



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

**Processo n°** 15956.000497/2010-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.632 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2018  
**Matéria** DEPRECIAÇÃO ACELERADA - EFEITOS APÓS A GLOSA  
**Recorrente** SÃO MARTINHO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS DA DEPRECIAÇÃO / EXAUSTÃO ACELERADA. NÃO CABIMENTO.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido violados os artigos 10 e 59 do Decreto n° 70.235/72, deve-se afastar a preliminar de nulidade.

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

Exercício: 2005

EFEITOS DA GLOSA DEPRECIAÇÃO / EXAUSTÃO ACELERADA. CONSIDERAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO / EXAUSTÃO NORMAIS. NÃO COMPROVAÇÃO DA POSTERGAÇÃO.

Se no próprio ano-calendário objeto da infração a fiscalização já considerou os efeitos da depreciação e exaustão normais, não há ajustes a efetuar. Outrossim, se a empresa deseja aplicar os efeitos da postergação do pagamento dos tributos para os anos subsequentes, ela quem deve comprovar que tributou os valores que deseja postergar.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA CARF N° 2.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso em relação às questões determinadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ainda não haviam sido enfrentadas por esta turma ordinária, quando do julgamento que resultou no acórdão nº 1401-001.524, de 01 de fevereiro de 2016. Ausente momentaneamente a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que, por meio do Acórdão 14-22.915, julgou a impugnação improcedente, mantendo o lançamento tributário.

O auto de infração a que se refere trata do lançamento do IRPJ e da CSLL sobre os seguintes pontos:

1) Glosa de despesas de financiamento bancário por meio do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa, criado pela Lei nº 9.138/95, por meio do qual os produtores rurais que possuíssem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional.

2) Glosa por exclusão indevida a título de depreciação acelerada incentivada do custo da cultura de cana-de-açúcar, a que se refere o art. 314 do RIR/1999, assim como de valores de aquisição de máquinas agrícolas.

3) Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Não satisfeita com o julgamento da DRJ, a empresa apresentou recurso voluntário (fl. 886 e ss) tempestivamente na data de 14/11/2011. Reproduzo trechos dos argumentos da empresa (constantes no acórdão da DRJ) que tratam somente das questões que serão enfrentadas aqui neste acórdão:

*(início do trecho do acórdão da DRJ)*

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, e 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 da parcela de R\$ 48.558.294,85 relativa 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.

(...)

Notificada do lançamento a contribuinte, representada pelo procurador Elias Eduardo Rosa Georges (fls. 754, 756 a 767), ingressou, em 28/10/2010, com a impugnação de fls. 714 a 753, alegando:

- 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;

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

(...)

*(término do trecho do relatório do acórdão da DRJ)*

Na data de 01/02/2016, esta turma ordinária, em outra composição, julgou o referido processo, ocasião em que decidiu pelo provimento integral ao recurso voluntário da recorrente.

Ciente do resultado, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial de divergência em relação à glosa da depreciação acelerada incentivada, que foi admitido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Em julgamento, a 1ª Turma da CSRF deu provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 a 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.

A partir de sua decisão, a CSRF decidiu baixar o processo para que esta turma ordinária enfrente as seguintes questões, que não haviam sido debatidas no julgamento do recurso voluntário, conforme se observa do trecho do voto vencedor, da CSRF:

Enfim, tendo a decisão recorrida dado provimento ao recurso voluntário, os presentes autos devem retornar para a turma *a quo* para apreciação de matérias não apreciadas no julgamento de segunda instância: (i) nulidade do auto de infração por desconsiderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; (ii) impossibilidade de cobrança da multa de ofício diante do princípio do não confisco.

No retorno do processo à Câmara baixa, fui sorteado como relator.

Este é o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **Delimitação da Lide**

Conforme já tratado no relatório deste acórdão, a CSRF baixou este processo para julgamento das questões não enfrentadas por esta turma ordinária, em razão da decisão de dar provimento em relação ao recurso voluntário no que tange à glosa de depreciação acelerada incentivada, que posteriormente foi revertida pela Câmara Superior.

Assim, de acordo com a decisão da CSRF, restam-se enfrentar duas questões trazidas no recurso voluntário:

(i) nulidade do auto de infração por desconsiderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; e

(ii) impossibilidade de cobrança da multa de ofício diante do princípio do não confisco.

## **NULIDADE**

A Recorrente pugna pela nulidade do lançamento fiscal 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. Alega que 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.

De plano, posso afastar o pleito de nulidade, pois tal pedido deve ser reconhecido e avaliado como mérito.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece as hipóteses de nulidade do auto de infração:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

O art. 10 também do Decreto nº 70.235/1972, por sua vez, estabelece o reconhecimento de nulidades formais no lançamento:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Como a demanda por nulidade não se encaixa em nenhuma das hipóteses aqui destacadas, rejeito o pedido de nulidade da Recorrente, para analisá-lo nas razões de mérito.

## **MÉRITO**

## Recomposição do IRPJ e da CSLL

Quanto ao pedido de recomposição do IRPJ e da CSLL caso a autuação fosse mantida, a recorrente indicou o seguinte:

Especificamente no que tange à glosa da exclusão relacionada à depreciação acelerada incentivada, a Autoridade Fiscal deveria, ao menos, ter:

(i) considerado como dedutível parcela do valor excluído pela Recorrente, já que, não sendo supostamente admitida a depreciação acelerada incentivada, deveria ao menos ser reconhecida a depreciação normal ou a quota de exaustão aplicável;

(ii) efetuado a recomposição das bases de cálculo de IRPJ e CSL dos anos subsequentes, na medida em que a autuação alterou o valor do prejuízo fiscal e da base negativa de CSL passível de compensação nos exercícios seguintes, além de também ser necessário considerar a depreciação normal ou a quota de exaustão aplicável.

Com relação aos efeitos no próprio ano do fato gerador apurado, a fiscalização ressaltou que iria desfazer os efeitos fiscais decorrentes da exclusão total das despesas com o cultivo da cana-de-açúcar, veja (e-fl. 50):

Por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constata-se que assim foi feito na fiscalizada. Considerando que a conceituação da fiscalizada como exercente de atividade rural em sua totalidade está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos. Assim, cabe a esta fiscalização desfazer os efeitos fiscais dos ajustes na determinação no imposto de renda, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições, referentes aos bens adquiridos no ano calendário de 2005, que também foram incorretas.

Como visto, a fiscalização reconheceu o direito da depreciação/exaustão convencional, lançando somente a diferença entre a depreciação efetuada pela empresa e a depreciação/exaustão a que a recorrente teria direito, pelo que entendo correto o procedimento da fiscalização.

Quanto ao pedido de ajustes nos anos seguintes, parece-me que a recorrente tenta aplicar os efeitos da postergação no caso.

A postergação representa uma incorreção fiscal quanto ao período em que se deve reconhecer um registro. Desta forma, seja postergando uma receita ou antecipando uma despesa, a postergação se dá quando a empresa deixa de pagar tributo que lhe seria devido, para quitá-lo em momento posterior.

No caso concreto, a exclusão integral dos custos com o cultivo da cana-de-açúcar geraram um recolhimento de tributo a menor, que supostamente foi apurado em períodos posteriores.

E, para a aplicação da postergação, deve-se seguir o mandamento contido nos parágrafos 4º, 5º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1977 (base legal do art. 273 do RIR/99):

Decreto-Lei nº 1.598/1977

*§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na*

*determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.*

§ 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.*

§ 6º - *O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.*

§ 7º - *O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.*

#### RIR/1999

*Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

§ 1º *O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).*

§ 2º *O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Primeiramente, há que definir que o artigo acima não trata especificamente da postergação, mas sim da inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração da receita, custos e despesas. Ou seja, a apuração de tributo que contraria o regime de competência.

A partir daí é que se deve avaliar se tal inexatidão: i) não resultou em postergação ou redução indevida do lucro real; ou ii) resultou em ii.1) postergação ou ii.2) redução indevida do lucro real.

Ou seja, inicialmente deve-se se vencer a premissa de que a inexatidão constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária e multa, para posteriormente verificar se houve postergação ou não. No caso, vencida a premissa primária e, em se verificando que não ocorreu a postergação, o lançamento deve ser fundamentado na redução indevida do lucro real.

A postergação somente ocorre quando o tributo que deixou de ser pago no correspondente período de apuração o foi em período de apuração posterior. Se a receita (por exemplo) foi contabilizada em período posterior, há de se verificar se em tal período houve apuração de tributo a pagar e se a base de cálculo do tributo contempla todo o valor da receita postergada.

Isto é o que dita o Parecer Cosit nº 02/1996, indicado inclusive pela recorrente como base para o pedido de aplicação da postergação:

*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.*

*6.3 - 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.*

Caso isto não ocorra - o efetivo pagamento em período posterior - não há a postergação, mas sim redução indevida do lucro real, conforme dita o inciso II do art. 273 do RIR/99, reproduzido novamente para facilitar a compreensão:

*Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

No caso concreto, percebo que a postergação não se efetivou:

No ano-calendário de 2006, a empresa apurou lucro real de R\$ 155.392,82 (e-fl. 1.358) e saldo negativo de R\$ 1.524.224,66 (e-fl. 1.359); quanto à CSLL, apurou base de

cálculo de R\$ 155.392,82 (e-fl. 1.360) e saldo negativo de R\$ 559.458,31 (e-fl. 1.361). Como se vê, o valor de lucro real e da base de cálculo da CSLL é muito aquém do valor base para o lançamento fiscal de glosa de exclusão indevida (R\$ 26.895.627,03) o que demonstra que não houve apuração de tributo que comprove a ocorrência da postergação. E, mesmo que a empresa intentasse aproveitar a base de cálculo de R\$ 155.392,82, para o IRPJ e para CSLL, ela deveria trazer aos autos documentos e elementos que comprovassem que este valor (R\$ 155.392,82) está inserido na base de tributação de R\$ 26.895.627,03, para efetivamente demonstrar os efeitos da postergação de ao menos parte do valor autuado, o que não ocorreu.

Quanto ao ano-calendário de 2007, vê-se que a empresa apurou um prejuízo fiscal de R\$ 16.790.968,19 (e-fl. 1.364) e saldo negativo de R\$ 2.936.369,73 (e-fl. 1.365); e, quanto à CSLL, apurou base de cálculo negativa de R\$ 16.790.968,19 (e-fl. 1.366). Desta forma, como não apurou tributo a recolher, a postergação não foi confirmada.

Por fim, em relação à postergação, cabe ressaltar que a recorrente não colabora com seu pedido, deixando de apresentar documentos necessários a tal investigação, quais sejam, controle contábil e fiscal da depreciação/exaustão dos períodos seguintes, para que se possa avaliar a efetiva ocorrência da postergação.

Quanto ao pedido de ajuste de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, tenho a observar que a depreciação acelerada causa o efeito de redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL ou aumento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, gerando pagamento de tributo a menor no ano em que deduzida (no caso concreto, ano de 2005). Quando deduzida indevidamente (depreciação acelerada), a glosa desses valores causa efeito inverso, aumentando o lucro real e a base de cálculo da CSLL ou reduzindo o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL. Assim, não há dano à parte que tem sua despesa de depreciação glosada, pois o prejuízo fiscal será devidamente compensado no correto exercício fiscal.

E foi o que ocorreu no caso dos autos. A fiscalização compensou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados no próprio ano de 2005 e apurados nos exercícios anteriores. Como a autuação foi mantida, os valores controlados nos sistemas da RFB estão corretos. Frise-se que este acórdão somente trata da glosa da depreciação acelerada incentivada.

O reajustamento da base de prejuízo deveria ocorrer, por exemplo, caso a empresa fosse autuada, a fiscalização efetuasse a compensação e recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL e, posteriormente, a autuação fosse julgada improcedente. Aí sim a empresa teria o direito de restabelecer seu prejuízo conforme constante nos cadastros da RFB em período imediatamente anterior à autuação fiscal.

Entretanto, como não é o caso que aqui se julga, afasto o pedido de reajuste do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Diante do exposto, nego provimento quanto a este ponto.

**Multa de Ofício - Princípio do não Confisco**

A recorrente pugna pela aplicação do princípio constitucional do não confisco em relação à aplicação da multa de ofício.

Não obstante tal argumento, não cabe a este julgador enfrentar questões trazidas como inconstitucionais, conforme dita a Súmula CARF nº 2:

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

Desta forma, nego provimento quanto a este ponto.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário em relação às questões determinadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ainda não haviam sido enfrentadas por esta turma ordinária, quando do julgamento que resultou no acórdão nº 1401-001.524, de 01 de fevereiro de 2016.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa