



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

Processo nº 15956.000497/2010-24
Recurso nº 999999
Resolução nº **1401-000.129 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 10 de abril de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente SÃO MARTINHO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, João Carlos de Figueiredo Neto e Jorge Celso Freire da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 14-22.915, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas, no ano-calendário de 2005, as seguintes infrações:

- 1) Redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação de valores do lucro líquido do exercício;
- 2) redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão do lucro líquido das parcelas relativas à depreciação incentivada-atividade rural, sem que fossem observados os requisitos legais;
- 3) Falta de pagamento, nos meses de setembro a dezembro de 2005, do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão/redução.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 - Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) - fls. 2 a 11.

Imposto:	R\$4.846.138,50
Juros de mora:	R\$2.483.161,36
Multa Proporcional:	R\$ 3.634.603,87
Multa Isolada:	R\$ 1.271.381,74
Total:	R\$ 12.235.285,47

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), arts. 221, 222, 230, 247, 248, 250, 305, 307, 313, 314 e 843; Lei nº 8.023, de 2000, art. 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172, de 1966.

2 - Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 12 a 20:

Contribuição:	R\$1.753.249,86
Juros de mora:	R\$ 898.365,22
Multa Proporcional:	R\$ 1.314.937,39
Multa Isolada:	R\$483.678,60
Total:	R\$4.450.231,07

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 28; Lei nº

8.981, de 1995, arts. 57; Lei nº 9.065, de 1995, art. 16; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37; RIR, de 1999, arts. 219, 221, 222, 223, 224, 225, 247, 249, 250, 275, 843; Lei nº 9.430, de 1996, art. 44. § 1º, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172, de 1966.

Notificada do lançamento a contribuinte, representada pelo procurador Elias Eduardo Rosa Georges (fls. 1166, 1168 a 1187), ingressou, em 28/10/2010, com a impugnação de fls. 1128 a 1165, alegando:

• O lançamento deve ser cancelado em relação ao período de janeiro a agosto de 2005, uma vez que, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), operou-se a decadência. A existência ou não do pagamento antecipado não tem o condão de deslocar a regra de decadência do art. 150, § 4º, para o art. 173, I, do CTN. O próprio art. 150 não condiciona a homologação ao fato de se verificar ou não o pagamento antecipado do tributo;

• Foram glosadas despesas relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa, criado pela Lei nº 9.138/95, por meio do qual os produtores rurais que possuísem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional. Tais títulos eram adquiridos por um valor bastante inferior ao saldo devedor, mas com a previsão de serem atualizados com base em um determinado índice durante um tempo fixado (20 anos) até atingirem o valor do saldo da dívida que estava sendo renegociada. A atualização dos referidos títulos era utilizada para abater a atualização da dívida contraída entre o devedor e a instituição financeira credora, reduzindo os valores que iam sendo pagos pelo devedor a título de encargos decorrentes da dívida. Assim, deduziu a diferença entre o valor a maior da atualização da sua dívida e o valor decorrente da atualização dos títulos do Tesouro Nacional adquiridos, o que é permitido pelos arts. 299 e 374 do RIR, de 1999. Se fosse desconsiderada a existência dos referidos títulos teria sido deduzido um valor maior na apuração do lucro real, correspondente ao valor integral dos juros previstos nos contratos de empréstimos;

• Com relação à depreciação acelerada incentivada, a Medida Provisória (MP) nº 2.159-70, de 2001, art. 6º, apenas impõe como condição para o aproveitamento do benefício fiscal que a pessoa jurídica utilize, na atividade rural, o bem a ser depreciado;^

• A Instrução Normativa (IN) SRF nº 257, de 2002, ao regulamentar a Lei nº 8.023, de 1990, extrapolou o citado diploma, ao prever que "a pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades...". O art. 314 do RIR, de 1999, não restringiu o benefício da depreciação acelerada incentivada apenas para as empresas que desempenham exclusivamente atividades rurais;

• A cana de açúcar é considerada uma cultura permanente, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas. Uma vez que o ciclo da cana de açúcar envolve até 5 cortes ou colheitas, sua vida útil ultrapassa um ano, sendo justificável o registro dos dispêndios com a sua formação em conta do ativo imobilizado. De forma simplificada e nos termos do art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, na depreciação a diminuição do valor econômico decorre do desgaste, sem que ocorra a extinção física do ativo, e na exaustão a diminuição do valor decorre do esgotamento do ativo, ensejando o seu desaparecimento. Dessa forma, não resta dúvida de que a cultura da cana de açúcar fica sujeita à sistemática de depreciação (e não de exaustão), por

essencialmente não se consumir durante o seu ciclo, já que é a partir das touceiras que brotam os colmos (canas) e essas permanecem no solo a cada colheita;

- O cultivo da cana de açúcar deve ser equiparado à cultura da laranja, café e cacau. Embora a cana não seja tecnicamente um fruto, a parte subterrânea do canavial (touceira) permite, após a colheita, que novos colmos (canas) brotem, cresçam e atinjam o tamanho adequado para outro corte. Embora apresente rendimento decrescente ao longo de várias colheitas de cana, não se exaure nem se esgota, não podendo ser equiparada à atividade florestal ou à exploração de jazidas minerais, que são sujeitas à exaustão;

- Nulidade do auto de infração pela ausência de recomposição da apuração do IRPJ e CSLL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, como também quanto aos exercícios subseqüentes. Deveria ter sido considerado como dedutível parcela do valor por ela excluído, correspondente à depreciação normal ou à quota de exaustão aplicável, no próprio exercício da autuação e nos seguintes;

- A multa isolada exigida é ilegal, pelo fato de inexistir à época da ocorrência dos fatos qualquer previsão normativa que autorizasse a sua aplicação. Somente a Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, previa a aplicação da multa de ofício de 75% pela falta de recolhimento do tributo ou da multa isolada de 150%, que era aplicada apenas em caso de fraude. Assim, a multa isolada objeto do presente auto de infração somente passou a ser exigida no art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, art. 14. Ao aplicar a referida multa a fatos geradores anteriores a sua vigência, o Fisco está promovendo uma retroação da lei, o que só é admitido no Direito Tributário quando beneficiar o contribuinte, nos termos do art. 106. II, "c" do CTN;

- E completamente inadequada a aplicação da multa isolada em cumulação com a multa de ofício sobre a mesma infração;

- E flagrante a desproporcionalidade entre a suposta infração cometida e a multa cominada, de modo que fica evidente o fisco confiscatório da multa de 125% (75% + 50%) imputada na autuação.

Solicitou a juntada posterior de documentos, bem assim a produção de todas as provas em direito admitidas.

Requeru que as intimações referentes ao presente processo sejam feitas somente em nome de seus patronos Dr. Rodrigo Maito Silveira e Dr. José Roberto Martinez de Lima, no seguinte endereço: Avenida Paulista, nº 1294, 8º andar, CEP 01310-100, município de São Paulo. SP.

E o relatório.

A DRJ, por unanimidade de votos, MANTEVE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. LUCRO REAL.

Somente se admite a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, dos valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, bem assim dos resultados e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIAÇÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005 DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005 IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

NULIDADE.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

Ajuntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL.
ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso atende os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Diligência

A diligência circunscreve-se à glosa de valores pretensamente pagos a título de juros (Redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação de valores do lucro líquido do exercício).

O PESA é um programa cujo agente financeiro é o BB, permitindo ao agricultor trocar Títulos da União parte da dívida agrícola que tem com o banco referente a antigos financiamentos. Tais títulos tem prazo de resgate de até 20 anos, corrigidos por índices oficiais e juros. O agricultor pode usar esses títulos para quitar suas dívidas junto ao BB, que os carrega até o vencimento recebendo os juros.

Assim justificou a Recorrente essa exclusão:

Com base na Resolução nº 2471/98 do Banco Central do Brasil e outros diplomas legais vigentes, a Sociedade securitizou em 1998, 1999 e 2000 a dívida assegurada junto às instituições financeiras, através de aquisição, no mercado secundário, de Certificados do Tesouro Nacional - CTN, como garantia de moeda de pagamento do valor do principal da dívida. Os financiamentos securitizados estarão automaticamente quitados nos seus vencimentos mediante o resgate dos Certificados do Tesouro Nacional, que se encontram custodiados pelas instituições financeiras credoras. Referidos certificados não são comercializáveis e destinam-se exclusivamente à liquidação desta dívida. O desembolso da sociedade durante os 20 anos de vigência desta securitização limita-se ao pagamento anual de montantes equivalentes à aplicação de percentuais variáveis entre 3,9% e 4,96% ao ano sobre o valor securitizado, atualizado monetariamente pelo IGP-M, limitado a 9,5% ao ano até a data do pagamento anual. Esta obrigação foi registrada nas demonstrações financeiras de acordo com o valor destes desembolsos futuros.

Em seu recurso, complementa:

Em 26 de fevereiro de 1998, o Banco Central editou a Resolução nº 2.471, que possibilitou a diversas empresas do setor agrícola brasileiro renegociar suas dívidas decorrentes de operações de crédito rural com as instituições financeiras credoras, condicionando esta renegociação à securitização da dívida por meio de aquisição, por parte das empresas devedoras, de CTNs, que deveriam ser entregues às instituições financeiras credoras em garantia de pagamento do valor do principal das dívidas. A renegociação das dívidas envolveu, basicamente: (i) a formatação de prazo de vinte anos para reembolso do principal das dívidas; (ii) a denominação do IGP-M como indexador do principal da dívida; (iii) a determinação dos encargos da dívida, a partir da renegociação, em juros de 8% a 10% ao ano, conforme o valor do débito apurado, para pagamento anual; (iv) a constituição de garantia ao pagamento do principal através da cessão dos CTNs; e (v) a determinação da forma de pagamento do principal, em uma única parcela, mediante resgate dos títulos oferecidos em garantia. Esta renegociação recebeu o nome de PESA - Programa Especial de Saneamento de Ativos. Na adesão ao PESA, a subscrição dos CTNs, emitidos com valor nominal idêntico ao montante das

dívidas renegociadas, foi realizada considerando-se a taxa de desconto de 12% ao ano em relação ao prazo de vinte anos. Desta forma, os títulos foram adquiridos efetivamente por 10,3667% de seu valor de face, que também é corrigido pela variação do IGP-M. Posteriormente, em 31 de julho de 2003, o Banco Central editou a Resolução nº 3.114, que autorizou a aplicação de um bônus de 5 pontos percentuais sobre as taxas de juros das operações renegociadas no âmbito do PESA, o que reduziu efetivamente os juros a serem pagos anualmente para taxas de 3 a 5% ao ano, conforme o valor das dívidas. Aderimos ao PESA entre 1998 e 2000, com o objetivo de quitar nossas dívidas entre 2018 e 2020. Pelo fato de os CTNs terem o mesmo valor nominal que o saldo devedor da dívida renegociada até o prazo final, não será necessário contrairmos outras dívidas para amortizar a dívida do PESA. Conseqüentemente, no prazo de 20 anos, o nosso fluxo de saída de caixa anual estará limitado entre 3,0% e 4,96% sobre o valor da dívida refinanciada, ajustado pelo IGP-M. O valor das obrigações em aberto nos termos do PESA [...] reflete o montante da saída do fluxo de caixa futura, ou seja, o fluxo futuro de juros nominal que deveria ser pago na data zero de referência.

Nesse sentido, resta evidente que a Recorrente possuía uma dívida necessária ao desempenho de suas atividades. Para comprovar o valor da despesa necessária que foi excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, segue adiante a atualização das dívidas, bem como dos CTNs no ano de 2005

Segundo a fiscalização:

O montante excluído na apuração do Lucro Real do Exercício decorre da divergência entre o resultado contábil **apurado com base no conceito de "essência" da securitização** versus o resultado fiscal apurado com base nos índices de atualização determinados nos respectivos contratos de financiamento decorrentes de créditos rurais".

17 - Controle de Adição / Exclusão - PESA do período de 2004 e 2005.

Considerando os documentos apresentados, intimamos a fiscalizada, por meio do termo de intimação fiscal nº SC 599/2009-1 a explicar, sinteticamente, cada lançamento correspondente aos Financiamentos Securitizados que redundaram na exclusão do valor de R\$ 1.736.199,47 da apuração do Lucro Real, no cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2005. Foi solicitada, ainda, a apresentar a base legal utilizada para a exclusão do Lucro Real do Cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2005.

Em resposta à intimação foram apresentados: 1- Demonstrativo de saldos das contas contábeis utilizadas na apuração dos valores excluídos na carga tributária - Financiamento Securitizados e 2 - Controle de Adição / Exclusão - PESA, este último já apresentado anteriormente.

No controle de Adição/Exclusão - PESA, **é possível** constatar que o valor proveniente das **adições foi calculado levando em consideração o saldo atualizado da dívida conforme contrato, o valor da Cédula do Tesouro Nacional, bem como o valor da "essência". Não é possível constatar, no entanto, os motivos da exclusão efetuada pela fiscalizada, mês a mês.** Nesta oportunidade, não houve apresentação da base legal utilizada pela fiscalizada para efetuar as exclusões, **nem os lançamentos correspondentes aos Financiamentos Securitizados, conforme solicitado no termo de intimação fiscal.**

Posteriormente, foi apresentado demonstrativo de saldos das contas contábeis utilizadas na apuração dos valores excluídos na carga tributária - Financiamentos

Securitizedos onde se explicita detalhadamente a que se refere cada conta utilizada' para apuração da exclusão.

(...)

Embora tenham sido apresentados os contratos de renegociação das dívidas agrícolas, bem como o modo como foram calculadas as exclusões mês a mês, não restou claro o motivo, tampouco a base legal, pelo qual os valores foram excluídos do lucro real, sendo que esta fiscalização decidiu pela glosa de tais valores excluídos da apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2005.

A Recorrente, por sua vez, assevera que a base legal seria o art. 299 e 374, ambos do RIR/99, pois tratar-se-ia de despesas financeiras de "juros pagos em decorrência de empréstimos contraídos junto a instituições financeiras, com o objetivo de incrementar as atividades contempladas no objeto social da Recorrente".

No intuito de comprovar a despesa financeira, traz tabela com a atualização das dívidas, dos CTNs no ano de 2005 e o valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL:

SÃO MARTINHO S/A - MOVIMENTAÇÃO FINANCIAMENTOS SECURITIZADOS E CERTIFICADOS DO TESOUREIRO NACIONAL					
2004			2005		
Banco	Contrato	Saldo atualizado considerando pagamentos de anos anteriores	Pagtos	Encargos	Saldo
B.Brasil	21600759	32.841.822	(782.301)	1.184.422	33.243.944
Bradesco	98-80000	• 2.746.777	(81.686)	115.287	2.780.378
Bradesco	97-00032	15.971.165	(601.916)	797.212	16.166.461
Bradesco	97-00033	3.884.394	(126.433)	173.944	3.931.905
Bradesco	2304 1	6.073.821	(218.281)	292.456	6.147.997
Bradesco	5101 7	10.082.995	(376.428)	499.550	10.206.117
Bradesco	99.05.002	10.700.324	(401.132)	531.790	10.830.982
Bradesco	287.313 3	2.890.210	(92.635)	127.944	2.925.518
Itau	519 00012800 8	3.755.703	(125.202)	171.097	3.801.599
Itau	519 00012600 2	5.906.267	(211.024)	283.187	5.978.430
Total Financiamento (1)		94.853.480	(3.017.037)	4.176.888	96.013.332
B.Brasil	CTN2020-BR	(5.670.506)		(758.270)	(6.428.776)
Bradesco	CTN2018	(4.749.179)		(635.069)	(5.384.248)
Bradesco	CTN2020	(5.092.794)		(681.100)	(5.773.894)
Itau	CTN2019	(1.844.336)		(246.628)	(2.090.964)
Total CTN (2)		(17.356.815)		(2.321.066)	(19.677.882)
Despesa necessária líquida (1-2) = 3		77.496.665	(3.017.037)	1.855.822	76.335.450
Ajuste Valor Presente do fluxo de caixa (4)				(116.622)	
Total excluído no Lucro Real e Base de cálculo da CSL (3+4)				1.739.200	

Dessa forma, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e ante a dúvidas quanto à natureza da glosa, proponho baixar o feito em diligência:

- Para que a fiscalização investigue melhor e esclareça a seguinte assertiva "divergência entre o resultado contábil apurado com base no conceito de 'essência' da

securitização versus o resultado fiscal apurado com base nos índices de atualização determinados nos respectivos contratos de financiamento decorrentes de créditos rurais”

- Intimar o contribuinte a demonstrar detalhadamente como se dá a contabilização dessa equalização de forma a melhor entender a operação.

- Verificar a adição alegada em ano anterior que segundo a Recorrente, relacionar-se-ia a essa exclusão.

- Calcular qual seria o valor da depreciação/exaustão normal no próprio ano-calendário de 2005, sem considerar a depreciação acelerada. **(VERIFICAR MELHOR REDAÇÃO)**

- Verificar por amostragem se os valores da Tabela acima são verossímeis e condizentes com os contratos e a contabilidade, solicitando ao Contribuinte, se for o caso, detalhar e explicar melhor de forma individual e analítica a formação da Tabela Acima.

- Para efeito de aplicação da decadência, verificar se houve ou não pagamentos dos tributos dentro dos fatos geradores, conforme afirmado pela Recorrente em seu Recurso.

Ao fim, elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas no sentido de avaliar a real natureza dessa exclusão. Entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto