



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13116.720562/2009-64</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1102-001.591 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de janeiro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | JALLES MACHADO S/A.                                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO ADQUIRIDO POR PESSOA JURÍDICA QUE EXPLORA ATIVIDADE RURAL E QUE NÃO CONSTITUI TERRA NUA. POSSIBILIDADE DE DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. PREVISÃO DO ART. 6º DA MP 2.159/2001.

O art. 6º da Medida Provisória 2.159/2001 permite a depreciação acelerada incentivada de bens do ativo permanente adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, exceto a terra nua. O art. 111 do CTN veda a ampliação ou restrição da interpretação do dispositivo. Há, portanto, a impossibilidade de se exigir outros requisitos que não dispostos em lei para fruição do direito a depreciação acelerada.

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL. COMPENSAÇÃO DE DIMINUIÇÃO DE IMPOSTO LANÇADO EM PERÍODOS POSTERIORES. FALTA DE PROVA.

O ônus da prova de um elemento modificativo do direito constituído em lançamento de ofício cabe a quem alega e, no caso, caberia a prova efetivada pelo sujeito passivo. Prova não constituída nos autos que impossibilita saber se os valores excluídos a título de IRPJ/CSLL foram adicionados nos anos posteriores.

JUROS SELIC E MULTA. PEDIDO DE LIMITAÇÃO DOS JUROS A 1% AO MÊS E REDUÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Processo de apreciação de saldo negativo e crédito, não há imposição de multa e juros. E mesmo que houvesse, os juros Selic e a multa são exigidas por imposição legal, sendo vedado a este colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma, vide Súmula CARF n. 02.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Fernando Beltcher da Silva e Fenelon Moscoso de Almeida, que negavam provimento. Acompanhou pelas conclusões o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1102-001.590, de 28 de janeiro de 2025, prolatado no julgamento do processo 13116.720560/2009-75, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Despacho Decisório que não homologou compensações declaradas em PER/DCOMP, no qual o contribuinte intentou compensar débitos de IPI, COFINS e PIS com a utilização de crédito de CSLL (saldo negativo), cujas origens foram pagamentos realizados por estimativas compensadas com saldos de períodos anteriores, bem como CSLL retida na fonte.

Conforme relata o Despacho decisório:

(...) o contribuinte contabiliza em conta de ativo permanente imobilizado (lavoura de cana) os custos apropriados para a formação da lavoura canavieira.

A empresa entende que por ser uma pessoa jurídica que explora atividade rural (nos termos do art. 58, inciso VI, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99), teria direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 307, II, e 314 do RIR/99, podendo depreciar integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira.

De fato, o contribuinte está utilizando o benefício da depreciação acelerada incentivada e está depreciando, integralmente, no próprio período de apuração,

todos os custos incorridos com a formação da lavoura canvieira, registrados na conta lavoura de cana de açúcar, senão vejamos:

O sujeito passivo está excluindo, integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período (Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR) e na DIPJ - ficha 17- os custos da lavoura em formação - fls. 24, 179 e 180.

Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos anos, nos ajustes do Lucro líquido do período, no LALUR e informado na DIPJ, fls. 24, 179 e 180

Dado este cenário, o Despacho Decisório adota as seguintes razões para negativa do pedido de compensação:

- (i) O benefício, destinado às pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado (lavoura em formação), no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização de ativos nem a exaustão de recursos florestais;
- (ii) Os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade no qual alega que o indeferimento da compensação está em desacordo com a legislação tributária e com a jurisprudência do CARF.

Conforme relatório constante do Acórdão de Impugnação, a Contribuinte adota as seguintes razões em sua defesa:

Originalmente, o benefício da depreciação acelerada foi instituído pela Lei nº 8.023, de 1990 (art. 12, § 2º).

“Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano de sua aquisição.”

E, após sua revogação foi reintroduzido pelo art. 6º da Medida Provisória 1.459-70, de 21/05/1996.

“Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano de sua aquisição.”

Inexistente, portanto, qualquer vedação ou exceção à possibilidade de utilizar o benefício da depreciação acelerada incentivada, criado para estimular a atividade rural, e o único requisito imposto pela lei é de que o bem objeto da depreciação seja adquirido para utilização nesta atividade.

Alega que os custos de aquisição e de formação da lavoura cana-de-açúcar são bens do ativo permanente (imobilizado), sujeitos à depreciação. Discorre sobre a lavoura canvieira, do preparo do solo à colheita. Alega a possibilidade de fazer em média cinco cortes consecutivos. O valor econômico do canavial advém do

colmo, no qual se encontra o caldo, fonte da sacarose. Não são, portanto, culturas temporárias que se extinguem pela colheita, seguidas de um novo plantio, mas sim culturas permanentes, porque de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem necessidade de novo plantio, conforme definido em Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica.

Afirma que o registro contábil dos custos com a formação da lavoura canieira deve atentar para as disposições constantes na Lei das S.A. (art. 179, IV) que reproduz.

Alega ainda que o pronunciamento VII do Instituto Brasileiro de Contadores (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 superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário”.

Assim, no caso da impugnante, registram-se no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura, em suas diversas etapas, porque são dispêndios incorridos, necessários à manutenção da atividade da companhia e que contribuirão para a geração de receitas em diversos exercícios sociais subsequentes, devem ser apropriados no período para os quais contribuirão na geração de receitas.

A autoridade autuante fundamenta a não homologação da compensação, afirmando que a cana-de-açúcar é equiparada a um recurso florestal, do qual se extrai a própria árvore e não os seus frutos, estando submetida, não à depreciação e sim à exaustão, inexistindo, conseqüentemente, previsão legal para a depreciação realizada pela contribuinte.

A impugnante aduz que a cana-de-açúcar não é recurso florestal; o seu fruto, para efeitos econômico, contábil e jurídico, é o caule; as touceiras não se extinguem, apenas diminuem a capacidade produtiva, sendo erradicadas quando sua exploração passa a ser anti-econômica.

Define depreciação, amortização e exaustão, diferenciando ainda os bens que estão sujeitos à depreciação (os que perdem seu valor econômico devido ao desgaste pelo uso, de sua utilização na atividade da companhia) e à exaustão (aqueles que se esgotam com o curso do tempo, por força da exploração, perdendo as suas propriedades físicas). Ressalta que na depreciação, não há o desaparecimento físico do bem, o que ocorre na exaustão.

A fiscalização adota, equivocadamente, a premissa de esgotamento da cana-de-açúcar, porque as raízes não desaparecem, e poderiam proporcionar novos cortes. Isto não ocorre porque seria economicamente inviável, uma vez que a manutenção das soqueiras/touceiras torna-se onerosa comparando-se com o baixo custo dos frutos que seriam produzidos.

Alega que a legislação (art. 183, § 2º, alínea “c”, da Lei nº 6.404, de 1976) restringe a exaustão, exclusivamente, aos custos relacionados aos recursos minerais e florestais, sem qualquer referência à formação de lavouras agrícolas. Conclui ser inapropriado estender a exaustão à lavoura.

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

*I - as aplicações em instrumentos financeiros;*

*(...)*

*II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia;*

*III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250;*

*IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão;*

*V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;*

*VI – (revogado);*

*(...)*

*§ 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;*

*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;*

*(...)*

Os custos com a formação da lavoura canavieira devem ser submetidos à depreciação, porque os sucessivos cortes da planta não as destroem nem as consomem. Alega ainda que é inaplicável ao caso concreto o instituto da exaustão porque se refere apenas a recursos naturais (florestas, minas) e a cana-de-açúcar não é recurso florestal natural.

O art. 307 do RIR dispõe que “podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal”. Isto ocorre na lavoura canavieira, porque o caule (colmo) é cortado, provocando o desgaste das touceiras/soqueiras que permanecem intocadas (enterradas). Nos

bens sujeitos à exaustão, ao contrário, há o desaparecimento (minérios e recursos florestais para cortes comerciais). Ressalta a inaplicabilidade ao caso em concreto do art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996.

*Art. 59. Considera-se, também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.*

Também alega serem inaplicáveis o Parecer Normativo CST nº 18, de 1979, e a pergunta 57 do “Perguntas e Respostas”, que afirma serem passíveis de exaustão os gastos com formação da lavoura da cana-de-açúcar.

Enfim, a fundamentação do lançamento tem como base os seguintes conceitos: a) a cana-de-açúcar é sujeita à exaustão porque na sua colheita corta-se a própria cultura, b) os recursos florestais estão sujeitos à amortização ou exaustão e c) não há previsão legal que autorize a dedução integral no ano de aquisição dos custos apurados na conta do ativo imobilizado.

O Parecer Normativo nº 18, de 1979, e também o art. 307, II, do RIR dispõem que “podem ser sujeitos à depreciação os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos”.

Cita a Solução de Consulta nº 33, de 1987, que corrobora o entendimento doutrinário de que a lavoura canavieira está sujeita à depreciação. No mesmo sentido, o teor da ementa do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383, de 31/10/1995 (fl. 258).

Observa ainda que a expressão “destinados à exploração dos respectivos frutos” contida no parágrafo único do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, não se refere à colheita dos frutos, ou produto, mas ao fruto, significando o produto da exploração dos projetos florestais. Fruto tem significado mais amplo que frutas ou produtos das árvores.

*Art. 6º A correção monetária prevista no artigo 1º deste Decreto-lei será também aplicada ao valor original de projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.*

*Parágrafo único. As cotas anuais de depreciação dos recursos florestais referidos neste artigo poderão ser calculadas sobre o valor original da floresta, corrigido monetariamente.*

Reproduz doutrina que embasa a classificação de “canavial” como ativo imobilizado (fls. 223/224) e que os dispêndios aplicados na sua formação, devem ser depreciados.

Em regra, a Solução de Consulta editada pela RFB tem efeito vinculante para o contribuinte consulente e para o Fisco, mas, em relação a terceiros, tem efeito de simples interpretação e não tem força modificativa da Lei Tributária, não servindo para deixar de reconhecer as exclusões efetuadas pela Impugnante. Mesmo efeito

deve ser aplicado à SD SRRF/4ª RF/DISIT Nº 05/2004 (custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar).

Aduz que, no caso da lavoura de cana, o conceito fenômeno de recomposição de capital mais adequado é o da depreciação (bens sujeitos ao desgaste por uso ou causa natural ou obsolescência normal). Depreciação, amortização e exaustão têm por objetivo registrar a diminuição do ativo imobilizado.

No caso da impugnante, o canavial é depreciado em cinco anos (20% por ano), ressaltando que as taxas de depreciação do setor sucroalcooleiro retratam as peculiaridades de cada empresa.

Trabalhos técnicos da Embrapa corroboram a conclusão de que a lavoura canavieira submete-se à depreciação.

Anexa laudo de engenheiro agrônomo que assim conclui.

“Assim, no caso específico da Jalles Machado S.A., considerando as condições climáticas e de fertilidade de solo encontrados na região onde encontra-se localizada a empresa, os canaviais permanecem economicamente viáveis em geral, até o quinto corte, portanto após esse período as lavouras são renovadas. Nesse caso a recomendação é que a depreciação dos custos de formação da lavoura seja calculada à razão de 20% (vinte por cento) ao ano.”

Também apresenta parecer que avalia ser inaplicável “tratar a lavoura de cana-de-açúcar no mesmo patamar de análise das jazidas minerais, ao invés de tratá-la como um outro bem do ativo imobilizado”, e que a recomposição de capital ajusta-se mais à depreciação.

Faz referência a Acórdão da Primeira Turma do CARF, que permite verificar que o termo depreciação contido na norma que instituiu o benefício da depreciação incentivada não contém o sentido técnico-contábil estrito, mas sim o sentido amplo, na medida em que alcança também os institutos da exaustão e da amortização. (grifado na manifestação).

Registra que a pretensão fiscal viola a equidade (art. 150, II, CF) ao distinguir o produtor de cana-de-açúcar, do produtor de banana, chá mate, etc, posto que tenta impedir o primeiro de utilizar benefício fiscal (depreciação acelerada incentivada) sem haver expressa vedação legal, ressaltando que o CTN (art. 111, II) determina que a interpretação literal deve ser utilizada apenas na outorga de isenção. Reproduz ementas de decisões do STJ e da RFB.

As interpretações teleológicas e sistemáticas do benefício fiscal, depreciação acelerada da atividade rural, permitem concluir que, assim como as plantações de café, laranja, etc, poderiam aproveitar-se dele, o mesmo deve ocorrer com a plantação de cana-de-açúcar, pastagens cultivadas, capim santo, etc.

Reproduz três ementas de Acórdãos do Carf, que cada vez mais aceita a possibilidade de depreciar aceleradamente os custos incorridos na formação da lavoura canavieira.

Ato contínuo, o v. Acórdão recorrido considerou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

É incabível a homologação de compensação declarada quando ela estiver vinculada a direito creditório não reconhecido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual alega:

- (i) Que o art. 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001 deve ser interpretado e aplicado levando-se em consideração o texto constitucional (art. 187, I, CF) no sentido de que o legislador constituinte tem por pretensão, a partir de instrumentos de natureza tributária, incentivar, fomentar e induzir o exercício da atividade voltada para o agronegócio;
- (ii) Que há clara possibilidade de se interpretar o texto normativo do art. 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001 a partir de métodos como o gramatical, o histórico, o lógico, o sistemático, e o finalístico, visando atingir os propósitos veiculados de forma explícita e implícita naquele artigo;
- (iii) Que por se tratar de um incentivo que não tipifica nenhuma das hipóteses do art. 111, do Código Tributário Nacional, este não deve ser aplicado;
- (iv) Que mesmo que se aplique o art. 111 do CTN, inexistente impedimento à interpretação finalística, uma vez que não se confunde interpretação literal com restritiva, muito menos impeditiva de se buscar o adequado alcance do texto normativo em atenção à finalidade pretendida;
- (v) Seriam requisitos ao gozo deste direito de natureza tributária: (vii.a) - ser ativo permanente imobilizado (atualmente, ativo não circulante); (vii. b) – adquirido por pessoa jurídica; (vii. c) – ser pessoa jurídica que explora atividade rural, ou seja, exerça alguma das hipóteses do art. 2º da Lei n. 8.023/90 ou leis esparsas, como é o caso da agricultura (cultivo de cana), embora não exija a legislação que seja a única operação muito menos quanto à obtenção de receita; (vii.d) – que o ativo seja utilizado no exercício desta atividade rural, o que se aplicaria inclusive à Recorrente como

- agroindústria; (vii. e) – ser bem do ativo sujeito à depreciação, o que se aplicaria inclusive à cana e seus custos de formação pela agroindústria.
- (vi) O Parecer Normativo CST n. 18/1979, mencionado como elemento principal para a restrição do direito da Recorrente não foi elaborado na conjuntura e para a interpretação do art. 6º da MP n. 2.159/2001 de tal sorte que há de ser visto “cum grano salis”. Além disso o parecer não tem o condão de inovar, muito menos restringir o texto legal, sobretudo, criando com desígnios constitucionais e visando fomentar relevante atividade econômica do país, especialmente quando a legislação não concedeu abertura normativa à tamanha regulamentação restritiva;
  - (vii) Nem sempre a expressão depreciação é utilizada em termos precisos, a exemplo do CPC 27 que utiliza a expressão buscando se referir aos três institutos: depreciação, amortização e exaustão;
  - (viii) Quando da edição da Medida Provisória, havia um parecer MF/SRF/COSIT/DITIR n. 1.383/1995, que enunciava exatamente ser objeto da depreciação a cana e os custos de formação dos canaviais;
  - (ix) Antes mesmo desse Parecer COSIT e da Medida Provisória houve o Parecer n. 333/87, emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, a pedido do Sindicato da Indústria do Açúcar no Estado de Pernambuco (SINDAÇUCAR), que consignou não ser correta a adoção do critério da exaustão: “Preliminarmente, é importante notar, à luz dos esclarecimentos contidos no Parecer Normativo n. 18/79, que o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação;
  - (x) Não consta em qualquer legislação de forma expressa, ou mesmo implícita, que a cana seria objeto de exaustão, sendo uma mera interpretação ilegal e contrária ao posicionamento que a própria Receita Federal chegou a exarar;
  - (xi) Há recente Parecer Técnico sobre a cultura da cana-de-açúcar (Memorando n. 7/2018-CPACT/CHGE, de 02 de março de 2018), onde a EMBRAPA, expressamente, por seu corpo técnico, reconhece que cada colheita de cana-de-açúcar se equivale a uma colheita de frutos, e que a perda de produtividade do canavial e conseqüentemente de valor econômico ao longo dos ciclos, se dá por depreciação e não exaustão;
  - (xii) Ao se analisar o CPC 29, que trata de ativos biológicos, consta expressamente a cana-de-açúcar, inexistindo em referido diploma normativo contábil qualquer menção à exaustão deste;

- (xiii) A depreciação acelerada incentivada não pode ser interpretada mediante a criação de distinções não previstas em lei que impeça determinadas culturas e agentes que explorem atividade rural de gozar deste direito. Além da ilegalidade e descumprimento da finalidade normativa, seria uma forma de violar a igualdade e razoabilidade, uma vez que se cria distinções sem qualquer causa ou justificativa plausível;
- (xiv) Os juros não podem ultrapassar 1% ao mês;
- (xv) A sanção imputada ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

Por fim, a Recorrente cita doutrina e diversos acórdãos do CARF favorável a tese por ele defendida e pede o provimento do Recurso.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### ADMISSIBILIDADE.

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, conheço dele.

### DO MÉRITO.

O cerne da discussão refere-se à possibilidade de se aplicar o artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001, para fins de depreciação acelerada dos custos de formação da cana-de-açúcar.

Como método de explicação dos fundamentos, os argumentos do Recurso Voluntário da Recorrente serão apreciados dialeticamente.

- **DO MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 6º DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.159/2001.**

O Recurso Voluntário sustenta, inicialmente, a impossibilidade de se aplicar o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Argumenta, em síntese, que a legislação **há de ser interpretada** “a fim de que se tenha uma **adequada aplicação ao setor**, principalmente, **atingindo os objetivos preconizados quando de sua criação.**” Argumenta que uma lei não pode ser interpretada de modo adstrito ao texto e

que cabe ao intérprete aplicá-la de modo lógico, sistemático e finalístico, observando o texto constitucional e considerando todo o sistema jurídico. Firmada tal premissa, aduz que tributar de modo adequado o agronegócio não é privilégio, mas cumprimento do que determina a Constituição Federal e o “sistema jurídico brasileiro”.

Assim, apreciando textos constitucionais como os que regem a ordem econômica, política agrícola fundiária e a reforma agrária, entre outros, a Recorrente aduz que a norma deve ser interpretada de modo que garanta sua máxima efetividade, privilegiando-se assim mais a finalidade do que a chamada “interpretação literal”. Por fim, sustenta que seria um equívoco aplicar o artigo 111 do Código Tributário Nacional que apenas se aplica a isenção ou exclusão do crédito tributário e isenção, inaplicável, portanto, à depreciação.

Adoto, porém, outra perspectiva. Embora concorde que todas as normas devem ser interpretadas de modo sistemático e buscando sua finalidade, entendo que a aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional a casos de isenção confere segurança jurídica ao Fisco e ao contribuinte.

Adotar uma “interpretação literal” no contexto da norma, não significa dissociá-la do sistema jurídico, mas de respeitar seu conteúdo semântico esquivando-se de (a) estender sua aplicação para casos não previstos em sua hipótese de incidência, ainda que haja excelentes razões no ordenamento jurídico para que o legislador tivesse incluído tais casos no alcance de norma e (b) impor requisitos adicionais ou “implícitos”, não previstos no texto legal, construídos a partir de relações dialógicas com princípios, com outras normas do sistema ou com qualquer outros elementos que não estejam postos de modo intersubjetivo no texto legal.

Assim, o artigo 111 do Código Tributário Nacional é um reforço da legalidade e é um corolário do §6º do artigo 150 do Texto Constitucional que exige lei para qualquer modalidade de benefício ou incentivo fiscal. Por isso, a rigor, o artigo 111 do Código Tributário Nacional é norma redundante no sistema, pois a interpretação que privilegia a semântica da norma, não permitindo a imposição de critérios fora do texto, se aplica a qualquer benefício ou incentivo fiscal, em razão do texto do §6º do artigo 150, fora, evidentemente, as imunidades que são agraciadas pelo texto constitucional.

Ainda que assim não se pensasse, entendo que a depreciação acelerada é uma espécie, sim, de isenção. Ora, isenções são normas que mutilam os critérios da regra-matriz de incidência tributária<sup>1</sup>. A depreciação acelerada mutila o critério quantitativo, excluindo da base de cálculo valores que, não fossem a previsão normativa, seriam incluídos.

Por isso, concluo anotando dois pontos:

- (a) O artigo 111 do Código Tributário Nacional é aplicável ao caso em tela;

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 33ª edição. São Paulo: Noeses, 2023, p. 526.

(b) O artigo 111 do Código Tributário Nacional impede que se agregue, na hipótese de incidência da norma, requisitos que não estão explícitos no texto, seja para fins ampliativos, seja para fins restritivos.

Neste sentido, o STJ já se pronunciou (REsp n. 1109034/PR):

INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. (...)

É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis.

Por fim, aponto que o artigo 111 do Código Tributário Nacional é norma que garante segurança jurídica. Ocorre que a interpretação sistemática e dialógica sempre permite a alocação de diferentes construções, sejam ampliativas ou restritivas. Ao determinar que o intérprete privilegie, em seu esforço hermenêutico, o texto, em questão, o dispositivo (a) impede que a União seja surpreendida em seu esforço de prever a arrecadação, por uma decisão que construa a ampliação da norma para casos até então imprevisíveis, (b) impede que o sujeito passivo seja surpreendido por interpretação finalística que restrinja o alcance de norma específica, inviabilizando foros de previsibilidade jurídica, seja fundamentado em princípios, por contextos históricos ou mesmo contextos normativos.

Em suma, o que o artigo 111 do Código Tributário Nacional prescreve é que “excelentes razões” – isto é, razões totalmente justificáveis e persuasivas - não sejam utilizadas para se restringir ou ampliar os pressupostos de aplicação normativa de um enunciado que confira isenção, exclusão do crédito tributário, ou suspensão, garantindo, segurança jurídica e previsibilidade ao direito.

---

- DO ALCANCE SEMÂNTICO DA NORMA EM QUESTÃO

Dito isso, o Recurso Voluntário passa a tratar do conteúdo semântico da norma, apresentando seus contornos. Passo a apresentar minha interpretação.

O artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001 diz o seguinte:

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.

Uma norma jurídica é dotada de uma hipótese, que traz seus pressupostos de criação, e uma consequência, que é o mandamento exigido pelo legislador. É preciso, assim, analisando o enunciado, acima, determinar o que é hipótese e o que é mandamento.

Para se identificar um conseqüente da norma, em um enunciado jurídico, um bom parâmetro é observar quais são as condutas obrigatórias, permitidas ou proibidas. Isso porque a consequência jurídica é caracterizada pela prescrição de um comportamento modalizado – isto é, posto seu modo – a partir de uma permissão, obrigação ou proibição.

No caso acima, o comportamento “depreciar integralmente no próprio ano da aquisição” é modalizado pela “permissão”. Assim, o que se percebe é que depreciação integral é permitida pelo legislador.

Agora que se sabe qual o conseqüente é preciso identificar qual seu pressuposto de fato, ou seja, qual a condição que deve ser verificada para que o conseqüente seja aplicado. Esse pressuposto de fato é assim delineado pela norma: **“bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade”**. Pensando-se que a hipótese normativa sempre descreve um comportamento humano, podemos adaptar o texto para “aquisição, pela pessoa jurídica que explora atividade rural, de bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, para uso nessa atividade”.

Portanto, aqui, é possível concluir o seguinte: sempre que a pessoa jurídica que explore atividade rural, adquira bens do ativo permanente imobilizado para uso nessa atividade poderá depreciá-lo integralmente para uso nessa atividade.

Como estamos aplicando o artigo 111 do Código Tributário Nacional, é mister afastar qualquer caráter ampliativo ou restritivo da norma, qualquer requisito não apontado acima, por melhor que sejam seus fundamentos.

---

- **SOBRE A POSSIBILIDADE DE DEPRECIAÇÃO DA CANA.**

Exposto o conteúdo semântico, em sua forma lógica, hipotético condicional, vale apreciar outra discussão efetivada na acusação da fiscalização, na Impugnação, no Acórdão de 1ª instância e no Recurso Voluntário: a possibilidade, ou não, de se depreciar cana-de-açúcar a partir de parâmetros contábeis ou da legislação comercial.

Essa discussão, porém, é irrelevante para o deslinde da questão, como será demonstrado.

Como posto acima, a possibilidade de depreciação no próprio ano dos bens adquiridos como ativo permanente imobilizado é um elemento do conseqüente normativo e não do antecedente. Em outras palavras, é a norma tributária quem está, para fins de Imposto de Renda, conferindo um direito subjetivo ao contribuinte de efetivar depreciação acelerada de bens do ativo permanente imobilizado.

Nesse sentido, é irrelevante se, para fins comerciais ou contábeis, bens do ativo permanente imobilizado do produtor rural sejam amortizados, exauridos ou

depreciados. Para fins tributários, há o direito subjetivo conferido de se assim proceder, por uma determinação expressa da norma tributária.

Essa eventual dissociação entre a norma tributária e contábil/comercial, é permitida pelo artigo 109 do Código Tributário Nacional que prescreve o seguinte:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O que se percebe, do referido artigo, é que o direito tributário, para fins de atribuição de efeitos, constrói suas próprias realidades. O direito tributário poderá tributar uma pessoa jurídica como se física fosse, e vice-versa – vide casos de equiparação de pessoa física à pessoa jurídica em matéria de Imposto de Renda – poderá determinar, para fins fiscais, a depreciação daquilo que, para fins contábeis, é exaurido e assim por diante.

Nesse contexto, se a norma tributária permite ao sujeito passivo efetivar a depreciação acelerada para fins fiscais, não são relevantes o que diz a respeito o direito comercial ou a contabilidade. Trata-se de previsão fiscal, clara e direta, que prescinde do que prevê a contabilidade.

Esse entendimento poderia ser outro, por sua vez, caso se entendesse que, por determinar a “depreciação acelerada” como conduta a ser praticada, haveria implicitamente, no antecedente da norma tributária, um requisito de que o bem do ativo permanente seja passível de ser depreciado, no sentido técnico do termo. Eis uma construção totalmente razoável e a decisão de 1ª instância assim o faz quando coloca o seguinte parâmetro:

Registra-se ainda que o art. 313 do RIR, de 1999, ao tratar da depreciação acelerada incentivada dispõe que este instituto objetiva o incentivo da implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos:  
Art. 313. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 5º).

Esta finalidade é constatada em todos os demais artigos da Subseção III, Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos), do Capítulo IV do RIR/1999. Assim, gastos específicos com formação de lavouras não seriam idôneos a produzir, por si só, os efeitos de modernização que a lei pretendeu buscar, no caso, para a Atividade Rural. Tal entendimento não impede que investimentos em máquinas, equipamentos e instalações feitos pela contribuinte em sua atividade rural não possam ser beneficiados com a Depreciação Acelerada Incentivada.

Entender o benefício da depreciação acelerada incentivada no sentido de ser possível sua aplicação a todo o gasto contabilmente ativado no permanente imobilizado, ou ainda, condicionado apenas a ser classificável

como depreciação e não como exaustão, seria admitir a existência de uma hipótese de depreciação acelerada incentivada especial, diferenciada, sem qualquer relação com o ideal originário de modernização, reproduzido no texto do art. 313.

Ora, ao adotar a visão finalística da norma, o v. acórdão de 1ª instância apresenta uma excelente razão pela qual nós deveríamos observar a hipótese de incidência normativa de um modo um pouco mais restrito do que posto pelo legislador, assim como o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, apresentou excelentes razões para motivar que a norma seja aplicada de modo ampliativo.

Mas, é para evitar o que chamei, aqui, de excelentes razões, que possam, de modo mais ou menos convincente, a depender do caso, causar ampliações ou restrições ao texto legal que sejam imprevisíveis, que o artigo 111 do Código Tributário Nacional prescreve que benefícios devam ser aplicados de “modo literal”, ou melhor dizendo, devam ser aplicados sem que se incluam, em seus requisitos elementos não constantes do texto.

Poder-se-ia, ainda, argumentar que o termo “depreciação” está no texto, de modo que buscar aplicar tal conceito àquilo que não é depreciável, para fins contábeis, seria criar uma espécie de extensão não compatível com o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Mas esse argumento não resiste quando se observa a estrutura sintática da norma em questão: a “depreciação acelerada” surge como um direito do contribuinte, algo que é permitido pela norma. Não se trata, portanto, de um pressuposto da hipótese de incidência e por isso, como foi dito, é irrelevante se o bem específico é sujeito à exaustão ou depreciação. Basta que seja ativo permanente imobilizado, seja utilizado na atividade rural e não seja a própria terra nua, que o valor de sua aquisição poderá ser excluído da base de cálculo do gravame.

Em sentido semelhante se posicionou o i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em declaração de voto proferido no Acórdão de n. no qual acompanhou a Relatora em suas conclusões pelo provimento do Recurso Especial do Contribuinte, mas sob outra perspectiva:

Depois de muito refletir e examinar a matéria, sob a perspectiva da doutrina, jurisprudência e da legislação pertinente, penso que esses custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, que são ativáveis, podem ser deduzidos pelas pessoas jurídicas, integralmente, no próprio ano de aquisição, em simetria com a dedução conferida às pessoas físicas pela Lei nº 8.023/1990.

Entendo que o termo "depreciação" utilizado no texto legal deve ser interpretado como a possibilidade de dedução dos investimentos feitos na atividade rural como um todo, como se fossem custos no ano de sua aquisição.

A diferenciação, com relação às pessoas físicas, é que para estas não existe a possibilidade de depreciação dos bens, ao contrário das pessoas jurídicas.

Estas últimas, muito embora continuem a registrar esses investimentos no seu ativo, apropriando-se as quotas de depreciação/exaustão permitidas, passaram a ter o direito à deduzir integralmente o valor desses investimentos como custos no ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada, sendo que as quotas normais de depreciação/exaustão correspondentes devem ser adicionadas ao resultado nos períodos subsequentes, na medida de sua realização.

É nesse sentido que se colhe do voto do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Neto, ao proferir o Acórdão nº 1201-001.243, de 10/12/2015, *verbis*:

Em relação à primeira questão entendo que sim, os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada.

É importante notar que embora seja possível defender-se, como fez a Solução de Consulta nº 05/2004, da DISIT da 4ª Região, que a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se à exaustão e não à depreciação, o fato é que, a meu ver, o termo “depreciados” contido no abaixo transcrito art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 (revogado em 1995 e, após, devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da Medida Provisória nº 2.15970/ 2001), não deve ser interpretado em seu sentido técnico-jurídico (o conceito de depreciação encontra-se estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76):

[...]

Isso porque o art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 foi criado com a finalidade de conceder incentivo tributário à atividade rural como um todo, tal como definida em seu art. 2º, e não apenas às atividades rurais submetidas à depreciação em sentido técnico-jurídico. Então, segundo uma interpretação finalística da lei, o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”.

Poder-se-ia sustentar que um termo técnico-jurídico não comportaria significado distinto daquele definido em lei. Ocorre que é necessário reconhecer-se que, por emprega em sentido diverso. Nesses casos o intérprete deve adotar o sentido que claramente se deflui da norma, e não o sentido técnico-jurídico.

Esse é o caso, por exemplo, do conceito técnico-jurídico de tributo, o qual não alcança a multa e os juros (art. 3º do CTN). O art. 132 do CTN, que cuida da responsabilidade do sucessor em razão de fusão, transformação ou incorporação, emprega o termo "tributos". Isso posto, acaso adotado o conceito técnico-jurídico de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, o sucessor por fusão, transformação ou incorporação não seria responsável pelos juros e pela multa devidos pela sucedida.

O CARF, entretanto, por meio de sua Súmula nº 47, entendeu que em caso de sucessão de empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico, a sucessora é responsável não só pelo tributo devido pela sucedida, mas também pelos juros e pela multa de ofício.

Em outras palavras, o CARF, interpretando o art. 132 do CTN, adotou para o termo "tributos" um sentido diverso daquele estabelecido no art. 3º do CTN. E o fez por entender que o art. 132 do CTN, apesar de empregar o termo "tributos", claramente pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo "depreciados" contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como "deduzidos como despesa", e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76. vezes, como no presente caso, uma norma contém um termo técnico-jurídico mas claramente o pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo "depreciados" contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como "deduzidos como despesa", e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76.

Por fim, me parece relevante observar que a única exceção trazida pela MP. 2159-70/2001, quanto à possibilidade de depreciação acelerada incentivada dos bens ativáveis, se refere à "terra nua", *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.*

Ora, é cediço que os terrenos (sejam urbanos ou rurais), não se submetem à quotas de depreciação, nos termos do art. 57, § 10, "a" da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

*Art. 57. [...]*

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

*a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;*

*[..]*

Sendo assim se a dedução integral no ano de aquisição, por meio da depreciação acelerada, fosse aplicável apenas aos bens sujeitos à

depreciação (em sua acepção estritamente técnica), a exclusão expressa da terra nua seria por óbvio, desnecessária.

Em sentido oposto, a sua exclusão expressa está a indicar que o incentivo fiscal se aplica a todos os demais *bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso nessa atividade*.

Assim, fica demonstrado porque, para os parâmetros deste voto, é irrelevante o caráter contábil aplicável à cana-de-açúcar e a controversa discussão subjacente a tal debate. São irrelevantes, também, manifestações da Secretaria da Receita Federal do Brasil anteriores à vigência da norma – como, por exemplo, o **Parecer Normativo CST n. 18, de 09 de abril de 1979, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIR n. 1.383/1995, nem tampouco o regime jurídico conferido pela Lei n. 6.404/76 e as normas contábeis aplicáveis para fins de contabilidade (CPC 27 etc.)**. Por fim, é irrelevante o que outras normas tributárias tratam sobre depreciação, exaustão etc., haja vista que se trata de norma especial, autônoma e que não pode ter seu conteúdo ampliado ou restringido em razão de qualquer elemento exógeno. Eis a decorrência da aplicação da legalidade e do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

---

- DO CASO CONCRETO.

No caso concreto, é incontroverso que os custos da cana-de-açúcar compunham o ativo imobilizado do sujeito passivo. Às fls. 217 e 218, no Despacho Decisório são trazidas as etapas do ciclo de cultivo da cana-de-açúcar:

- 1) Etapa do plantio: contabilizada no ativo permanente imobilizado (conta lavoura de cana de açúcar). São realizados investimentos tais como o preparo do solo, plantio, fertilizantes, inseticidas, corretivos de solo.
- 2) Etapa dos tratos culturais: contabilizada no ativo circulante-estoques. É a fase de "crescimento" da cana de açúcar.
- 3) Etapa da colheita: contabilizada como custo de produção-DRE. E feito o corte, o carregamento e o transporte da cana.

E segue afirmando:

Conforme já descrevemos, o contribuinte contabiliza em conta do ativo permanente imobilizado (lavoura de cana) os custos apropriados para a formação da lavoura canavieira.

(...)

De fato, o contribuinte está utilizando o benefício da depreciação acelerada incentivada e está depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta lavoura de cana de açúcar, senão vejamos: (...)

É evidente, pelo despacho decisório, que está havendo a depreciação acelerada sobre bens do ativo permanente imobilizado utilizados na produção rural.

Ademais, às fls. 73 há indicativo de que os bens se encontravam no ativo permanente, em documento assinado por profissional contábil, o que não foi refutado pela fiscalização - pelo contrário, foi inclusive ratificado, como apontado acima. Já às fls. 87 e seguintes também há indicativo de que a cana esteja no imobilizado e, repita-se, em momento algum tal aspecto foi posto em dúvida pela fiscalização.

É interessante considerar, ainda, que na nota explicativa 08 das Demonstrações Financeiras Auditadas juntadas à Manifestação de Inconformidade é confirmada a informação de que lavouras de cana-de-açúcar estão contabilizadas no “imobilizado”, de modo que salvo mudança de política contábil, é de se inferir que tal tratamento foi aplicado em 2006.

Já na Nota Explicativa 02, “f”, é apontado que as canas-de-açúcar são “depreciadas linearmente em 05 (cinco) anos”, a partir de 2005. Portanto, a Recorrente deu tratamento de depreciação à cana-de-açúcar o que foi validado por auditoria independente que aprovou suas demonstrações contábeis sem ressalvas. Não se trata, aliás, de entendimento absurdo tanto que a própria Embrapa – órgão do governo federal – expressamente apontou no Memorando n. 7/2018-CPACT/CHGE, de 02 de março de 2018, que a perda de produtividade do canavial e do valor econômico ao longo dos ciclos se dá por depreciação e não exaustão, conforme demonstrado no Recurso Voluntário da Recorrente.

Assim, interessante notar que, ainda que o procedimento contábil fosse relevante para o deslinde da questão, a política contábil adotada pela pessoa jurídica, respaldada em auditoria e condizente com órgão técnico deveria ser levada em consideração.

De qualquer forma, sendo um bem do ativo permanente imobilizado, que não é terra nua, fica claro que a depreciação acelerada é cabível no caso sob análise, ainda mais porque a pessoa jurídica, em questão, é agroindustrial, como se infere, por exemplo, do apontamento do Despacho Decisório, às fls. 217 dos autos.

---

- **DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.**

---

Outro ponto sobre o caso concreto a ser avaliado é que a Recorrente também aponta que os §§ 4º, 5º e 6º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 **impõem ao fisco**, nas hipóteses de apuração do lucro real onde ocorra **lançamento de ofício**, que se **faça peremptoriamente pela diferença de imposto**, ou seja, o **valor líquido**, que se dá **após compensada a** diminuição do imposto lançado em outro período base que o contribuinte tiver direito.

Assim sustenta o Recorrente que, se o contribuinte utilizar indevidamente de valor em um período de competência da depreciação, sendo esta possível em outro momento, **não é permitido ao fisco simplesmente** adicionar ao lucro os valores indevidamente utilizados, ignorando o fato de que foram adicionados nos

anos-calendários posteriores - de maneira que houve o recolhimento do tributo -, anulando-se o efeito fiscal.

**Daí porque**, determina a legislação que o lançamento de ofício seja pelo valor líquido, **que consiste no montante da diferença do tributo apurado** após a compensação **de diminuição de imposto lançada nos** períodos posteriores.

**De fato**, o Parecer Normativo COSIT 02/96 prescreve o que segue:

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

(...)

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

Nesse contexto, por força do §6º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77, caso a depreciação acelerada não fosse cabível, a base de cálculo a ser adicionada deveria ser a diferença do valor depreciado, de modo acelerado, no ano, e o valor adicionado em anos seguintes.

Às fls. 217 e 218 é apontado, o seguinte, pelo Despacho Decisório:

O sujeito passivo está excluindo, integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período (Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR), os custos da lavoura em formação.

Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos anos, nos ajustes do Lucro líquido do período, no LALUR-fl. 209.

Às fls. 228, é acrescentado o seguinte:

Desta forma, foi reconstituída a apuração do lucro real do sujeito passivo (fls. 211/212), excluindo-se:

- a) as exclusões do lucro líquido dos exercícios, referentes às 'depreciações aceleradas incentivadas das lavouras em formação (lavoura de cana de açúcar)';
- b) as adições do lucro líquido dos exercícios, referentes às "depreciações aceleradas incentivadas - reversões - lavoura em formação (lavoura de cana de açúcar).

Observando-se o Auto de Infração do processo apenso, nota-se que foi reconstituída a apuração do lucro real do sujeito passivo do exercício 2007 (ano-calendário 2006), excluindo-se:

- a) as exclusões do lucro líquido dos exercícios, referentes às depreciações aceleradas incentivadas das lavouras em formação (lavoura de cana de açúcar), no valor de R\$ 28.238.012,10;
- b) as adições do lucro líquido dos exercícios, referentes às depreciações aceleradas incentivadas reversões lavoura em formação (lavoura de cana de açúcar), no valor de R\$ 13.240.366,36.

Em síntese, houve redução indevida do lucro real no montante de R\$ 14.997.645,73 (R\$ 28.238.012,10 - R\$ 13.240.366,36).

Observando-se os números acima, o valor de R\$ 28.238.012,10 corresponde à exclusão da lavoura de cana-de-açúcar (fl. 73). Já a quantia de R\$ 13.240.366,36, a título de adição excluída, como se infere das fls. 77, refere-se a reversão efetivada no próprio ano-calendário de .006, referente a depreciações aceleradas de anos anteriores, como 2002, 2003, 2004 etc.

Assim, a fiscalização não excluiu, do ano de 2006, reversões procedidas em anos posteriores.

Ocorre que à fl. 229, por sua vez, é dito o seguinte no Despacho Decisório:

Cumprido esclarecer que a infração praticada pelo contribuinte não se enquadra como postergação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, haja vista que nos anos calendários seguintes às exclusões indevidamente efetuadas, não houve o efetivo e espontâneo pagamento do IRPJ.

O Recurso Voluntário alega que os valores excluídos foram adicionados em períodos posteriores, mas não comprova, documentalmente, tal alegação. Nos autos, por sua vez, estão apenas comprovadas as reversões de períodos anteriores e não a de períodos posteriores.

Ora, a aplicação do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 é um elemento modificativo em relação ao quantum apurado pela fiscalização e que tem requisitos concretos para sua aplicação. Assim, o ônus da prova de um elemento modificativo do direito constituído em lançamento de ofício cabe a quem alega e, no caso, caberia a prova efetivada pelo sujeito passivo.

De qualquer forma, tal questão fica superada caso o entendimento formulado, no presente voto, seja vencedor.

---

- **DOS JUROS SELIC E DA MULTA.**

---

Por fim, a Recorrente requer a limitação de juros a 1% (um por cento) ao mês e requer o reconhecimento de confisco de multa.

No caso, porém, trata-se de apreciação de saldo negativo e um processo de crédito, não havendo, neste processo específico, a imposição de multa e juros. Ainda que assim não fosse, os juros Selic e a multa de ofício exigidas no Auto de Infração – lavrado em processo apenso – são determinados respectivamente, pelo artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96 e artigo 13 da Lei n. 9.065/95.

A Súmula CARF n. 02 proíbe a declaração de inconstitucionalidade de norma por este colegiado, de modo que a pretensão deve ser rechaçada. De qualquer forma, mais uma vez repita-se que a adoção do entendimento do presente voto faz ficar superada eventual discussão suplementar, seja no processo de crédito, seja no processo do auto de infração.

---

- **DA CONCLUSÃO E DISPOSITIVO DO VOTO**

---

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário e determinar as homologações objeto do presente processo.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

**Fernando Beltcher da Silva** – Presidente Redator

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.