



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.721487/2011-73
ACÓRDÃO	1102-001.592 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JALLES MACHADO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO ADQUIRIDO POR PESSOA JURÍDICA QUE EXPLORA ATIVIDADE RURAL E QUE NÃO CONSTITUA TERRA NUA. POSSIBILIDADE DE DEPRECIAÇÃO 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.

MULTA DE 75%. CABIMENTO.

Caso mantido o auto é possível a multa de 75% é aplicável ao caso concreto a teor do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N. 2. LEGALIDADE. SÚMULA CARF N. 4.

A teor da Súmula CARF n. 4 é cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. A Súmula CARF n. 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, no que couber, o que foi decidido para o Imposto de Renda, dada a íntima relação de causa e o efeito que as une.

Recurso Procedente.

Crédito Cancelado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 a Relatora pelas conclusões o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Belcther da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores 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

Trata-se de lançamento fiscal formalizado em 19/09/2011, de IRPJ no valor de R\$ 1.710.244,93 (fls. 2/10 e 280), e de CSLL no valor de R\$ 285.242,20 (fls. 11/17), em razão de terem sido constatadas exclusões indevidas na apuração do lucro real, não autorizadas pela legislação (depreciação acelerada incentivada no próprio período de apuração), conforme Despachos Decisórios nº 571 DRF/ANA (fls. 281/296), de 23/09/2009 (Processo nº 13116.720562/2009-75), e nº 581 – DRF/ANA (fls. 479/494), de 29/09/2009 (Processo nº 13116.720562/2009-64), que

consideraram não homologadas as compensações efetuadas pelo contribuinte utilizando saldos negativos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, no exercício 2007, ano-calendário 2006.

Assim, reconstituiu-se 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 suma, reduzido o lucro real no valor de R\$ 14.997.645,73 (R\$ 28.238.012,10 - R\$ 13.240.366,36), apurou-se Imposto de Renda após as deduções (fls. 8/10) de R\$ 1.710.244,93, e CSLL de R\$ 285.242,20 (fls. 14/17), acrescidos de multa de ofício (75%) e de juros de mora.

Para a autoridade autuadora os custos de aquisição da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão, conforme Solução de Consulta SRRF/4ªRF/DISIT nº 05, de 05/02/2004. Conforme registra, o Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), no art. 307, parágrafo único, inciso IV, especifica que não é admitida quota de depreciação referente a bens para os quais seja registrada quota de exaustão. Enfim, entende que não há previsão legal para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural de cultivo de cana-de-açúcar deduzir integralmente (depreciação acelerada incentivada) os custos apurados na conta do ativo permanente imobilizado “lavoura em formação” e que a dedução é apenas permitida no caso de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado.

Irresignado, o Recorrente apresentou impugnação (fls. 510/549), alegando que os lançamentos são improcedentes.

O Relatório do Acórdão *a quo* registra as principais alegações constantes da Impugnação que passo a reproduzir:

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 a 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.

Aduz 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 canavieira, do preparo do solo, à colheita. Alega a possibilidade de fazer em média cinco cortes consecutivos. O valor econômico do canavial advém do colmo, onde 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 canavieira deve atentar para as disposições constantes na Lei das S.A. (art. 179, IV) que reproduz.

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

A autoridade autuante fundamenta a não homologação da solução de compensação assim como o lançamento, 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 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-se que 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 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 ser passível 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 dispõe que “podem ser sujeitos a depreciação os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos”.

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 no 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. 534/535), assim como a ementa do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383, de 31/10/1995 que assim dispõe: “... os dispêndios aplicados na formação do canavial, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período base da aquisição”.

Aduz que, 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 depreciação do setor sucroalcooleiro retratam as peculiaridades de cada empresa.

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

Anexa laudo de engenheiro agrônomo (fls. 556/558) 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 (fls. 560/569) 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 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 no original)

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 a 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 (fls.543/544).

As interpretações teleológicas e sistemática 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 Acórdão do Carf (fls. 547/548) que cada vez mais aceita a possibilidade de depreciar aceleradamente os custos incorridos na formação da lavoura canavieira.

Requer que seja cancelado o lançamento (principal, multa e juros) e que possa provar o alegado, por prova documental e pericial e sustentação oral.

Às fls. 627/635 consta o Acórdão de Impugnação que, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação. A seguir colaciono a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIAÇÃO 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, imposto de renda, dada a íntima relação de causa e efeito que as une.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ato contínuo, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual alega, em síntese:

- (i) Que restou configurado cerceamento de defesa, uma vez que não foi concedida a realização de sustentação oral pleiteada na Impugnação;
- (ii) Que na impugnação foi requerida formalmente a realização de sustentação oral por ocasião do julgamento, o que não foi concedido, razão pela qual restaria configurado o cerceamento de defesa, o que importaria a reforma integral do acórdão recorrido;
- (iii) Que o registro contábil dos custos com a formação da lavoura de cana-de-açúcar deve ser analisado em consonância com as disposições da Lei n. 6.404/1976, segundo a qual a companhia deverá registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades, a teor do que dispõe seu art. 179, IV.

- (iv) Cita o Pronunciamento VII do IBRACON que afirma que 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 classificam-se no ativo imobilizado;
- (v) Que a lei (art. 183, da Lei n. 6.404/76) restringe a exaustão aos custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportar-se à formação de lavouras agrícolas, sendo assim inapropriado o cômputo, sob a denominação de quotas de exaustão fora das hipóteses veiculadas no mencionado dispositivo.
- (vi) Que no caso da cana-de-açúcar não ocorre o esgotamento, ou seja, o bem (as raízes não desaparecem) como é o caso dos recursos minerais ou de florestas naturais, cuja exploração tem como consequência o desaparecimento do bem ou direito;
- (vii) Que o art. 307 do RIR/99 determina que “podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal” que é o mesmo que ocorre na cultura canavieira.
- (viii) Que o termo “destinados à exploração dos respectivos frutos” contido no art. 6º do Decreto-Lei n. 1.483/76 não se refere a colheita de frutos no seu sentido biológico (fruta), ou produto das árvores (maçã, goiaba, látex da seringueira, folha do chá-mate, canela-da-índia, etc.);
- (ix) Que Solução de Consulta nº 33/1987, com fundamento no Parecer Normativo nº 18/79, expediu entendimento que “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”. E, no mesmo sentido é o teor da ementa do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº. 1.383, de 31.10.1995, tem a seguinte redação: “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.”
- (x) Que a decisão recorrida fere o princípio da isonomia uma vez que injustificadamente tenta impedir um agricultor que cultiva lavoura de cana-de-açúcar a usufruir benefício fiscal tal como se admite para o agricultor que cultiva banana, chá mate etc.
- (xi) Que não deveria ser aplicada a multa de 75% uma vez que não houve falta do recolhimento do tributo mas sim atraso. E a multa a ser aplicada no caso de diferimento de IRPJ e CSLL é a multa de mora limitada a 20%;

- (xii) Que é incabível a aplicação da SELIC, devendo incidir juros na ordem de 1% ao mês.

Conclui-se, com isso, o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 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.

2 PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Argui a Recorrente, preliminarmente, cerceamento de defesa, uma vez que não foi concedida a realização de sustentação oral pleiteada em Impugnação.

Em 2023, foi publicada a Lei 14.689, que alterou o Decreto 70.235/72, dentre outros pontos, para incluir o § 12 ao art. 25 que diz expressamente ser assegurada ao procurador do sujeito passivo a realização de sustentação oral, tanto em primeira (DRJ) como em segunda (CARF) instância administrativa federal.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 12. Nos julgamentos realizados pelos órgãos colegiados referidos nos incisos I e II do caput deste artigo, é assegurada ao procurador do sujeito passivo a realização de sustentação oral, na forma do regulamento. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Apesar de ainda não ter sido editado o regulamento mencionado no § 12, certo é que ele assegura ao sujeito um direito que não pode ser por nós afastado.

O art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72 dispõem serem nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Entendo que, o direito à sustentação oral, uma vez negado, fere o amplo direito de defesa do sujeito passivo, razão pela qual voto pela nulidade da decisão de piso.

3 DO MÉRITO.

O cerne da discussão refere-se à possibilidade de se aplicar o artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159-70/2001, 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.

3.1 DO MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 6º DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.159-70/2001.

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 de isenção. Ora, isenções são normas que mutilam os critérios da regra-matriz de incidência tributária¹. 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:

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

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

3.2 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. 2.159-70/2001 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 consequente 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 consequente é preciso identificar qual seu pressuposto de fato, ou seja, qual a condição que deve ser verificada para que o consequente 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.

3.3 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.

A discussão em torno da definição do cultivo de cana-de-açúcar e seu enquadramento comercial e contábil, 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 consequente 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 sua própria realidade. 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 nos todos os demais artigos da Subseção III, Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos), do Capítulo IV.

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 ser aplicável 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 depreciable, 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.

3.4 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.

4 DA MULTA DE 75%

A Recorrente alega a impossibilidade de aplicação da multa de 75% prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96 em razão de o caso em tela não se tratar de falta de recolhimento de tributo, mas sim de atraso no recolhimento, provocado pelo diferimento do IRPJ.

Assim, caso prevaleça o entendimento da autoridade autuantes, requer que a multa a ser aplicada seja a multa de mora, prevista no art. 61 da Lei n. 9.430/96, a qual é limitada a 20%.

Ocorre que a lei é clara ao dispor que a multa a que se refere deve ser aplicada nos casos de lançamento de ofício (art. 44, caput, da Lei 9.430/96), como se trata do caso concreto analisado, em que o lançamento foi efetuado para o ano-calendário de 2006.

A redação do inciso I, do art. 44 trata da base de cálculo da multa que será “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

Portanto, não há que se falar no afastamento da aplicação da referida norma.

De todo modo, a adoção do entendimento do presente voto faz ficar superada eventual discussão suplementar.

5 DOS JUROS SELIC

Por fim, a Recorrente requer a limitação de juros a 1% (um por cento) ao mês.

No caso, porém, os juros Selic exigido no Auto de Infração é determinado 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.

Além disso, a Súmula CARF n. 04 prevê expressamente que “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

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.

6 DA CONCLUSÃO E DISPOSITIVO DO VOTO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário e determinar o cancelamento da autuação objeto do presente processo.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fernando Belcther da Silva.

Esse é um daqueles interessantes casos, que, na minha humilde opinião, devem ser compreendidos a partir do congraçamento de ideias, de definições e de conceitos de diversas ciências, sem deixarmos de observar que para vários institutos há contornos expressos na legislação tributária.

O contribuinte lançou mão do incentivo fiscal da depreciação integral de bens ativados no próprio ano da aquisição, de que trata o artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001 (grifos nossos):

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.

Não há controvérsia nos autos acerca da classificação dos bens do **ativo** (canavial) como não circulantes (“**imobilizado**”).

Importa pontuar que a lei tributária considera **rural** a **atividade** em foco, exercida pela Recorrente (inciso I do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990).

Ocorre que, a meu juízo, admite-se a depreciação “acelerada” quando o bem for passível de depreciação, sendo equivocada a interpretação de que a norma incentivadora reportar-se-ia também aos ativos objeto de amortização e de exaustão.

Relevante considerarmos que a legislação tributária dispõe, expressamente, sobre as hipóteses de depreciação e de exaustão passíveis de dedução fiscal. Vejamos, por oportuno, excertos dos artigos 307 e 334 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 29 de janeiro de 1999), vigentes à época dos fatos geradores (grifos nossos):

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

[...]

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.

[...]

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).

Vê-se que os fundamentos legais dos dispositivos do RIR/99 foram publicados antes mesmo da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que em seu art. 183 trouxe os critérios de avaliação dos ativos e, especialmente no seu § 2º, os conceitos de depreciação, de amortização e de exaustão, todos em linha com as diretrizes das leis fiscais pretéritas e ainda em vigor, não havendo, portanto, qualquer conflito.

É de se ressaltar que a legislação fiscal foi um tanto além da societária, ao permitir que os *projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos* fossem alvo de depreciação dedutível, permissivo que não aproveita à Recorrente, como veremos.

Nota-se que **a lei tributária não se reporta indistintamente a esse ou aquele instituto desde tempos imemoriais**. Ao estabelecer critérios, permissões, concessões, incentivos e tudo o mais, indica precisamente tratar-se de depreciação (exemplos mil), ou de amortização (por exemplo, no art. 7º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - ágio), ou de exaustão (por exemplo, no *caput* e no § 5º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.096, de 23 de março de **1970**).

Caso curioso é o da última base legal citada, valendo sua transcrição (grifos nossos):

Art. 1º Na determinação do lucro real para efeito do imposto de renda às empresas de mineração poderão deduzir, como custo ou encargo, cota de **exaustão** de recursos minerais equivalente a vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida.

[...]

§ 5º A dedução da cota de **exaustão**, nos termos deste artigo, não prejudica o direito à dedução de cotas de **amortização** e de **depreciação**, nos termos dos artigos 57 e 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Houvesse de fato o propósito do legislador em dar essa dimensão ao incentivo, o faria mediante emprego de redação simples, objetiva, direta, como, a título ilustrativo, essas:

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 **deduzidos** integralmente no próprio ano da aquisição.

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 **ou exauridos** integralmente no próprio ano da aquisição.

Há um ou outro caso de atecnia? Sim, quando, por exemplo, na Carta Magna confere-se isenção, quando, em verdade, o que ela estabelece é imunidade.

Mas, em se tratando de depreciação, amortização e exaustão, não! São conceitos centenários, enraizados na doutrina, na jurisprudência e na legislação societária, contábil e fiscal, não se podendo ampliar o alcance do consequente da norma que incentiva seu proveito integral no ano de aquisição do ativo (“depreciados integralmente”) para amortização e exaustão, pois isso feriria, sim, o que prescreve o art. 111 do CTN, sob qualquer viés interpretativo que se adote.

Apresentada a divergência, do voto da Ilustre Relatora, passa-se a analisar se o canavial ativado é passível, ou não, de **depreciação**.

A Recorrente assim apresenta a cultura canavieira (grifei):

Quando se trata do cultivo da cana-de-açúcar, o procedimento se dá com a preparação do solo, com a eliminação das soqueiras e resíduos (“destoca”), aragem, correção do solo e confecção das valas (sulcos) onde serão inseridas mudas (toletes de cana) com a respectiva cobertura (tapamento dos sulcos). **As mudas** colocadas nas valas, em verdade, **são um pedaço de caule (colmo** também chamado de olhadura), que irão germinar. Com a germinação, temos as touceiras, com nascimento de raízes, que levarão ao **nascimento dos colmos, que serão objeto de corte e é onde está o caldo contido na planta** relevante para o processo produtivo (de onde se obtém a sacarose) e que, a cada colheita, perde em qualidade (produtividade).

Ainda dentro da atividade rural, a touceira (denominada de soqueira após o primeiro corte) é a parte viva da planta e que, fixada por raízes, sustenta todo o ciclo de produção com o **brotamento de novos colmos que serão cortados**. Em geral, o valor econômico se reduz com os sucessivos cortes diante da diminuição da produção de sacarose, até que se tenha a inviabilidade da cultura (normalmente, cinco cortes).

Os precedentes deste Conselho que caminham em sentido contrário ao pretendido pela Recorrente se valem do contido no art. 334 do RIR/99 para inadmitir o proveito fiscal da depreciação acelerada, pois o canavial seria uma espécie de projeto florestal suscetível de exaustão, a exemplo do Acórdão 9101-003.978, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que carrega a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA. EXAUSTÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação. Portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

DEPRECIÇÃO. PROJETOS FLORESTAIS DESTINADOS AO APROVEITAMENTO DE FRUTOS. EXAUSTÃO. RECURSOS FLORESTAIS DESTINADOS A CORTE.

O termo "florestais" presente nos artigos 307 (depreciação) e 334 (exaustão) do RIR/99 deve ser interpretado de forma abrangente, ou seja, aplica-se não apenas à floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação. A depreciação de bens aplica-se apenas àqueles que produzem frutos, que consistem em estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre do aproveitamento de frutos (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a exaustão. Uma vez restabelecido o fundamento principal do lançamento em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

A respeitável Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária emitiu, em março de 2018, mediante a Embrapa Clima Temperado, de Pelotas/RS, Parecer Técnico sobre a cultura da cana-de-açúcar, pronunciando-se, inclusive, quanto à forma de realização contábil do ativo (**ipsis litteris**):

Em outros termos, pode-se considerar que cada colheita de cana-de-açúcar se equivale a uma colheita de frutos, e que a perda de produtividade do canavial e consequente de valor econômico ao longo dos ciclos, se dá por depreciação e não exaustão.

Este parecer técnico está respaldado pela equipe técnica de pesquisa em cana-de-açúcar da Embrapa Clima Temperado e corroborada pela posição de pesquisadores e professores vinculados a instituições parceiras estratégicas.

Dito parecer não esclarece por que o corte do caule da planta (colmo) equivaleria a uma colheita de frutos, tampouco apresenta argumentos técnicos de natureza contábil e/ou fiscal a fundamentar a assertiva de que o canavial submeter-se-ia à depreciação.

Assim como está, sem sequer expor a *posição de pesquisadores e professores vinculados a instituições parceiras estratégicas*, tal como, alguma do ambiente contábil, equivaleria a admitir, por hipótese, que a autoridade fiscal, ou o profissional contábil, no cumprimento do seu mister, classificasse biologicamente o *recurso natural* cana-de-açúcar (taxonomia), ou que tais personagens fossem oficiais idealizadores/avalizadores de processos de inovação tecnológica no cultivo da planta. Faço, aqui, apenas uma respeitosa crítica construtiva, de consumidor de informação que não conhece a estrutura, a *expertise* e tudo o mais relacionado à merecidamente prestigiada EMBRAPA. A informação veio, no mínimo, incompleta.

De outro lado, no voto condutor do Acórdão 9101-003.978, relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, invocaram-se conclusões do Conselheiro André Mendes de Moura no

Acórdão 9101-002.982, que por sua vez lançara mão de razões de decidir da Conselheira Viviane Vidal Wagner no Acórdão nº 1202-000.794, subsidiadas inclusive em estudo de José Sérgio Della Giustina² (grifei):

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.

² Ora disponível em <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/157949/PEPS0410-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 6 de janeiro de 2025.

E segue a Conselheira referida, agora valendo-se dos ensinamentos de José Carlos Marion, doutrinador contábil, cujas razões foram adotadas em vários julgados da 1ª Turma da Câmara Superior (grifei):

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).

[...]

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 DF CARF MF Fl. 1920 Processo nº 15956.720233/2013-33 Acórdão n.º 9101-003.978 CSRF-T1 Fl. 34 33 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, as 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 esgotados (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). (pg. 65, op. cit.; destaquei).

E o Conselheiro André Mendes de Moura retoma seu raciocínio, incorporado ao voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, chegando à conclusão de que por não se tratar o **corte do caule** da cana-de-açúcar de colheita de fruto, a cultura canavieira não se deprecia, mas se exaure (não necessariamente em uma primeira ceifada, diga-se de passagem), socorrendo-se novamente de lição doutrinária contábil:

Percebe-se claramente que o conceito de **fruto** é aquele adotado pela biologia, no qual consiste em **estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor**. Precisamente a situação da cultura do café, laranja, uva, dentre outras.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre da retirada do fruto, mas da extração da formação vegetal em si (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a **exaustão** prevista no art. 344 do RIR/99.

A diferença é bem delineada pelo doutrinador:

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.** (Grifei)

É incontroverso que a extração da cana-de-açúcar demanda o corte do caule, **não havendo em se falar em floração e formação do fruto.**

Acrescento que a Norma Brasileira de Contabilidade específica para a atividade rural (NBC-T-10), que orientava os profissionais da área no período em que ocorreram os fatos geradores em discussão, previa taxativamente que os componentes do ativo imobilizado relativos às culturas permanentes submeter-se-iam aos critérios de exaustão:

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;

Adiciono, ainda, outra **manifestação científica, disponível no sítio da EMBRAPA**³, dando conta da adequada identificação de itens passíveis de depreciação, de amortização e de **exaustão** (grifos nossos):

No entanto, partindo dos princípios da continuidade da **atividade agrícola** e da busca de resultados, não se pode deixar de analisar e avaliar os recursos que são necessários em longo prazo, que geram um conjunto de custos que não podem ser evitados e que não variam dentro de certos limites.

Dentre esses custos fixos, pode-se destacar as questões da reposição das máquinas e implementos, da melhoria das instalações e as benfeitorias; da recuperação do capital e dos recursos aplicados em despesas para contribuição na formação de resultados; e da **perda de valor do bem ou dos direitos do ativo ao longo do tempo**. Esses encargos são denominados tecnicamente de depreciação, amortização e **exaustão**, respectivamente.

[...]

A exaustão

O enfoque tributário

Em se tratando da exaustão de florestas e vegetais permanentes, assunto que tem relação com este documento, **a exaustão** é calculada sobre o custo de aquisição ou formação (excluído o solo) na medida e na proporção em que os recursos forem sendo exauridos.

No caso da floresta ou do vegetal plantado que proporciona a possibilidade de um segundo ou mesmo um terceiro corte, o custo de aquisição ou de formação deverá ser recuperado através da exaustão calculada em função do volume extraído em cada período, confrontado com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

O enfoque contábil

Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais ou florestais. O valor exaurível é o custo de um ativo menos o seu valor residual (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005).

Sua apropriação deve ocorrer durante a sua vida útil e inicia quando o bem está em condições de operar na forma pretendida pela administração. A exaustão

³ Neto, A. A. O., Jacobina, A. C., & Falcão, J. V. A DEPRECIAÇÃO, A AMORTIZAÇÃO E A EXAUSTÃO NO CUSTO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA. Revista Política Agrícola, Ano XVII, N° 1 – jan/fev/mar 2008. P. 5-13. Disponível em <https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/download/402/353>. Acesso em 7 de janeiro de 2025.

deve ser reconhecida até que o valor residual do ativo seja igual ao seu valor contábil.

O enfoque econômico

A exaustão propicia a redução dos custos de produção e reflete na eficiência econômica e tecnológica da atividade agrícola. A escolha do método de produção fez parte de um processo de tomada de decisão, onde diversas alternativas foram analisadas e pode-se indicar a melhor combinação de fatores com a tecnologia disponível.

Concluo pela confirmação da glosa.

Ademais, como não houve pagamento posterior do IRPJ, nas competências em que adicionadas as parcelas depreciadas que não dissessem respeito à competência em que adquiridos os bens ativados, não há que se falar na postergação referida no artigo 6º, § 5º, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977:

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

A Receita Federal pronunciou-se quanto ao dispositivo antes reproduzido por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996 (DOU de 29/08/1996), grifos nossos:

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

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

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

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência

do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Cito precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-005.833):

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

Exercício: 2002, 2003, 2004

ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO APURADO EM PERÍODOS FUTUROS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste postergação de pagamento se nos períodos de apuração posteriores à infração, encerrados até a data de lavratura do auto de infração, o sujeito passivo apenas apura prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou lucro integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores.

Invoco ainda a inteligência da Súmula CARF nº 36 (grifos nossos):

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, **quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior**, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Belcther da Silva.