

1300  
4

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

**Processo nº** 13116.002351/2009-46  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1202-000.794 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de junho de 2012  
**Matéria** Dedução tributos suspensos. Depreciação acelerada incentivada. Multa isolada.  
**Recorrente** USINA GOIANESIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE EXTENSÍVEL AOS JUROS.

O disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, aplica-se tanto ao imposto quanto aos juros que lhe são acessórios.

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

O disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, aplica-se à apuração da base de cálculo da CSLL, haja vista o disposto no art. 2º, §1º, alínea "c", item 3, da Lei nº 7.689/88, e art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

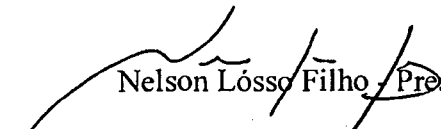
SI-C2T2  
Fl. 3

1303

Às demais matérias tributáveis baseadas nos mesmos elementos de prova aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à matéria Falta de Adição na Apuração da Base de Cálculo do Tributo de Provisão Não Dedutível, vencidos os conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno e Nereida de Miranda Finamore Horta. Em relação à matéria Exclusão Indevida de Depreciação Incentivada, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora) que negava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta. Quanto à imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno, Geraldo Valentim Neto e Nereida de Miranda Finamore Horta.

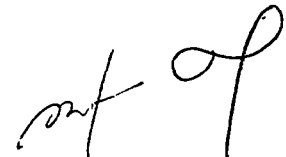
  
Nelson Lóssó Filho - Presidente

  
Viviane Vidal Wagner - Relatora

  
Nereida de Miranda Finamore Horta – Redatora designada

EDITADO EM: 05/12/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lóssó Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Viviane Vidal Wagner.



1302  
P

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de multas isoladas sobre a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL apurados sobre base estimada, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário (AC) 2004 a 2007, com crédito tributário total de R\$ 23.168.645,11 (fls. 623/761).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 629 e ss), infere-se que o contribuinte apresentou Pedido de Ressarcimento ou Restituição/ Declaração de Compensação - PER/DCOMP nº 02276.55249.300108.1.3.02-2000 (fls. 35 a 40), pleiteando a compensação de saldo negativo do IRPJ, no valor de R\$ 88.669,56, referente ao ano-calendário de 2007, com débito de CSLL.

A presente autuação decorreu de apuração de saldo de imposto a pagar, em função da redução indevida do lucro real efetuada mediante a exclusão de depreciações aceleradas incentivadas das contas "Formação Lavoura" (cana-de-açúcar), após a negativa de homologação de compensação realizada pelo contribuinte com suposto saldo negativo de IRPJ, através do Despacho Decisório nº 112 - DRF/ANA (fls. 129/143), exarado no processo nº 13116.000341/2008-95. Em razão da cisão parcial ocorrida em setembro de 2007, foram lavrados dois autos de infração para cada tributo.

A fiscalização apurou as seguintes infrações, consoante se extrai do relatório da decisão recorrida:

- **Exclusão indevida de depreciação incentivada** - AC 2004, 2005, 2006 e 2007, efetuada pelo contribuinte com base no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e no art. 104 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 2004, referentes aos custos incorridos na formação das lavouras de cana-de-açúcar registrados nas contas de ativo permanente. Embora adicionada ao lucro líquido dos anos-calendário seguintes as reversões das depreciações integrais efetuadas em conformidade com o disposto no § 3º, do art. 313 do RIR/99, **a infração praticada não se enquadra como postergação do tributo, haja vista que nestes anos o resultado da atividade rural apurado foi negativo, não havendo, conseqüentemente, o efetivo pagamento de tributo.** Contudo, dos valores apurados das exclusões indevidas foram deduzidas tais adições ao lucro líquido das reversões, exceção feita aos à reversão dos valores de depreciação integral excluídos no ano-calendário de 2003, os quais não foram objeto de glosa no presente lançamento. No cálculo do imposto a pagar, o saldo negativo de IRPJ e de CSLL foram abatidos do montante do tributo apurado pela fiscalização em cada ano calendário, exceto quando verificada sua restituição ou compensação homologada;
- **Falta de adição na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de provisão não dedutível** - AC 2007 (outubro a dezembro)



3

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

SI-C2T2  
Fl. 5

1303  
J

No IRPJ – ausência de adição ao lucro líquido das provisões correspondentes aos juros incidentes sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e na CSLL - ausência de adição ao lucro líquido de provisões correspondentes ao débito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e à multa de ofício e aos juros de mora, objeto o auto de infração constante do processo nº 13116.001277/2006-06, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos do inciso III, do art. 151 CTN;

- **Compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores:**

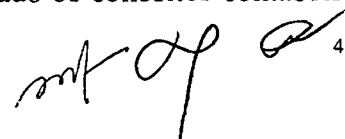
AC 2005 - Com tal medida, o saldo a compensar em 31/12/2004 foi reduzido, restando R\$ 1.032.341,18. A consequência foi que no AC 2005 a compensação efetuada pelo contribuinte (R\$ 2.111.126,50) excedeu o saldo em R\$ 1.078.785,32. Tal montante foi glosado;

AC 2007 - a fiscalização apurou saldo de imposto a pagar em 30/09/2007 no valor de R\$ 1.851.278,85, ao invés de prejuízo fiscal na atividade rural no valor de R\$ 49.756,83 (conforme escrituração do contribuinte). Em função de cisão ocorrida em 30/09/2007, o contribuinte transportou apenas parte do saldo de prejuízo a compensar a partir de outubro de 2007, no montante de R\$ 40.113,96, valor este que foi totalmente utilizado em compensação. Como a fiscalização apurou inexistência de prejuízo, houve compensação indevida no valor de R\$ 40.113,96, ocorrendo a glosa;

- **Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas:** verificada após ajuste dos balancetes mensais de suspensão pela fiscalização em decorrência das infrações apuradas, ensejando a cobrança de multa isolada.

Ainda de acordo com o relato da decisão recorrida, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva em que contestou a autuação apresentando os seguintes argumentos, em suma:

- Está claro que o ordenamento jurídico vigente previu duas espécies de incentivos de depreciação acelerada; a) uma concedida para as atividades NÃO rurais – art. 57 da Lei nº 4.506/64, atualmente no art. 313 do RIR/99; b) outra, a todo o setor rural, criada pela MP nº 167/90 e atualmente disciplinada pela MP nº 2.159-70/2001 e art. 314 do RIR/99;
- No caso concreto, apenas a depreciação acelerada incentivada destinada às atividades NÃO rurais se sujeita à limitação prescrita no art. 57, §§ 10 e 13 da Li nº 4.506/64 e pelo art. 307, § único, IV do RIR/99: o incentivo não se aplica a bens sujeitos a quota de exaustão. Isto porque no caso de atividade rurais o benefício foi concedido a todo o setor rural, não tendo a legislação específica estabelecido exceções ou distinções quanto às espécies cultivadas, ou fixado os conceitos contábeis

 4

de exaustão, amortização e depreciação como critério para fruição do benefício;

- A fiscalização desconsiderou a legislação específica do incentivo fiscal concedido à atividade rural, aplicando, por analogia e em prejuízo da impugnante, as disposições da Lei nº 4.506/64 e do art. 307 do RIR/99, referentes, como visto, apenas às atividades NÃO rurais. A fiscalização tentou introduzir novos conceitos contábeis (exaustão) estranhos à legislação específica concessiva do incentivo às atividades rurais, no intuito de isolar determinados cultivos, como o canavieiro, de um benefício fiscal que visou atingir todo o setor rural;
- Como bem salientou a Solução de Consulta SRRF10 nº 28/2001, *“não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados – depreciação, amortização ou exaustão – mas sim a efetiva realização do investimento destinado a atividade que se deseja fomentar.”*;
- Ainda que se considerasse a atividade canavieira como uma espécie de cultivo florestal, ainda assim ela estaria contemplada pela depreciação acelerada incentivada, haja vista o teor do art. 59 da Lei nº 9.460/96;
- Convém esclarecer que o entendimento sugerido no PN nº 18/79, citado pela fiscalização, não é atualmente aplicável às atividades rurais porque o referido ato, além de ser norma inferior, é anterior à edição da legislação específica que concebeu e regulou o incentivo para todo o setor rural;
- O entendimento da fiscalização contraria precedentes do Conselho de Contribuintes. Há decisão recente, de 14/08/2008, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho, cuja relatora foi Sandra Maria Faroni, que é posterior à Solução de Divergência (SD) nº 12, de 07/08/2003 mencionada pela fiscalização como fundamento do lançamento;
- Glosa de compensações e falta de recolhimento do tributo sobre base estimada (multa isolada) – em decorrência do acerto do seu procedimento quanto à depreciação incentivada, são também im procedentes as infrações relativas à glosa de compensações de prejuízos fiscais/base negativa de CSLL e às faltas de recolhimento dos tributos sobre a base de cálculo estimada (que acarretaram a exigência da multa isolada), vez que resultaram diretamente daquela infração;
- Falta de adição na apuração da base de cálculo do tributo de provisão não dedutível – a legislação (art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95) proíbe apenas a dedução do tributo impugnado, mas não veda a dedução das multas e dos juros de mora. A ausência de vedação significa verdadeira

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 7

1305

permissão para a dedução por força do princípio da legalidade. O mencionado dispositivo revogou o art. 8º da Lei nº 8.541/92 que vedava expressamente a dedução tanto das despesas relativas ao tributo com exigibilidade suspensa quanto das despesas com a multa e os juros incidentes sobre este tributo.

- Multas de ofício proporcional e isolada – natureza confiscatória, vez que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as multas superiores a 30% do valor do tributo não recolhido têm natureza confiscatória, violando o art. 150, IV da Constituição Federal (CF) de 1988. As multas (proporcional e isolada) devem ser reduzidas para que a sua somatória não ultrapasse este limite de 30%.

Os julgadores de primeira instância decidiram pela manutenção integral do lançamento a partir dos fundamentos constantes do voto condutor, a seguir sintetizados por infração:

**A) Falta de adição na apuração da base de cálculo do tributo de provisão não dedutível**

- os tributos com exigibilidade suspensa são considerados provisões e não são dedutíveis, nos termos do §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95, incluindo a CSLL e os juros, que devem seguir a regra do principal;

- as provisões não dedutíveis para fins de apuração do lucro real também não são dedutíveis na determinação da CSLL conforme o disposto no art. 2º, §1º, alínea “c”, item 3 da Lei nº 7.689/88;

**B) Exclusão indevida de depreciação incentivada**

- de acordo com o disposto no §2º do art. 12 da Lei nº 8.023/90, resultante da conversão da MP nº 167/90, posteriormente revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei nº 9.249/95, mas que voltou a vigor com a edição da MP nº 1.459/96, especificamente em seu art. 7º, e atualmente contando com a mesma redação no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, e, ainda, considerando o texto da Exposição de Motivos nº 57/90, que acompanhou a primeira medida provisória, conclui-se que o legislador autorizou exclusivamente o benefício da depreciação acelerada incentivada para as pessoas jurídicas que explorem atividade rural, não sendo possível considerar os bens imobilizados sujeitos à amortização e exaustão;

- especificamente sobre a lavoura de cana-de-açúcar trata o Parecer Normativo CST nº 18/79, de onde se extrai que os custos de formação de culturas de espécies vegetais de menor porte que não se extinguem com o primeiro corte devem ser submetidos à exaustão e não à depreciação. Nesse sentido, a solução de consulta emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal (SC SRRF04 nº 05/2004), bem como o item 019 do capítulo 12 do “Perguntas e Respostas” relativo à DIPJ2010, cuja referência normativa é o PN CST nº 18/79;

- a orientação da Receita Federal não é de que a cultura de cana-de-açúcar é um cultivo florestal, mas sim que, por não se extinguir com o primeiro corte, voltando a produzir novos troncos e permitindo um ou mais novos cortes, deve ser objeto de quotas de exaustão à semelhança da exploração de florestas;

*mf of a*

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 8

1306  
29

- o julgador administrativo está vinculado às normas expedidas pelo órgão e o referido parecer não restou prejudicado pelas alterações legislativas posteriores, vez que estas em momento algum alteraram as definições e atributos dos institutos contábeis da depreciação, amortização e exaustão, nos quais o ato normativo se alicerçou;

**C) Glosa de compensação de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL**

- mantida a infração relativa à exclusão indevida da depreciação integral incentivada, restou prejudicada a glosa de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, haja vista que esta infração decorreu daquela;

**D) Multa isolada – falta de recolhimento de IRPJ e CSLL calculados sobre bases estimadas**

- sendo ambas decorrentes da infração relativa à exclusão indevida da depreciação integral incentivada, como não foi apresentada qualquer contestação específica, devem ser igualmente mantidas;

**E) Caráter confiscatório das multa aplicadas**

- o art. 26-A do PAF, incluído pela Lei n.º 11.941/2009, resultante da conversão da MP nº 449/2008, dispõe que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição. No mesmo sentido a súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A decisão recorrida contou com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2003*

**TRIBUTOS COM EXIGILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE EXTENSÍVEL AOS JUROS.** O disposto no art. 41, §1º, da Lei no. 8.981/95, aplica-se tanto ao imposto quanto aos juros que lhe são acessórios.

**ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA. IMPOSSIBILIDADE.** Por serem passíveis de exaustão, os custos de aquisição e formação da lavoura de cana-de-açúcar não fazem jus ao benefício da depreciação integral incentivada.

**LANÇAMENTOS DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO ESTIMADO E DE GLOSA DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO ESPECÍFICA. MANUTENÇÃO.** Devida a manutenção dos lançamentos vez que decorrentes das outras duas infrações objetos dos autos de infração, cujos lançamentos foram mantidos. Ausência de contestação específica.

**MULTAS DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR MATÉRIA.** A análise de teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

*[Handwritten signature]*

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 9

1307  
4

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2003*

*TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE. O disposto no art. 41, §1º, da Lei no. 8.981/95, aplica-se à apuração da base de cálculo da CSLL haja vista o disposto no art. 2º, §1º, alínea "c", item 3, da Lei no. 7.689/88, e art. 13, inciso I, da Lei no. 9.249/95.*

*CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTES. Quanto aos demais assuntos, aplica-se ao lançamento da CSLL o mesmo exposto para o IRPJ, haja vista decorrerem de mesmas matérias tributáveis e mesmos elementos de prova.*

Cientificado em 06/07/2010 (fls.1100), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 03/08/2010 (fls.1101 e ss.), repisando as razões da impugnação e acrescentando, em suma, as seguintes.

Quanto aos equívocos incorridos pela autoridade julgadora, contrapõe a aplicação analógica e indevida dos critérios normativos previstos aos incentivos concedidos às atividades não rurais (Lei nº 4.506/64 e art. 307 do RIR/99) aos incentivos deferidos ao setor agrícola, apontando violação aos princípios da legalidade e isonomia.

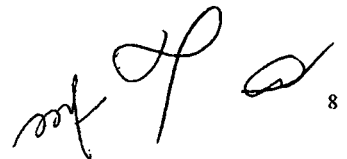
Segundo ela, a Exposição de Motivos da MP nº 167 não deixa dúvidas quanto à aplicação do benefício inclusive às culturas permanentes, independentemente do início ou do prazo de exploração, conforme item 13, o qual não seria aplicável apenas ao agricultor, pessoa física, devendo ser interpretado em conjunto com os itens 1 e 9, nos quais resta evidenciado que o incentivo é concedido a todo setor rural, sem distinção de cultura.

Alega que a autoridade julgadora equivocou-se quando pretendeu introduzir novos conceitos contábeis (de quotas de exaustão) estranhos à legislação específica concessiva do incentivo às atividades rurais, no intuito de isolar determinados cultivos, como o canavieiro, de um benefício fiscal que visou atingir todo o setor rural.

Aduz que a Exposição de Motivos da MP nº 167 fulmina, ainda, o argumento adotado no Parecer Normativo nº 18/79, citado pela autoridade julgadora de que, como a lavoura canavieira não se extingue no primeiro corte, os custos incorridos para sua formação devem ser registrados como quotas de exaustão.

Além disso, o conceito contábil de quotas de exaustão é efetivamente estranho à MP 2159-70, ou seja, apenas a depreciação acelerada prevista para as atividades não rurais se sujeita à limitação prescrita pelo art. 57, §§ 10 e 13, da Lei nº 4.506/64, e pelo art. 307, § único, IV do RIR/99.

Ao classificar a cana-de-açúcar como "projeto florestal" sujeito a quotas de exaustão, nos termos do art. 307, inc. II, e parágrafo único; inc. IV, do RIR/99, a autoridade julgadora segregou determinados cultivos, como o de cana de açúcar, da depreciação acelerada incentivada, em função de critérios contábeis não previstos na legislação fiscal concessiva do benefício a todo o setor rural.

 8

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

SI-C2T2  
Fl. 10

1308  
24

Alerta que a autoridade julgadora não apenas violou a legislação específica do incentivo fiscal, que o concedeu a todo o setor rural, mas também estabeleceu tratamento anti-isonômico absolutamente vedado pela Constituição Federal através do princípio constitucional da isonomia tributária, veiculado pelo art. 150, II, da CF/88.

Destaca o trecho da Solução de Consulta SRRF/10 nº 28, de 15 de março de 2001: *"não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados — depreciação, amortização ou exaustão — mas sim a efetiva realização do investimento destinado a atividade que se deseja fomentar."*

Ainda que se considerasse, hipoteticamente, a atividade canavieira como uma espécie de cultivo florestal, ainda assim ela estaria contemplada pela depreciação acelerada incentivada, porque, a teor do art. 59 da Lei 9.460/96, *"considera-se também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização."*

Esclarece que o entendimento sugerido pelo Parecer Normativo nº 18/79, citado pela autoridade fiscal, não é atualmente aplicável às atividades rurais, simplesmente porque o referido ato normativo, além de ser norma jurídica inferior, é anterior à edição da legislação específica que concebeu e regulou o incentivo para todo o setor rural.

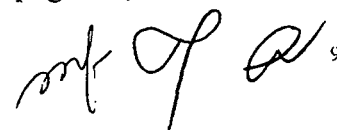
Cita jurisprudência do CARF posterior à Solução de Divergência (SD) nº 12, de 07/08/03, mencionada pela autoridade fiscal como fundamento da autuação, para sustentar que a depreciação acelerada incentivada concedida a todo o setor rural é concedida e disciplinada por legislação específica, distinta da disciplinadora do incentivo deferido às atividades não rurais, e que *"não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão."*

Aduz, ao final, que, estando correto o aproveitamento da depreciação acelerada incentivada pela Recorrente, mostra-se acertada a apuração do saldo negativo de CSLL e do prejuízo fiscal do IRPJ no período de dezembro de 2004 a dezembro de 2007.

Quanto à dedutibilidade do débito de IPI com exigibilidade suspensa e dos respectivos juros e multa da base de cálculo da CSLL, sustenta a inexistência de vedação legal à sua dedução, bem como a sua natureza de despesa incorrida e dedutível, e não de provisão, já que os créditos tributários constituídos por meio de ato de lançamento são líquidos. Em razão disso, os tributos com exigibilidade suspensa e os respectivos juros e multa não se sujeitam à regra prescrita pelo art. 13 da Lei nº 9.249/95, que prescreve a indedutibilidade das provisões contábeis, exceto daquelas constituídas para pagamento de férias de empregados e do décimo-terceiro salário.

Esclarece, ainda, que é inaplicável à CSLL a norma jurídica veiculada pelo art. 41, §º 1º, da Lei nº 8.981/95, que veda a dedução, apenas da base de cálculo do IRPJ, dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa.

Quanto à dedutibilidade dos juros SELIC da base de cálculo do IRPJ, sustenta a inexistência de vedação legal à sua dedução, bem como a sua natureza de despesa incorrida e dedutível, e não de provisão. Refuta o argumento de que os juros seriam mesmo acessórios do tributo, pois a lei proíbe apenas a dedução do tributo impugnado, mas não veda a



Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 11

1309  
11

dedução das multas e dos juros de mora incidentes sobre esses tributos. Por força do princípio da legalidade, essa ausência de vedação, significa, na prática, verdadeira permissão para que os contribuintes os deduzam.

Destaca que o art. 41, §º, da Lei nº 8.981/95 revogou o art. 8º da Lei 8.541/92, que vedava expressamente a dedução tanto das despesas relativas ao tributo com exigibilidade suspensa, quanto das despesas com a multa e os juros incidentes sobre esse tributo.

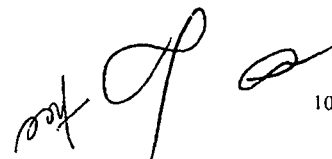
Quanto à natureza confiscatória das multas aplicadas, cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que fixou entendimento no sentido de que multas superiores a 30% do valor do tributo não recolhido têm natureza confiscatória, e violam o art. 150, IV, da CF/88, pedindo sua redução a esse patamar.

No memorial entregue na primeira sessão de julgamento em que pautado o processo (janeiro de 2012), a recorrente, acrescenta sua inconformidade com a forma de apuração da base de cálculo, apontando: (i) ausência de recomposição de adições decorrentes de exercícios anteriores, pois a fiscalização reverteu apenas as exclusões e adições de cada período, (ii) erro no cálculo das adições correspondentes a cada ano calendário, pela desconsideração das despesas de exaustão cabíveis; (iii) inobservância do regime de competência e a necessidade de apuração individualizada de cada ano calendário.

Ainda questiona especificamente a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, indicando a duplicidade de exigência e imposição de penalidades sobre um mesmo fato, assim como erro no enquadramento legal, haja vista que o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.477/2007, somente pode ser aplicado em relação a fatos geradores posteriores à sua vigência.

Posteriormente, junta ao processo os memoriais e pareceres apresentados como memoriais em sessão de julgamento, no sentido da tese defendida, sobre os quais não se manifestou a PGFN.

É o relatório.



Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 12

5330  
24

## Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso deve ser conhecido.

### Da dedução de tributo com exigibilidade suspensa

A recorrente sustenta a dedutibilidade do débito de IPI com exigibilidade suspensa e dos respectivos juros e multa da base de cálculo da CSLL, glosados no período de outubro a dezembro de 2007, todavia, quanto ao tema, os argumentos da defesa não procedem.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, destinada a financiar a seguridade social. A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por algumas exclusões e adições.

Sobre a dedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, embora o art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 trate da “determinação do lucro real”, não se referindo à CSLL, tal dispositivo não pode ser interpretado isoladamente.

O regime de competência a que se obrigam as sociedades anônimas exige que apenas sejam registradas despesas incorridas, cuja respectiva exigibilidade deve ser líquida e certa, ainda que não exigível. Ora, é certo que o tributo discutido judicialmente não goza de certeza e liquidez, vez que pode ser objeto de lançamento para prevenir a decadência, mas não pode ser exigido.

Os montantes dos tributos com exigibilidade suspensa por ordem judicial enquadram-se no conceito de provisão, por representarem “valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizem respeito a [...] prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como [...] probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos...)” (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 7ª ed., p. 312/313).

Assim, apenas quando do resultado final da decisão judicial, caso desfavorável, a pessoa jurídica poderá considerar dedutível o valor provisionado, não cabendo deduzir da base de cálculo da CSLL a despesa provisionada, como pretende a recorrente. Nesse caso, devem ser consideradas indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

A recorrente contesta também a adição ao lucro líquido na apuração do Lucro Real dos valores das provisões correspondentes aos juros de mora incidentes sobre o principal (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, objeto de questionamento judicial), nos anos-calendário de 2006 e 2007, sustentando a inexistência de vedação legal à sua dedução, bem como a sua natureza de despesa incorrida e dedutível, e não de provisão, em que pese a suspensão da exigibilidade do débito principal.



Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 13

1311  
00

Como se viu, o conceito contábil de despesa incorrida, dentro do regime de competência, alcança as despesas efetivamente dispendidas ou apropriadas no período. Nos casos em que o contribuinte leva à esfera judicial a discussão sobre se o tributo é devido ou não, a cobrança do débito e seus acréscimos é suspensa, na forma do art. 151 do CTN, justamente em razão de não estar definido o montante do tributo devido. Enquanto não houver decisão transitada em julgado, permanece o caráter provisório da apuração registrada na contabilidade do contribuinte, devendo ser tratada como mera provisão.

Logo, a conclusão quanto à dedutibilidade dos juros e multa moratória deve ser a mesma do débito principal com exigibilidade suspensa, já que, por não serem autônomos e se constituírem meros acessórios, devem seguir a sorte do principal, submetendo-se às mesmas normas reguladoras da dedutibilidade impostas a ele.

A sustentar ambas as conclusões, a jurisprudência no âmbito do CARF é farta, tendo sido confirmada por recentes decisões da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Exercício: 1998, 1999, 2000*

**EMENTA: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.**

*Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. (Acórdão nº 9101-00.592, 1ª Turma da CSRF, Sessão de 18 de maio de 2010)*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.**

*Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão nº 910101.214, 1ª Turma da CSRF, Sessão de 18 de outubro de 2011)*

Assim, no presente caso, por se tratar de mera provisão contábil, correto o acréscimo da provisão não dedutível na base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, bem como o acréscimo dos juros na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.



Em razão disso, considero procedente o lançamento nessa parte.

### Da depreciação acelerada incentivada

Questiona o recurso a glosa da despesa de depreciação incentivada prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159, de 2001 (art. 314 do RIR/99), abaixo transcrito, tendo sido considerado pela fiscalização que a lavoura de cana-de-açúcar por se sujeitar à exaustão, e não à depreciação, não pode aproveitar o benefício da medida provisória:

*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.*  
(destaquei)

O foco principal da discussão reside na natureza peculiar da lavoura canavieira para fins de enquadramento ou não na norma acima. A decisão recorrida considerou que, por se sujeitar à exaustão – e não à depreciação – não poderá usufruir do benefício, em razão do texto legal, confirmando o lançamento, enquanto a recorrente defende que, por ser considerada atividade rural, poderá se beneficiar da legislação, independentemente de estar sujeita à depreciação ou à exaustão, pois a legislação específica não fixou os conceitos contábeis de exaustão, amortização e depreciação como critério para fruição do benefício. Posteriormente, através de memoriais, vem sustentar o enquadramento da redução do valor do ativo formado pela lavoura canavieira como despesa de depreciação.

Assim, duas questões são postas: o alcance amplo do benefício fiscal e a sujeição da lavoura canavieira à depreciação ou a exaustão.

Inicialmente, vale lembrar que, ressalvada a esfera judiciária, a competência para interpretar as normas tributárias e definir o seu alcance restringe-se aos órgãos administrativos de natureza tributária, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a instância máxima nesse mister.

A primeira questão a ser discutida é se o benefício previsto no art. 314 do RIR/99 pode alcançar, indistintamente, ativo sujeito à depreciação ou à exaustão, pois caso se entenda que sim, restará inócua a discussão seguinte.

A depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado trata-se de uma espécie de incentivo fiscal, destinado às empresas tributadas pelo “Lucro Real”, visando à modernização, renovação ou implantação de equipamentos de produção nas diversas atividades econômicas. Consiste na antecipação da despesa de depreciação, a qual gera a postergação da tributação incidente sobre o lucro da atividade.

A depreciação acelerada incentivada para os bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001, é apenas uma das hipóteses previstas na legislação tributária.

Em alguns casos, como o de máquinas e equipamentos industriais adquiridos no período de 14.06.95 a 31.12.97, concedido com base no art. 12 da Lei nº 9.449/97, consolidada no art. 318 do RIR/99, por exemplo, o benefício fiscal fica condicionado ao cumprimento de determinados requisitos pela empresa beneficiária e traz expressa ressalva de

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 15

1213  
21

que não poderá ser usufruído cumulativamente com outros da mesma natureza. O cuidado do legislador justifica-se diante da renúncia tributária em questão.

Assim, o intérprete tributário, na atividade de buscar o correto enquadramento da situação concreta na norma legal, deve observar todo o ordenamento jurídico. Na seara dos benefícios fiscais, no qual se encaixa a depreciação incentivada, como se viu, sua interpretação limita-se à literalidade da lei, consoante a regra do art. 111 do CTN.

*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.*

Insisto que a invocação do referido dispositivo, o qual determina a utilização da interpretação literal nas hipóteses, entre outras, de exclusão do crédito tributário - anistia e isenção, justifica-se plenamente, uma vez que a apropriação antecipada de despesas efetuadas com investimentos relacionados a determinada atividade representa um benefício fiscal pela renúncia tributária no exercício em que se verifica, em razão da postergação do pagamento de tributo mediante antecipação de despesa.

Na realidade, para fins de aproveitamento do benefício fiscal, não se trata de mera investigação semântica, mas importa, sim, a definição legal e contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com o desenvolvimento de atividade rural, embora se pretenda fomentar essa atividade.

Com essas premissas deve ser examinada a norma que dispõe sobre o benefício objeto do presente recurso.

É certo que o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar um incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor, pretendendo incentivar investimentos aplicados na atividade rural.

Para isso, desde a primeira previsão do benefício, pelo §2º do art. 12 da Lei nº 8.023/90 (a qual resultou da conversão da Medida Provisória nº 167), revogado pela Lei nº 9.249/95, posteriormente reinstituído pelo art. 7º da Medida Provisória nº 1.459, de 21 de maio de 1996, que, após inúmeras reedições, deu origem à Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, ainda em tramitação, o legislador sempre se referiu expressamente à forma de "depreciação incentivada".

Cumpra esclarecer que a Administração Tributária reformou a Solução de Consulta SRRF/10RF nº 120, de 2001, referida pela recorrente, que previa que "*não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados — depreciação, amortização ou exaustão — mas sim a efetiva realização do investimento destinado a atividade que se deseja fomentar*".

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

SI-C2T2  
Fl. 16

1311

Com a edição da Solução de Divergência nº 12, de 2003, a Coordenação do Sistema de Tributação- COSIT pôs fim a dissensão entre as Superintendências Regionais da Receita Federal da 9ª e 10ª RF, ficando definido que: *"O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais"*, com fundamento na Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 6º ; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 305, 328 e 334 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). A conclusão passou pela análise da exposição de motivos da MP nº 167, citada pela recorrente, que rezava:

*"4. Verifica-se, inicialmente, que o item 13 da exposição de motivos relaciona-se com o art. 4º da Lei nº 8.023/1990, que conceitua o resultado da atividade rural das pessoas físicas, nestes termos, verbis:*

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

*(...)*

*§ 2º - Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.*

*(...)*

*Art. 6º - Considera-se investimento da 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." (grifamos)*

*5. Os parágrafos 12 e 13 da Exposição de Motivos nº 57/1990 comentam o art. 4º, nos seguintes termos, verbis:*

*"12. O art. 4º conceitua o resultado da atividade rural adotando o regime de caixa na sua apuração. Adicionalmente disciplina o tratamento a ser dado à correção monetária dos empréstimos, aos investimentos e à alienação de bens, à vista dos propósitos de tributação e à expressão da base de cálculo em valores constantes.*

*13. Deve-se destacar que os valores investidos na atividade podem ser considerados despesas no ano do dispêndio, o que permitirá ao agricultor recuperar mais rapidamente o capital aplicado. Esta regra é válida mesmo quando a vida útil do bem de produção adquirido seja superior a um ano; em relação às culturas permanentes, aplica-se independentemente do início ou prazo de sua exploração."*

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 17

3315  
4

6. Outro dispositivo, o art. 12 da Lei nº 8.023/1990, dirigido à atividade rural das pessoas jurídicas, assim dispunha, antes de sua revogação, verbis:

*“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.*

(...)

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

(...)” (grifamos)

7. Acerca do disposto acima, a exposição de motivos, nos parágrafos 23 e 24, justifica, verbis:

*“23. Altera-se – art. 12 – a alíquota para o cálculo do imposto de renda a ser pago pela pessoa jurídica sobre o lucro da exploração da atividade rural e evitar a constituição de empresas rurais com o fito exclusivo de evasão fiscal.*

*24. Simultaneamente, estende-se à pessoa jurídica a redução da base de cálculo do imposto nos termos previstos no art. 9º 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. Da mesma forma, admite-se que o pagamento do imposto devido seja efetuado nos mesmos prazos previstos para a pessoa física.” (grifamos)*

8. Aqui, observe-se: “... no ano de sua realização...” deve ser interpretado com base no que diz a lei: “... no próprio ano da aquisição.” Desse modo, não se pode perder de vista que a exposição de motivos não interpreta cabalmente a lei. Aliás, em muitos pontos, deve-se recorrer ao texto da lei para compreender a exposição de motivos.

9. Ora, sem muito esforço interpretativo, retira-se da literal disposição do § 2º do art. 4º, com o auxílio da definição contida no art. 6º, ambos da Lei nº 8.023/1990, que, na apuração do resultado da atividade rural, é permitido à pessoa física deduzir qualquer investimento, inclusive florestas, no mesmo ano do dispêndio. Daí, a

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 18

1326  
2

*justificação abrangente contida no parágrafo 13 da exposição de motivos.*

*10. Por outro lado, a redação do § 2º do art. 12 da Lei nº 8.023/1990 não tinha tanta amplitude, de vez que, dirigido às pessoas jurídicas, permitia deduzir como despesa, no ano de aquisição, o valor dos bens sujeitos à depreciação. Ademais, a exposição de motivos utilizou no item 24, como se pode notar, a palavra “depreciação”, derivada do verbo em comento empregado no texto do § 2º do artigo revogado. (destaquei)*

Embora a referida solução de divergência, assim como as soluções de consulta divergentes analisadas, tenham tratado especificamente de florestas em formação, destinadas à exploração de madeira para comercialização, consumo ou industrialização, pode ser transposta para este caso a conclusão de que o benefício fiscal limita-se apenas à depreciação, não alcançando a amortização e nem a exaustão.

Observa-se, ademais, que em relação aos recursos minerais, existe a previsão legal de um incentivo específico, que não se estende aos recursos florestais. A disposição dos temas no RIR/99, por si só, confirma o tratamento distinto dado pelo legislador tributário entre os institutos “depreciação” e “exaustão”, para fins de incentivo, conforme esquema abaixo:

Subtítulo III – Lucro Real

Capítulo V – Lucro Operacional

Seção III – Custos, despesas operacionais e Encargos

.....  
**Subseção III – Depreciação Acelerada Incentivada**

*Atividade Rural*

*Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º).*

.....  
**Subseção IV – Amortização**

.....  
**Subseção V – Exaustão de Recursos Minerais**

*Exaustão Mineral Incentivada*

*Art. 331. Para efeito de determinar o lucro real, as empresas de mineração, cujas jazidas tenham tido início de exploração a partir de 1º de janeiro de 1980 até 21 de dezembro de 1987, poderão excluir do lucro líquido, em cada período de apuração, quota de exaustão de recursos minerais equivalente à diferença entre vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida e o valor computado nos termos do artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.096, de 23 de março de 1970, art. 1º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977,*

*mt f a*

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 19

1207  
2

art. 15, § 2º, e Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, art. 16, e § 1º, alínea "b").

Como se vê, quando quis incentivar a exaustão, o legislador assim o fez. A previsão de um incentivo específico em relação à exaustão comprova que os institutos têm tratamento distinto também por parte do legislador tributário, ao contrário do que sustenta a recorrente.

Diante do que se expôs, interpretar o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, de modo a fazer alcançar a exaustão da lavoura canavieira, considerando simplesmente a motivação da lei de incentivar investimentos aplicados na atividade rural, *data venia*, é interpretar extensivamente um dispositivo de natureza semelhante à isenção, o que afronta o disposto no art. 111 do CTN.

No mesmo sentido, cabe referir a decisão prolatada no acórdão nº 1101-00.334, de 04/08/2010, da lavra da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, com a seguinte ementa:

*ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização.*

Assim, entendo que o incentivo previsto no art. 314 do RIR/99 deve ser interpretado restritivamente para alcançar somente bens sujeitos à depreciação.

Resta agora perquirir sobre a questão da sujeição da cultura canavieira à depreciação ou à exaustão.

Depreciação e exaustão, ao lado da amortização, são conceitos distintos, não se confundindo, como se vê da legislação societária (Lei nº 6.404/76) abaixo:

*Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:*

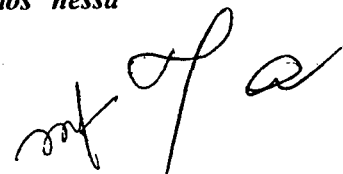
*[...]*

*§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;*

*b) amortização, quando corresponder à 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;*

*c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (destaquei)*



Dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, vale destacar o seguinte trecho da NBC T-10 - Atividades Agropecuárias, aprovada pela Resolução CFC 909, de 08.08.2001 (disponível em [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)):

**0.14.4 – Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais**

*10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.*

*10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:*

*a) temporárias: a que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e*

*b) permanentes: aquela de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.*

**10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas**

*10.14.5.1 - Os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, **depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção**, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.*

*10.14.5.6 - A **exaustão** dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às **culturas permanentes**, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.*

*10.14.5.10 - Os custos de produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:*

*a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com tratos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e*

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 21

1319  
21

*b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício. (destaquei)*

Nota-se, assim, que a contabilidade agrícola segregava os lançamentos entre os tipos de cultura existentes: temporária ou permanente. Culturas temporárias são arrancadas do solo na colheita e depois feito novo plantio, como arroz, feijão e milho, e o custo da plantação é contabilizado no Ativo Circulante. Por outro lado, culturas permanentes duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café e cana-de-açúcar. Nestes casos, os custos para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado e devem ser avaliados pelo montante que efetivamente representam dentro do patrimônio total da pessoa jurídica.

Com apoio nos estudos de José Sérgio Della Giustina na dissertação de mestrado "Um sistema de contabilidade analítica para apoio a decisões do produtor rural", apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, em 1995 (Disponível em <http://www.eps.ufsc.br/disserta/giustina/indice/index.htm#index>), podem ser referidos exemplos claros de cada um dos institutos na atividade rural:

(i) por se tratar a depreciação da perda de eficiência ou capacidade produtiva de bens do Ativo Permanente que são úteis a mais de um ciclo de produção, estão sujeitos a ela a máquinas, tratores, animais reprodutores ou de trabalho, fruticultura, dentre outros;

(ii) por outro lado, estarão sujeitos às quotas de amortização os direitos adquiridos sobre bens de terceiros, traduzidos em Ativos Intangíveis, como direito de extração de madeira em floresta de propriedade de terceiros ou de gastos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício financeiro, incrementando o processo produtivo, registrados no Ativo Diferido, tais como: desmatamento, corretivos, etc.;

(iii) finalmente, considerando que, enquanto as propriedades físicas se deterioram física ou economicamente, os recursos naturais exauríveis se esgotam, na proporção em que são extraídos os recursos naturais, registra-se a exaustão deste recurso, uma vez que o esgotamento é a extinção dos recursos naturais e a exaustão é a extinção do custo ou do valor desses recursos naturais. Como esclarece o autor do estudo, *in verbis: exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, a cana-de-açúcar, as pastagens artificiais etc.* (destaquei)

Sob esse aspecto, distinguem-se claramente a cultura da cana-de-açúcar da fruticultura, por exemplo, haja vista que, neste caso, o aproveitamento econômico do bem não compromete sua existência, por se limitar à extração dos frutos, enquanto na exploração canavieira, o resultado econômico apenas se verifica com o sacrifício da própria planta, a qual se esgota e se torna imprestável após três ou quatro ciclos produtivos. Nesse caso, assim como nas florestas ou jazidas minerais, ocorre o esgotamento do próprio recurso natural com o passar do tempo.

A legislação tributária, por sua vez, deixa claro que o registro de quotas de exaustão impede a depreciação sobre o mesmo bem (art. 307 do RIR/99):

#### ***Bens Depreciáveis***

*Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:*

 20

*I - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):*

*a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;*

*b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;*

*II - projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos (Decreto-Lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único).*

*Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):*

*[...]*

*IV - bens para os quais seja registrada quota de exaustão. (destaquei)*

Após tratar da exaustão de recursos minerais, o RIR/99 consolida a legislação sobre a exaustão de recursos florestais da seguinte forma:

*Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º).*

*§ 1º A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 1º).*

*§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 2º):*

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

*II - o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.*

*§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 3º).*

Interpretando os dispositivos legais respectivos, a Administração Tributária, através do Parecer Normativo nº 18/79, citado no relatório fiscal, já considerava outros tipos de vegetação, que não floresta, quando cuidou de definir o critério para calcular o valor a ser apropriado a cada período como custo ou encargo, pelas empresas que exploram florestas ou plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte. mas

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 23

1321  
27

depois de dois ou mais cortes, considerando que devem ser objetivo de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento.

Do referido parecer se extrai que, enquanto na depreciação, a perda é calculada em função da vida útil esperada do bem, na exaustão, por sua vez, a perda decorre da comparação do volume extraído em cada período com a produção total esperada. Nesse caso, inclui-se o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando a produzir novamente, como se dá com a cana-de-açúcar.

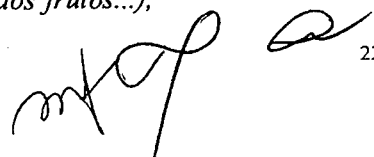
Cabe observar, ainda, que o parecer não conflita com a legislação referente ao benefício da depreciação acelerada incentivada, criado posteriormente para as atividades rurais, por tratar de questão específica que não foi objeto da novel legislação.

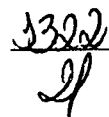
A doutrina especializada de José Carlos Marion (*Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ*, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71), corrobora o entendimento dado pelo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação – CST nº 18/79, consoante trechos abaixo transcritos:

*Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar ... cafeicultura etc. (pg. 39; destaquei).*

*No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente – Imobilizado ... Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc. ... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente. (ibidem, destaquei).*

*Colheita ou produção (da cultura permanente): a partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo. A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí sua classificação no Ativo Circulante. Como o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo, pode-se criar uma conta de 'colheita em andamento', sempre identificando o tipo de produto que vai ser colhido. Essa conta é composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: mão-de-obra e respectivos encargos sociais (poda, capina, aplicação de herbicida, desbrota, raleação ...), produtos químicos (para manutenção da árvore, das flores, dos frutos...),*





custo com irrigação (energia elétrica, transporte de água, depreciação dos motores ...), custo do combate a formigas e outros insetos, seguro da safra, secagem da colheita, serviços de terceiros etc. Adiciona-se ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da "cultura permanente formada", sendo consideradas as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura. (op. cit., pg. 41; destaquei).

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (*O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas*), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc".

**Entendimento fiscal (na Agropecuária):** *Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei).*

*Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. (pg. 65, op. cit.; destaquei).*

continua: Mais adiante, o autor transcreve o item 5 do aludido Parecer Normativo, e



*não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas 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, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes. Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados. (pg.71;destaquei).*

Nessa definição enquadra-se perfeitamente a cultura da cana-de-açúcar.

No âmbito da Administração Tributária, em relação à cultura canavieira, foram editadas especificamente a solução de consulta emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal (SC SRRF04 nº 05/2004), bem como o item 019 do capítulo 12 do "Perguntas e Respostas" relativo à DIPJ/2010, todos se referindo à sujeição da cana-de-açúcar à exaustão, e superando o Parecer Cosit/Disir nº 1.383, de 31.10.95.

O Primeiro Conselho de Contribuintes também já se manifestou no mesmo sentido, consoante a decisão abaixo, *verbis*:

*IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. (Acórdão 103-18.812, de 1997)*

O mesmo entendimento expressou a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão nº 101-96867, de 14/08/2008, muito embora a distinção entre depreciação e exaustão tenha sido relevada para fins de aproveitamento do benefício naquele caso, como se vê:

*CANA-DE-AÇÚCAR - EXAUSTÃO - DEPRECIÇÃO. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, não obstante sujeitos à exaustão, e não à depreciação, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição.*

Mais recentemente, a decisão prolatada no acórdão nº 1101-00.334, de 04/08/2010, já referida, também contemplou esse entendimento:

*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.*

Cabe referir que, ao analisar as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes que reconheciam aos recursos aplicados na formação da lavoura canavieira,

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 26

1324  
2

integrados ao ativo imobilizado, o direito de serem apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição, restou consignado em HIGUCHI (2011, p.189):

*não se pode dizer que aquele entendimento é o correto porque a lei permite depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição. Os custos de formação da lavoura canavieira não são bens do ativo permanente imobilização mas tratam-se de custos de produção agrícola, cuja contabilização, se no ativo imobilizado ou no realizável a longo prazo, teve muita divergência de entendimento e processos fiscais no período em que vigorava a correção monetária do balanço. A lavoura canavieira terá que ser renovada porque após três ou quatro cortes torna-se antieconômica.*

*A lavoura canavieira, por outro lado, não sofre depreciação mas exaustão a cada corte. O laranjal ou o cafezal produz frutos e por isso sofre depreciação (PN nº 18/79). O objetivo da lei foi o de dar depreciação acelerada integral no próprio ano de aquisição para os bens como máquinas agrícolas, construção etc. porque a lei diz bens para uso nessa atividade. Ora, o canavial ou a floresta em formação não são bens para uso na atividade rural mas são custos de formação da lavoura.*

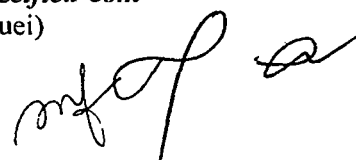
Assim, sobre a sujeição do ativo permanente decorrente dos custos de constituição de lavoura de cana-de-açúcar à exaustão, não deve restar dúvida.

A conclusão acima não foi elidida pela leitura do “Parecer Técnico” da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA/USP), apresentado às Usinas São Martinho S/A e controladas; Pedra Agroindustrial S/A; Batatais S/A Açúcar e Alcool, Ipiranda de Açúcar e Alcool S/A e controladas, “quanto à classificação dos custos realizados na cultura de cana: exaustão ou depreciação?”, elaborado, em fevereiro de 2012, pelo Prof. Ariovaldo dos Santos. Sua conclusão pela depreciação foi baseada, principalmente, em dois relatórios técnicos de engenharia e na necessidade de convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais.

Ocorre que a legislação é expressa no sentido que as normas que busquem refletir os padrões internacionais de contabilidade não terão efeitos tributários, não servindo de orientação no caso concreto. É o que prevê a Lei nº 11.941/2009:

*Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.*

*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade. (destaquei)*



Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 27

12.25

Além disso, como se viu, não seria a perenidade da cultura o critério determinante da forma de reconhecimento do seu desgaste.

As conclusões acima não são afastadas pelo “Parecer Técnico sobre Depreciação de Cana-de-açúcar”, elaborado pela FUNDACE (Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia), apresentado à empresa Pedra Agroindustrial S/A, elaborado em fevereiro de 2012 e assinado pelos professores doutores Maisa de Souza Ribeiro e Silvio Hiroshi Nakao, em que a tese proposta, no sentido de que o ativo de uma cultura da cana-de-açúcar deve sofrer depreciação quando avaliado a custo histórico baseou-se, em síntese, nas seguintes premissas:

- (i) Depreciação é um termo abrangente, que agrega depreciação, amortização e exaustão;
- (ii) O ativo referente à cana-de-açúcar não é um recurso que se esgota fisicamente ao longo de sua vida útil;
- (iii) O ativo referente à cana-de-açúcar possui somente características de um ativo depreciável.

Como vimos, os termos depreciação, amortização e exaustão, para fins tributários, são absolutamente distintos.

Ademais, a literatura contábil nacional, embora escassa, sempre foi consistente em sustentar que a lavoura da cana-de-açúcar se sujeita à exaustão, considerando que se classifica como cultura permanente por permitir mais de um corte.

Nesse caso, o cultivo é distinto do das culturas permanentes em geral, em que as árvores são mantidas, sendo extraídos apenas seus frutos. Ao contrário, na lavoura canavieira o que se extrai é o próprio caule, provocando a exaustão do recurso natural ao longo do tempo.

De fato, a literatura especializada sustenta que a cana-de-açúcar é um caule (tronco), não podendo ser considerada fruto do rizoma por ser o próprio rizoma. Diferentemente das árvores frutíferas, em que se colhe o fruto que possui a semente, a colheita canavieira se faz do próprio caule, que cresce novamente, após o corte, até sua exaustão.

Assim, também resta inócua para fins da análise tributária a conclusão do parecer “Considerações Técnicas sobre a Cultura da Cana-de-açúcar”, da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Estação Experimental de Cana-de-açúcar do Carpina, elaborado pelo engenheiro agrônomo Djalma Euzébio Simões Neto, considerando se tratar de cultura perene, já que, dentre as culturas permanentes podem ser distinguidas as sujeitas a depreciação ou a exaustão, como demonstrado anteriormente.

Diante do exposto, conclui-se que, na realidade, a lavoura canavieira corresponde a um ativo permanente sujeito à exaustão, não sendo alcançada pelo benefício fiscal previsto na MP nº 2.159-70, de 2001, e reproduzido no art. 314 do RIR/99.

Concluir em outro sentido significaria distorcer conceitos técnicos e superar limitações legais através de argumentos que se verificam contraditórios quando se faz uma análise sistemática do ordenamento jurídico.



Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 28.

3326  
20

Assim, considero procedentes as glosas da depreciação incentivada realizada nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e período de janeiro a setembro/2007, negando-se provimento ao recurso.

As demais questões decorrentes da manutenção dessa glosa, todavia, deixam de ser apreciadas, em razão da posição defendida no presente voto ter sido vencida durante a sessão de julgamento, por dela discordar a maioria do colegiado.

#### Da multa isolada

Conforme DIPJ 2005, 2006, 2007, 2007 (Especial Cisão Parcial) e 2008, "o contribuinte procedeu a apuração da base de cálculo dos tributos anualmente, declarando que suspendeu as estimativas mensais com base em balanços ou balancetes de suspensão". Após ajustar os referidos balancetes mensais, a fiscalização lavrou a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa mensal.

Conforme esclareceu a autoridade fiscal no seu relatório, foram lançadas multas isoladas:

- do IRPJ: *Em decorrência das infrações acima descritas nos itens C.1, C.2 e C.3, os balancetes mensais e o lucro real apurado pelo fiscalizado foram ajustados pela fiscalização, conforme descrito nas planilhas "Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada pelo Não-Recolhimento do IRPJ por Estimativa".*

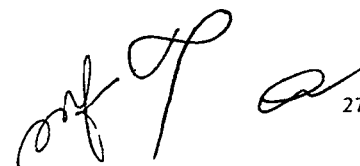
- da CSLL: *Em decorrência das infrações acima descritas nos itens C.1, C.2 e C.3, os balancetes mensais e a base de cálculo da CSLL apurada pelo fiscalizado foram ajustados pela fiscalização, conforme descrito nas planilhas "Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada pelo Não-Recolhimento da CSLL por Estimativa".*

Em que pese a tese da impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento das estimativas ter sido apresentada somente nos memoriais entregues aos membros do colegiado e na sustentação oral, houve contestação da matéria à multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas recalculadas, a matéria foi contestada na impugnação, afastando-se do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

A tese da concomitância, logo, *bis in idem*, em relação aos lançamentos de multa isolada e multa de ofício referentes ao mesmo ano-calendário, alegada pela recorrente, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, a meu ver, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entendo que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

Assim, nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, aplica-se retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:



27

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 29

3327  
4

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:[...]*

*II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:[...]*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traria consequências, na medida em que a falta de recolhimento representaria um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

A regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido.

Distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

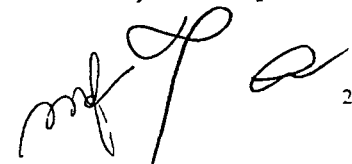
São distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente ou anualmente, sendo sua base de cálculo a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição devidos ao final do período de apuração.

A falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Reforçando essa distinção, tem-se a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não estaria incluído na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art.



Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 30

1328  
21

25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Acrescente-se que o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2.

Quanto à impossibilidade de aplicação retroativa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.477/2007, não assiste razão à récorrente, pois, ainda que a autoridade fiscal não tivesse se referido o dispositivo alterado, ao julgador caberia reduzir a multa ao patamar de 50%, em razão do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

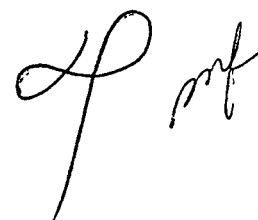
Tendo sido lavradas em decorrência das infrações precedentes, devem ser mantidas as multas isoladas recalculadas sobre as bases de cálculo de IRPJ e CSLL acrescidas daquelas adições.

### Dispositivo

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.



Viviane Vidal Wagner



**Voto Vencedor**

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, Redatora designada.

Peço vênia à relatora, para discordar do seu entendimento acerca da possibilidade de utilização do benefício da depreciação acelerada incentivada de que trata o artigo 314 do RIR/99 (transcrição do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001) na determinação do cálculo do IRPJ e da CSLL para os anos-calendários de 2003 a 2007. Concluiu a relatora, em sua brilhante exposição, que a lavoura canavieira, enquanto ativo permanente, está sujeita à exaustão e, não, depreciação, logo, não estaria alcançada pelo benefício fiscal da dedução integral da depreciação acelerada incentivada já mencionado.

A seguir, demonstraremos que são procedentes os argumentos trazidos pela recorrente em sua Impugnação e também em seu Recurso Voluntário uma vez que a lavoura canavieira se sujeita sim à depreciação. Foi essa a convicção formada pela maioria dessa Turma de julgamento.

Outro questão que está relatada é que, inicialmente, a recorrente alegou o disposto no Acórdão 101-96.867, de 14 de agosto de 2008, cujo entendimento é que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, apesar de sujeitos à exaustão, podem ser apropriados integralmente como encargos no período correspondente à sua aquisição. O entendimento exarado no referido Acórdão é que depreciação e exaustão se relacionam com a perda de valor dos bens do ativo imobilizado, e a norma introdutora do benefício fiscal não pretendeu fazer distinção entre os bens do ativo imobilizado, se sujeitos à exaustão ou depreciação, mas simplesmente que seja destinado à atividade que se deseja fomentar para se ter esse benefício. Louvável a conclusão e poderia sim aplicar-se ao caso, todavia, a maioria dessa turma concluiu que se trata sim de depreciação, como veremos.

Nos termos do artigo 179, IV, da Lei nº 6404/1976, com alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, a sociedade deve registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades:

*Art. 179 - As contas serão classificadas do seguinte modo:*

...

*IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto os bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controles desses bens."*

Nesse mesmo sentido, o Pronunciamento VII do IBRACON afirma que:

*"Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou*

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

SI-C2T2  
Fl. 32

1330  
4

*superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou transformação em numerários” (“Princípios Contábeis”, IBRACON, 2ª Edição, Editora Atlas, p.87).*

Como já dito e repetido no voto vencido, onde não restou dúvidas, a lavoura de cana-de-açúcar se estende por duração superior a um ano, portanto, deve ser classificada no ativo permanente. Temos decisões nesse sentido neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber: Acórdãos nº 103-18.812 (Processo 1046900442892-98) e nº 104-19.138 (Processo 108650004159817).

Ao longo do tempo, há o decréscimo desse ativo permanente, fatos que serão representados contabilmente com base numa das alternativas de que trata o artigo 183, parágrafo 2º, letras “a” e “c”, da Lei das S/A ou nº 6404/1976, como segue:

*“§2º - A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:*

*a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;*

.....

*b) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.”*

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.

Como bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.

Como expôs a recorrente em sua Impugnação, Recurso Voluntário e Memoriais, com respaldo em doutrina e parecer, o plantio da cana-de-açúcar se dá através de mudas que se fixam na terra, quando passam a se denominar touceiras. Essas touceiras se desenvolvem e se tornam colmos, que serão os caules da cana-de-açúcar a serem cortados e enviados às usinas. Assim, os colmos é que são cortados, a cada safra, até que se tornem pobres em sacarose por conta dos sucessivos cortes e torne inviável economicamente a lavoura. Nesse momento, o produtor se vê obrigado a arrancar os ‘pés de cana-de-açúcar’ improdutivos para plantio de nova lavoura, conseqüentemente, nova exploração das atividades da lavoura canavieira.

O caule é cortado acima de 5cm do solo, mantendo-se, assim, a cana-de-açúcar ‘viva’, que tratada adequadamente, voltará a sofrer novo corte. Ou seja, como se cortou

Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

SI-C2T2  
Fl. 33

1331

o caule, o colmo da cana-de-açúcar. Em sede de memoriais, a recorrente equipara a lavoura canavieira ao cultivo da banana.

A recorrente apresentou Estudo Técnico preparado pelo Centro de Pesquisas da cana-de-açúcar da Universidade Federal Rural de Pernambuco – Estação Experimental de Cana-de-Açúcar do Carpina, bem como Parecer da Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia – FUNDACE, ambos concluíram que ao canavial se aplica o conceito de depreciação e, não, exaustão.

Também foi juntado o “Parecer Técnico” da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA/USP), apresentado às Usinas São Martinho S/A e controladas; Pedra Agroindustrial S/A; Batatais S/A Açúcar e Álcool, Ipiranga de Açúcar e Álcool S/A e controladas, “quanto à classificação dos custos realizados na cultura de cana: exaustão ou depreciação?”, elaborado, em fevereiro de 2012, pelo Prof. Arioaldo dos Santos. Referido Parecer também conclui que a lavoura canavieira está sujeita à depreciação, com base em dois relatórios técnicos de engenharia e na necessidade de convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais.

Vimos, assim, que a lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, mas, então, se não se extingue por que o ativo permanente (lavoura de cana-de-açúcar) perde (diminui) o seu valor? Ora, porque após vários cortes, a cana-de-açúcar perde a produtividade. A cana-de-açúcar quando cortada brota novamente e, assim, sucessivamente, após vários cortes perde a produtividade. Para que seja extinta, deve ser arrancada do solo e nova cana-de-açúcar plantada novamente, ou seja, novo ciclo de desgaste ou depreciação se dá.

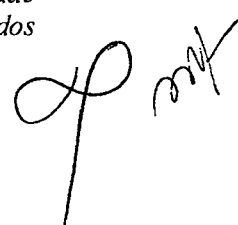
Com base nessa explanação, verifica-se que a lavoura canavieira é objeto de depreciação, logo, sujeita ao artigo 307 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Nesse sentido, temos a Solução de Consulta nº 33, de 1987, segundo a qual o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação. A sujeição à depreciação também foi confirmada pelo Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383/1995, cuja ementa assim dispõe: “Os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período-base da aquisição”.

Ainda, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já decidiu dessa forma, consoante Acórdãos de nº 1402-00.914 de 2012; e, 104-19.138, de 2002.

A autoridade autuante entendeu que houve redução indevida por estar sujeita à exaustão e, não, à depreciação, o que restou combatido nesse voto. Assim, conclui-se que a recorrente tem direito ao benefício fiscal de que trata o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, transcrito no artigo 314 do RIR/99, *in verbis*:

“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.”

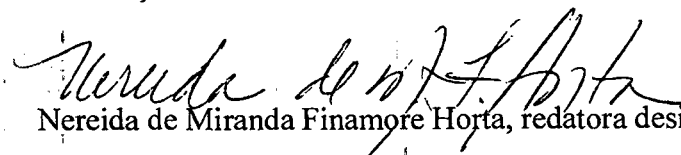


Processo nº 13116.002351/2009-46  
Acórdão n.º 1202-000.794

S1-C2T2  
Fl. 34

1332  
21

A depreciação integral no ano da aquisição é aplicável tanto ao IRPJ como à CSLL, pelos mesmos motivos acima exarados. Logo, o voto é no sentido de dar provimento ao recuso voluntário em relação a esta matéria.

  
Nereida de Miranda Finamore Horta, redatora designada

