não depreciada dos bens que tenham se tornado imprestáveis ou caído em desuso (Art. 57, §11 da Lei nº 4.506/64)

No caso em questão, os impactos econômicos da chamada crise do *subprime* de 2008 afetaram sua demanda de maneira tal a inviabilizar economicamente a continuidade da planta fabril, que tornou-se inadequada à nova realidade de mercado.

Tais realidades econômicas, registráveis contabilmente receberam tratamento na seara fiscal, notadamente pela Lei nº 4.506/64. Vejamos alguns de seus dispositivos relevantes à análise do caso concreto.

“Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

II - Os encargos de depreciação, exaustão e amortização;

III - Os rendimentos pagos a terceiros;

¹ MENDES, Guilherme Adolfo.; HALAH, Lucas Issa. Reconhecimento de Gastos com a formação de culturas para fins de Tributação de IRPJ Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila de. (Coord.). São Paulo: Noeses/IBET, 2015. P. 557-580.

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

(...)

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

(...)

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à **diminuição do valor dos bens do ativo resultante** do desgaste pelo uso, ação da natureza e **obsolescência normal**.

§ 8º A quota de depreciação é dedutível **a partir da** época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

§ 9º Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso **ou por causas naturais, ou obsolescência normal**, inclusive edifícios e construções.

§ 10. Não será admitida quota de depreciação referente a:

- a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos, ou destinados à venda;
- c) os bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades.

§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado.

Dirijo da interpretação feita pela autuação acerca do significado da expressão “intrinsecamente relacionados” presente no art. 13, incisos II e III da Lei nº 9.249/95. Em sua obra “Fundamentos do Imposto de Renda”, Ricardo Mariz de Oliveira leciona que a redação desses dispositivos decorreu de alteração no projeto original que utilizava o termo “diretamente”. A intenção original do regramento seria trazer prescrições objetivas tendentes a evitar abusos,

como a dedução de despesas com veículos cedidos a administradores e sócios para seu uso particular desatrelado às atividades empresariais.

Para evitar dar azo à interpretação restritiva de que não seria possível a dedução de quotas de depreciação de bens relacionados a outros setores, como o administrativo, embora relacionados intrinsecamente a seus negócios e igualmente fundamentais para a geração de seus resultados, alterou-se o termo “diretamente” para “intrinsecamente”, visando assim a abarcar expressamente também as despesas *indiretamente* relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços.

O resultado foi a atribuição de sentido equivalente ao já previsto na redação original do art. 47 da Lei nº 4.506/64, persistindo no art. 13 da Lei nº 9.249/95 contradição em termos na redação do *caput* que assevera pretensamente dele ser independente.² Há tempos a jurisprudência administrativa encampa esse entendimento, como se vê no Acórdão 101-95.846.

A perda de valor de ativos, portanto, não depende da continuidade do seu efetivo uso, mas seu reconhecimento para fins fiscais só é admitido a partir do momento em que o bem for instalado, posto em serviço, ou em condições de produzir (art. 57, § 8º da Lei nº 4.506/64).

Não se exige o funcionamento permanente ou continuado dos ativos, razão pela qual divirjo da autoridade autuante em sua consideração de que a descontinuação de determinada linha produtiva por inadequação ou inviabilidade do negócio impeça a depreciação, seja porque a empresa, como uma universalidade de recursos voltados à obtenção de lucro considerando a totalidade de suas estratégias e linhas de atuação no mercado permanece, seja porque inexistente vedação expressa à dedução de quotas de depreciação para casos em que, sem alterar completamente o ramo de sua atuação, a sociedade opta por descontinuar determinada linha de produtos.

Ademais, a vinculação direta ou indireta demandada pelo inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95 deve ser verificada no momento em que o contribuinte juridicamente incorreu nos gastos para a formação ou aquisição do ativo, sendo a depreciação em quotas técnica incapaz de deslocar para o futuro a avaliação acerca da pertinência do investimento às atividades do contribuinte.

Partilhando da mesma lógica ora encampada, o CPC nº 27 determina em seu item 55 que a depreciação de um ativo deve cessar na data em que é classificado para venda, ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, *não cessando quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal*, a não ser que já esteja ele totalmente depreciado. Vejamos:

“55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, **a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso**

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda, Vol. I e II. São Paulo. Quartier Latin, 2020, pp. 543 a 545 e 904 a 905.

ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. **No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.**

O período final do item 55 acima transcrito assevera que *a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção*, mas vincula essa hipótese *aos casos em que a depreciação corre pelo desgaste pelo uso*. Há, como vimos acima, outras hipóteses de perda de valor, como a obsolescência técnica ou comercial, cada uma delas suficiente, para justificar a depreciação. É o que estabelece item 56 do CPC 27:

“56. Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade **principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo.** Consequentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

(a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;

(b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

(c) **obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo;** (Alterada pela Revisão CPC 08)

(d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento relativos ao ativo.”

O mesmo entendimento pode ser extraído do Pronunciamento IBRACON NPC nº 7, que vigeu a partir de 1º de janeiro de 2001 até a entrada em vigor do CPC nº 27.

“38. A diminuição de valor dos bens do ativo imobilizado decorre principalmente da sua utilização (reconhecida por meio de depreciação). Entretanto, **outros fatores, tais como a obsolescência tecnológica** e o desgaste enquanto o ativo ficar parado, **geralmente resultam na diminuição dos benefícios econômicos que se poderia esperar fossem proporcionados pelo**

ativo. Conseqüentemente, os seguintes fatores devem ser considerados ao estimar a vida útil econômica de um ativo:

a. o uso esperado do ativo pela empresa, que deve ser avaliado com base na capacidade ou na produção física esperadas do ativo;

b. o desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais, tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado e o programa de reparo e manutenção, inclusive enquanto não estiver em operação;

c. obsolescência tecnológica resultante de mudanças ou aperfeiçoamentos na produção, ou mudanças na demanda no mercado do produto ou serviço proporcionado pelo ativo; e

d. limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como datas de expiração dos respectivos arrendamentos, permissões de exploração ou concessões.”

No caso em questão, resta comprovado exaustivamente, pela própria constatação fiscal como também por laudo técnico, que *os ativos em questão experimentaram a obsolescência comercial* ante alterações de demanda para o produto ou serviço produzido com os ativos cuja depreciação se debate, razão pela qual a ociosidade do ativo, ainda que decorrente da descontinuação do produto dele derivado, não impede sua depreciação.

A legislação tributária não só *deixou de instituir qualquer vedação à continuidade da dedução de quotas de depreciação para a hipótese em questão*, como também previu que na hipótese de os bens depreciáveis caírem em desuso ou tornarem-se imprecíveis aos objetivos da entidade, o valor do ativo poderá ser reduzido para refletir fiscalmente a ausência de expectativa de que dos bens se extraíam os frutos originalmente esperados quando de sua aquisição. É o que prevê o art. 57, §11 da Lei nº 4.506/64:

“§ 11. O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprecíveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado.”

Na mesma toada, o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelece que será computada como perda de capital e computada na determinação do lucro real a baixa por obsolescência.

“Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)”

Baixa esta que corresponde à atribuição de valor zero ao bem, e independe de sua efetiva alienação, podendo decorrer da avaliação da ausência de expectativa de se auferir benefícios futuros com a utilização do bem, conforme traz a lume o CPC nº 27 em seus itens 67 e 71.

“67. O **valor contábil** de um item do ativo imobilizado **deve ser baixado**:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

(...)

71. Os ganhos ou **perdas decorrentes da baixa de um item** do ativo imobilizado **devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver**, e o valor contábil do item.”

Permite-se com isso a redução a zero do valor do ativo com a correspondente dedução da parcela de seu valor até então não depreciada, e, para isso, a legislação não exige a saída do item do ativo da esfera patrimonial da entidade. **Exige-se apenas a verificação** — que no caso em questão foi constatada pela fiscalização, confirmada por laudo e corroborada pelas diversas matérias jornalísticas e artigos científicos acerca da crise do setor, acostadas à impugnação — **da imprestabilidade**.

Esta avaliação, vale frisar, compete à empresa fazer, já que não se pode admitir que a fiscalização se imiscua no papel do empresário de avaliar a viabilidade econômica de seus negócios, nem na viabilidade econômica de alienar seus ativos (sendo que pode ser mais vantajoso simplesmente abandoná-los). É o que reconhece o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto em lapidar voto proferido no Acórdão CARF nº 1402-001.923 no qual vale-se das razões expostas pelo conselheiro Paulo Roberto Cortez no Acórdão nº 1402-001.517. Passo a transcrever:

“Ora, a legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias.

Ou seja, em última análise, **não há restrições pré-determinadas relacionadas à especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer**.

No presente caso observa-se, que **as assertivas feitas pela autoridade fiscal lançadora invadem o campo da denominada ‘Teoria do Ato Anormal de Gestão’, pela qual não é atribuição do fisco emitir qualquer juízo de valor a**

propósito da qualidade ou dos resultados da gestão financeira ou empresarial empregada pela empresa. Tal atribuição, por outro lado, compete aos sócios ou acionistas, os quais, em razão dos investimentos realizados, têm interesse nos resultados alcançados pelo empreendimento, e, de consequência, podem questionar os atos de gestão praticados pelos dirigentes.

Ao fisco, ainda que seu interesse também esteja voltado para o desempenho positivo do empreendimento, vez que quanto maior o lucro maior será o valor do tributo devido, é defeso questionar os denominados atos de gestão, principalmente quando não há como julgar se tais atos visam mais o interesse pessoal dos administradores que os do empreendimento.

As despesas operacionais como sendo aquelas: "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora."

A necessidade diz respeito a despesas pagas ou simplesmente incorridas, desde que concorram "para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa". Evidentemente, que tal definição afasta de plano qualquer gasto cuja realização não se vincule à própria empresa, pois mesmo que por ela assumidas não podem ser apropriadas como despesas operacionais, por não necessárias.

No tocante à condição de usualidade ou normalidade, o que se apresenta como relevante é a natureza ou o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, e não a frequência com que tal gasto se apresenta dentro de certo período de tempo."

O contribuinte, portanto, estava autorizado a se apropriar integralmente do saldo não depreciado dos ativos, realizando sua baixa, mas optou pelo caminho mais conservador, depreciando os ativos conforme as taxas normais estabelecidas pelas autoridades fiscais, em procedimento *in abstracto* mais benéfico à própria fazenda nacional do que a si mesmo.

Por fim, *ad argumentandum tantum*, a glosa feita pela autoridade fiscal nitidamente demandaria a adoção do procedimento de lançamento e do critério jurídico de lançamento previstos pelo art. 273 do RIR/99, já que a fiscalização reconheceu a possibilidade de dedução do saldo de valor não depreciado dos ativos, discordando do contribuinte apenas quando ao momento adequado para tanto (segundo a fiscalização, somente com a baixa acompanhada da retirada dos ativos da esfera patrimonial do Contribuinte), de maneira que competia à fiscalização respeitar o procedimento de apuração da base tributável prescrito pelo art. 273 do RIR/99, respaldado no art. 6º §§ 5º e 6º do Del. nº 1.598/77.

Por isso penso que sequer seria necessário apreciar o mérito da causa, restando o lançamento eivado de vício de nulidade material insanável, por desatendimento das prescrições legais contidas no art. 142 do CTN, materializada no desrespeito às normas cogentes sobre os critérios de constituição do crédito tributário compiladas no art. 273 do RIR/99. Entretanto, supero a nulidade identificada por força do art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72.

3 – Dispositivo

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, votando pelo cancelamento dos Autos de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Redator Designado.

Peço a devida vênia ao I. Conselheiro Relator que apresentou magnífico voto, no entanto divirjo do entendimento apresentado pelos fundamentos que abaixo passo a apresentar.

Dedutibilidade

Neste voto, será abordada a questão da dedutibilidade das quotas de depreciação de uma unidade de negócios paralisada.

O caso em tela versa sobre a dedutibilidade das quotas de depreciação de bens paralisados na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL pela empresa recorrente Santa Maria Cia de Papel e Celulose. A recorrente desativou sua unidade de negócios de madeira ao final de 2008, descontinuando a produção de painéis e outros produtos ou subprodutos de madeira da linha de produção específica. Desde 2009, a empresa tem utilizado apenas sua outra linha de produção - de papéis - conforme sua contabilidade de custos e notas fiscais de saída de produtos.

A Autoridade Lançadora, com base em diligente exame dos registros contábeis e da situação fática da empresa, glosou as despesas de depreciação e lavrou Auto de Infração sob o enquadramento legal dos arts. 3º da Lei nº 9.249/95 e 247, 248, 249, inciso I; 251, 277, 278, 290, caput e III; 299, 305, caput e § 2º; 307, caput e I do RIR/99. Embora a empresa recorrente tenha procedido à depreciação dos bens, imóveis e equipamentos paralisados para fins contábeis, a autoridade fiscal entendeu que tal depreciação é indedutível para fins fiscais.

O contribuinte, em sua defesa, invoca o art. 57 da Lei nº 4.506/64 e o art. 43 do CTN para justificar a dedutibilidade das quotas de depreciação, mesmo em face da inatividade dos bens. Faz uma interpretação extensiva do art. 57 da Lei nº 4.506/64, argumentando que a depreciação é um fenômeno contábil e econômico que ocorre não apenas pelo uso efetivo do bem, mas também pela obsolescência e pelo inexorável desgaste causado pelo decurso do tempo.

Tal argumento, embora sofisticado, não resiste a uma análise jurídica mais acurada.

O art. 57 da Lei nº 4.506/64, invocado pelo contribuinte, efetivamente prevê a depreciação como decorrente do desgaste ou obsolescência. No entanto, é imperativo interpretar essa norma à luz do art. 43 do CTN, que define o conceito de renda como o acréscimo patrimonial. A depreciação, quando deduzida, deve refletir uma diminuição real do valor dos ativos que contribuem para a geração de renda. Em uma unidade de negócios paralisada, os bens não estão contribuindo para a geração de renda, tornando sua depreciação incompatível com o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN.

A obsolescência de um bem, por si só, não justifica sua depreciação para fins fiscais se esse bem não está sendo utilizado na atividade produtiva da empresa. A depreciação, nesse contexto, não reflete uma diminuição real do valor dos ativos que contribuem para a geração de renda.

O enquadramento legal do Auto de Infração está em conformidade com a legislação do imposto de renda (arts. 247 e ss. - RIR/99), que estabelecem as condições para a dedutibilidade de despesas na apuração do Lucro Real. A depreciação de bens inativos não se enquadra como despesa operacional dedutível, conforme preceitua o art. 305, caput e §§ 2º e 5º do RIR/99.

A recorrente, em seu recurso, argumenta que a depreciação é autorizada não só pelo desgaste advindo do efetivo uso dos bens, mas também de sua obsolescência decorrente tanto do simples passar do tempo como também do desgaste resultante da própria inatividade do bem. Afirma, ainda, que os bens depreciados guardariam relação com a atividade madeireira, mas deixaram de ser utilizados pela alteração das condições de demanda de mercado que tornaram inviável esse setor da companhia, tornando os bens em questão inadequados (depreciação por inadequação).

Sob este prisma axiológico-jurídico, entende o I. Conselheiro Relator que a obsolescência comercial de ativos em decorrência de alterações nas condições de mercado que acarretem a descontinuação da linha de negócios na qual tais ativos eram empregados não obsta a dedução das quotas de depreciação. Defende que a inativação de plantas fabris decorrente da descontinuação de produtos por condições mercadológicas não implica o desrespeito aos critérios para a dedutibilidade das quotas de depreciação dos ativos correspondentes. Acrescenta ainda que nos casos em que a perda de valor de ativos não decorrer exclusivamente do uso, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal.

Em síntese, o Conselheiro Relator sustenta que a obsolescência comercial de ativos, decorrente de alterações nas condições de mercado, não obsta a dedução das quotas de depreciação. Tal entendimento se ancora na ideia de que a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal:

Não se exige o funcionamento permanente ou continuado dos ativos, razão pela qual diverjo da autoridade autuante em sua consideração de que a descontinuação de determinada linha produtiva por inadequação ou inviabilidade do negócio impeça a depreciação, seja porque a empresa, como uma universalidade de recursos voltados à obtenção de lucro considerando a totalidade de suas estratégias e linhas de atuação no mercado permanece, seja porque inexistente vedação expressa à dedução de quotas de depreciação para casos em que, sem alterar completamente o ramo de sua atuação, a sociedade opta por descontinuar determinada linha de produtos.

Ademais, a vinculação direta ou indireta demandada pelo inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95 deve ser verificada no momento em que o contribuinte juridicamente incorreu nos gastos para a formação ou aquisição do ativo, sendo a depreciação em quotas técnica incapaz de deslocar para o futuro a avaliação acerca da pertinência do investimento às atividades do contribuinte.

Com a devida vênia ao eminente Conselheiro Relator, cujas ponderações são sempre de elevado quilate jurídico, permito-me adotar uma interpretação diversa dos dispositivos legais em questão.

É mister considerar que a legislação tributária não opera no vácuo, mas sim em um contexto econômico e empresarial dinâmico. A depreciação, enquanto fenômeno contábil e econômico, não pode ser analisada isoladamente, desconsiderando-se o contexto em que o ativo está inserido.

O art. 305 do RIR/99 c/c o art. 13, III da Lei nº 9.249/95, ao estabelecerem critérios para a dedutibilidade das quotas de depreciação, têm como pressuposto implícito que o ativo em questão contribui, de alguma forma, para a geração de renda da empresa. A obsolescência comercial ou as alterações nas condições de mercado, embora possam afetar o valor do ativo, não alteram o fato de que, se o ativo não está sendo utilizado na atividade produtiva da empresa, sua depreciação não contribui para a geração de renda. Nesse sentido, a dedução contínua das quotas de depreciação de ativos inativos ou obsoletos seria incompatível com o conceito de renda para fins tributários, conforme ao já mencionado art. 43 do CTN.

Ademais, é preciso levar em consideração que a legislação tributária deve ser interpretada de forma a evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte. A dedução de despesas com a depreciação de ativos inativos resultaria em uma redução artificial da base de cálculo do imposto devido, sem que haja uma correspondente diminuição do acréscimo patrimonial efetivamente auferido pela empresa.

Sob a óptica contábil, as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e os Pronunciamentos Contábeis (CPCs) brasileiros, oferece diretrizes claras sobre a depreciação de ativos. O CPC 27 (equivalente ao IAS 16 - "Property, Plant and Equipment" das IFRS) é o pronunciamento contábil que trata especificamente da contabilização de ativos imobilizados, incluindo a depreciação. Esta norma estabelece que a depreciação de um ativo começa quando ele está disponível para uso, ou seja, quando está no local e nas condições necessárias para operar da forma pretendida pela administração. A depreciação cessa na data em que o ativo é baixado ou na data em que o ativo é reclassificado como mantido para venda, de acordo com o CPC 31 (equivalente ao IFRS 5 - "Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations").

O pronunciamento também estabelece que a depreciação não deve cessar apenas porque o ativo se torna inativo ou é retirado do uso normal. A depreciação continua a ser reconhecida enquanto o ativo estiver inativo ou fora de uso normal, a menos que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, sob condições de inatividade, **a taxa de depreciação pode ser ajustada para refletir o padrão de consumo reduzido dos benefícios econômicos futuros do ativo.**

Neste ponto, cabe destacar conceitos delineados na própria norma contábil:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período

[...]

Reconhecimento

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Portanto, sob a ótica contábil, a depreciação não cessa automaticamente quando o ativo se torna inativo ou é retirado do uso normal, desde que “**for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade**”. Observa-se então que a condição essencial para a classificação de um bem como ativo — e consequentemente ser justificada a sua depreciação — é a expectativa de gerar benefício econômico futuro.

Há a necessidade de se harmonizar as normas tributárias com os princípios contábeis modernos.

Neste ponto, cabe destaque também ao princípio da confrontação entre receita e despesa, o qual é um dos pilares da contabilidade e, por extensão, da legislação tributária, tendo em vista o Lucro Líquido ser o ponto de partida para a apuração da base de cálculo dos tributos. Este princípio estabelece que as despesas devem ser reconhecidas no mesmo período em que as receitas a elas correlacionadas são auferidas. Tal princípio encontra respaldo no art. 299 do RIR/99 c/c o art. 13, III da L. 9.249/95, cujas regras determinam que apenas as despesas operacionais usuais ou normais são dedutíveis na apuração do lucro real quando intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços. Ou seja, só se deduz o que estiver vinculado com a fonte produtora da renda, no respectivo período de apuração, segundo o regime da competência.

Neste contexto, é imperativo questionar: seria usual ou normal a dedução contínua de quotas de depreciação de ativos que se tornaram inativos ou obsoletos? A resposta a esta indagação deve ser negativa. Ativos inativos ou obsoletos, por definição, não estão contribuindo para a geração de receitas. Portanto, a dedução de suas quotas de depreciação estaria em desacordo com o princípio da confrontação entre receita e despesa.

O art. 299 do RIR/99 é claro ao estabelecer que apenas as despesas usuais ou normais, necessárias às atividades da empresa, são dedutíveis. A continuidade da dedução de quotas de depreciação de ativos inativos ou obsoletos seria, portanto, uma anomalia, não se enquadrando como uma despesa usual ou normal da atividade empresarial. Tal prática estaria em flagrante descompasso com a legislação tributária e os princípios contábeis, resultando em uma distorção da realidade econômica da empresa para fins de apuração do lucro real e, consequentemente, do tributo devido.

O fundamento legal para a indedutibilidade da depreciação de bens paralisados encontra-se no art. 57, § 8º, da Lei nº 4.506/64. Segundo este dispositivo, não são dedutíveis as quotas de depreciação relativas a bens paralisados, ou seja, que não estejam sendo utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços. Há de se interpretar esse dispositivo juntamente com o § 5º do art. 305 do RIR/99, que determina que somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

A obsolescência comercial ou alterações nas condições de mercado que levam à descontinuação de uma linha de negócios não são suficientes para justificar a dedutibilidade dessas quotas. A legislação tributária, em consonância com os princípios contábeis, exige que a depreciação cesse quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, conforme estabelecido nos arts. 305 e 309 do RIR/99, considerando-se também o que determina art. 13, III da Lei nº 9.249/95.

A depreciação é uma forma de apropriação do custo dos bens de uso, de forma sistemática e racional, ao longo de sua vida útil. O objetivo é alocar o custo desses bens aos períodos de sua utilização, de acordo com os benefícios econômicos gerados nos respectivos períodos. No caso dos bens paralisados, não há qualquer utilização, razão pela qual não há de se falar em depreciação. A inatividade dos bens afasta o pressuposto básico para a dedução da depreciação, qual seja, o desgaste do bem em decorrência de seu uso.

Em vista dos argumentos adicionais aqui expostos, e sempre com a devida vênia ao entendimento do Conselheiro Relator, reitero e fortaleço minha conclusão anterior: a dedutibilidade das quotas de depreciação de ativos inativos ou obsoletos não encontra amparo na legislação tributária vigente, em especial à luz do art. 299 do RIR/99 e dos princípios contábeis e tributários aqui analisados.

Conclusão

Assim, com base nos fundamentos acima apresentados, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento efetuado com base nas glosas das despesas de depreciação.

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Redator Designado.

