



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.000510/2010-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.397 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2021
Recorrente SÃO MARTINHO TERRAS IMOBILIÁRIAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

POSTERGAÇÃO. EFEITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECONHECIMENTO.

Deve-se reconhecer a existência de postergação de tributo (IRPJ), então apurado pela autoridade diligenciadora fiscal, o qual deve ser deduzido da exação do auto de infração de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

POSTERGAÇÃO. EFEITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECONHECIMENTO.

Deve-se reconhecer a existência de postergação de tributo (CSLL), então apurado pela autoridade diligenciadora fiscal, o qual deve ser deduzido da exação do auto de infração de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer que os valores pagos a maior no ano de 2006 a 2008 e 2010 a 2011, a título de IRPJ e de CSLL, respectivamente, possam ser considerados pagamentos postergados, devendo tais importâncias serem deduzidas dos valores lançados nos pertinentes autos de infração.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Goncalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos Andre Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

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 possuísssem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional.

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

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

Isto porque, foi objeto de autuação a exclusão, considerada indevida, para o não de 2005, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas relativas a financiamentos securitizados e à depreciação incentivada de atividade rural.

Mantida a autuação pela DRJ, foi interposto Recurso Voluntário, provido para acatar as exclusões de despesas realizadas pela Recorrente, inerentes aos financiamentos securitizados e à depreciação acelerada incentivada (despesas relativas à lavoura canavieira e à máquinas e equipamentos agrícolas, cancelando-se as multas isoladas.

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, visando a reforma da decisão no que diz respeito apenas ao tratamento contábil (exaustão ou depreciação) a ser conferido aos custos inerentes à formação da lavoura canavieira, tendo restado definitivas as demais matérias relativas a i-exclusão de despesas com financiamentos securitizados, ii – depreciação incentivada de máquinas e equipamentos agrícolas e iii – cancelamento das multas isoladas.

Ao Recurso Especial da PGFN, nos termos do referido acórdão, foi dado provimento, para afastar a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira (matéria objeto do recurso especial), e determinou-se o retorno dos autos ao colegiado de origem para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

De modo que, a matéria objeto de análise nesse julgamento, diz respeito à preliminar de nulidade da autuação, por descon siderar os efeitos das glosas do ano base de 2005 nos exercícios subsequentes.

Vindo os autos para julgamento, este colegiado, por maioria, afastou a arguição de nulidade, conforme Resolução 1401-000.695 de 22 de janeiro de 2020, por entender que os

efeitos das glosas do ano base de 2005 nos exercícios subsequentes, se confundiriam com o próprio mérito da questão. Assim, foi o julgamento convertido em diligência para a confirmação da ocorrência de postergação do pagamento em relação aos valores dos ativos da lavoura canavieira, objeto da depreciação acelerada incentivada glosada.

Sobre as conclusões da diligência a Recorrente foi intimada a se manifestar sobre as conclusões atingidas pela diligência fiscal e apresentou pedido de esclarecimentos suplementares pleiteando da autoridade fiscal os seguintes esclarecimentos:

(i) confirmar se os valores (históricos) considerados postergados em resultado à diligência realizada foram de R\$ 3.543.204,04 a título de IRPJ e R\$ 664.167,17 a título de CSLL;

(ii) levando em consideração os valores postergados, calcular e informar qual seria o valor do débito remanescente a ser exigido neste feito. Lembra-se, nesse ponto, que o cálculo deve ser efetuado apenas no tocante à parcela do débito ora discutido, isto é, decorrente da exclusão de despesas relativas ao plantio da cana, visto que o restante do débito (relativo à exclusão de despesas de financiamentos securitizados, à depreciação incentivada de máquinas e equipamentos agrícolas e às multas isoladas) foi cancelado pelo CARF em decisão definitiva (Acórdão nº 1401-001.839, Seção de 23/03/2017), sendo que tais matérias não foram objeto de Recurso Especial pela Fazenda Nacional; e

(iii) confirmar se o valor das despesas excluídas pela Requerente no ano de 2005 a título de depreciação acelerada incentivada (ora em discussão), foi integralmente adicionado nos anos seguintes (2006 a 2011).

Contudo, antes que houvessem sido prestados, por parte da autoridade diligenciadora, os esclarecimentos solicitados pela Recorrente, os autos retornaram a esse colegiado para julgamento.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade.

Conforme observado por ocasião da resolução de conversão do julgamento em diligência, a Recorrente havia levantado pretensão no sentido de ver reconhecida a nulidade do

Auto de Infração em vista da ausência de recomposição da apuração do IRPJ e da CSLL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, como também quanto aos exercícios subsequentes.

Especificamente no que tange à glosa da exclusão relacionada à depreciação acelerada incentivada, aponta que 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.

Em tendo assim procedido, conforme apontando pela Recorrente, o trabalho da Autoridade Fiscal restaria maculado com um vício insanável, que não apenas contém imprecisão nos valores lançados a título de IRPJ e CSLL, multas e juros, como também deixou de levar em consideração os efeitos, para os exercícios subsequentes, dessa exigência.

Após debates, naquela ocasião, a turma concluiu pela inexistência da nulidade apontada, vez que o questionamento relativo à não compensação do prejuízo fiscal apurado pela Recorrente em 2005 no cálculo dos tributos objeto do lançamento de ofício ora questionados, faria parte do próprio mérito da questão a ser resolvida, não implicando em violação seja do art. 10, seja do art. 59, ambos do Decreto 70.235/72.

Embora, tenha sido dissidente há época, analisando os resultados atingidos pela diligência fiscal, revejo meu posicionamento para alinhá-lo ao entendimento da turma, no sentido de afastar a preliminar de nulidade aduzida pela recorrente.

Mérito.

No que diz respeito ao mérito, considerando o que restou consignado ao final do Acórdão da C. CSRF, que determinou o retorno dos autos a esta Instância ordinária, para a apreciação das matérias que restaram prejudicadas pelo provimento do Recurso Voluntário há época, temos que resta à apreciação o questionamento relativo à não compensação do prejuízo fiscal apurado pela Recorrente em 2005 no cálculo dos tributos objeto do lançamento de ofício ora questionados.

Assim, tem-se que uma vez totalmente reestabelecida a glosa da depreciação acelerada incentivada da lavoura canavieira, entende-se como correto e muito relevante o apontamento da ausência de verificação da postergação do pagamento da tributação correspondente a tal dedução específica, sendo manifestamente procedente, o pleito subsidiário da Recorrente em sua Manifestação pela complementação do trabalho fiscal.

Frise-se que a alegação e demonstração da Contribuinte da ocorrência da postergação do pagamento abrangeu tanto o seu maquinário, como a lavoura de cana-de-açúcar. E, uma vez revelando-se verdadeira a afirmação e existente tal fato em relação às máquinas e equipamentos, como atestado pela própria Unidade Local, resta, agora, presente um forte indício de igual ocorrência com os ativos biológicos.

Indício esse confirmado pelo Relatório da Diligência Fiscal quando elaborou o Demonstrativo de Postergação e o Demonstrativo de Cálculo de Postergação de IRPJ e CSLL, anexados como arquivos não pagináveis.

E promoveu as seguintes observações:

i) Uma vez que o próprio contribuinte declarou que os valores recolhidos a maior do que os valores apurados referentes ao IRPJ e CSLL foram objeto de compensação ou incorporação ao saldo negativo do período, a fiscalização não utilizou esses valores recolhidos a maior nos cálculos da postergação do IRPJ e CSLL.

ii) Não há que se falar de postergação de pagamento de IRPJ e CSLL da depreciação relativa à lavoura da cana que foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2005 e adicionadas às bases de cálculo do ano-calendário de 2009 por que tais valores foram considerados na fiscalização anterior conforme descrito no item 69 do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal do processo Administrativo Fiscal nº 15956.720233/2013-33 (fls.1045 a 1112 do referido processo).

iii) Em suas apurações originais, nos períodos de apuração de dezembro de 2008, agosto de 2010 a novembro de 2010, a contribuinte compensou prejuízos fiscais anteriores e bases de cálculo negativas de CSLL (novembro de 2010) em valores inferiores aos 30% permitidos pela legislação vigente. No entanto, nas apurações dos valores postergados de IRPJ e CSLL, a contribuinte, agora, compensou 30% do lucro líquido ajustado e da base de cálculo da CSLL. Uma vez que essas compensações são uma faculdade e não uma obrigatoriedade, a fiscalização apurou, partindo do demonstrativo “33 Demonstrativos Postergacao” apresentado, os valores postergados de IRPJ e CSLL, considerando os valores inicialmente compensados.

iv) No ano de 2011 as antecipações efetuadas ao longo do ano, referentes ao IRPJ e à CSLL, foram superiores aos valores apurados no ajuste do exercício, restando valores de IRPJ e CSLL recolhidos superiores aos devidos. Uma vez que esses valores recolhidos a maior podem ser objeto de compensação e que o próprio contribuinte afirmou que os valores recolhidos a maior do que os apurados foram objeto de compensação ou de incorporação ao saldo negativo, a fiscalização calculou os valores máximos postergados do IRPJ e CSLL no ano de 2011 da seguinte forma: Incluiu no ajuste do exercício o valor de R\$ 3.069.416,77 referente à reversão da adição do plantio da cana incentivado em 2005 em seus valores acumulados no ano para apurar os novos valores de IRPJ e a CSLL. Os valores máximos de postergação, ao logo do ano de 2011, são as diferenças entre o IRPJ apurado e a CSLL apurada no ajuste do exercício e os novos valores apurados de IRPJ e CSLL com a adição da reversão do plantio da cana de 2005, conforme demonstrado abaixo:

CNPJ 48.663.421/0001-29 - São Martinho Terras Imobiliárias S.A	
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real	Acumulado dez/11
Lucro Líquido antes do IRPJ	191.242.855,77
Ajustes do RTT	(26.555.100,47)
Reversão Adição - Plantio Incentivado 2005	- 3.069.416,77
Demais Adições	259.113.844,67
Total de adições	256.044.427,90
Total de exclusões	318.144.707,86
LUCRO REAL ANTES COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. APURAÇÃO	102.587.475,34
(-) COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PER. DE APUR. ANTERIORES	30.776.242,60
LUCRO REAL ajustado	71.811.232,74
IRPJ - Alíquota 15%	10.771.684,91
IRPJ - Alíquota 10%	7.157.123,27
Total IRPJ	17.928.808,18
IRPJ apurado no ajuste do exercício (21 Demonstrativos Apuração)	18.465.956,12
IRPJ máximo postergado no ano	537.147,94
BASE DE CÁLC. ANTES COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	102.587.475,34
(-) Base de Cálculo Negativa da CSLL Per Anter. - Ativ. em geral	30.776.242,60
BASE DE CÁLCULO CSLL	71.811.232,74
CSLL - Alíquota 9%	6.463.010,95
CSLL apurada no ajuste do exercício (21 Demonstrativos Apuração)	6.656.384,20
CSLL máxima postergado no ano	193.373,26

OBS: os valores postergados de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2011 foram inferiores aos limites apurados, de forma que os valores calculados foram considerados pela fiscalização.

Em seguida, utilizando-se o sistema de cálculos da RFB “SICALC”, cujos demonstrativos estão em anexo, a fiscalização vinculou os pagamentos postergados aos valores originais do IRPJ e CSLL exigíveis por meio dos Autos de Infração 15956.000510/2010-45 considerando as datas de recolhimento/compensação para calcular os valores amortizados conforme “IRPJ e CSLL POSTERGADOS VALOR ORIGINAL MULTA E JUROS ” (em anexo).

3- Questionamentos do Órgão Julgador:

3.1- Ocorrência da postergação de pagamentos correspondente a depreciação ordinária da lavoura canavieira:

Os valores dos pagamentos postergados de IRPJ e da CSLL apurados no ano calendário de 2005 relativas a depreciação da lavoura canavieira lançados nos Autos de Infração anexo ao processo 15956.000510/2010-45 estão discriminados no “IRPJ e CSLL POSTERGADOS VALOR ORIGINAL MULTA E JUROS”.

Observa-se que nos termos do item 6.1 do Parecer Normativo COSIT nº 2/1996 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, ou seja, levando-se em conta a data de início de ação fiscal 01/06/2009. No entanto, os cálculos das postergações não foram restringidos à data de início de ação fiscal em virtude do determinado pela autoridade julgadora às fls. 3284 do processo 15956.000510/2010-45.

Pela apuração e avaliação feita pela autoridade diligenciadora. Para tanto se faz necessário apresentar em quadros comparativos e/ou tabelas a apuração descrita no relatório das diligências, isto no sentido apenas de facilitar a visualização dos valores apurados e tidos como pagamentos postergados e, também, para uma compreensão acerca da natureza destes pagamentos, se efetivados de maneira espontânea ou não, conforme anunciado no relatório da autoridade fiscal diligenciadora, aliás, muito bem elaborado.

Conforme relatoriado, a Contribuinte efetivara uma exclusão na apuração do Lucro Real, ano calendário de 2005, a título de depreciação acelerada incentivada – lavoura de cana de açúcar, sendo objeto de glosa fiscal no montante de R\$ 48.558.294,85.

Em princípio, das planilhas colacionadas como anexos não pagináveis, como observado pela recorrente, a autoridade diligenciadora elaborou o quadro resumo abaixo, com a finalidade de identificar os valores históricos que entendeu terem sido considerados na diligência como tributos postergados:

Ano	IRPJ postergado	CSLL postergada
2006 a 2008	R\$ 687.840,54	R\$ 240.840,34
2010	R\$ 2.576.503,07	R\$ 320.468,98
2011	R\$ 278.860,43	R\$ 102.857,85
TOT.	R\$ 3.543.204,04	R\$ 664.167,17

Contudo, como apontado na manifestação ao resultado da diligência, não houve o suficiente esclarecimento, se foi com base nas adições realizadas nos anos seguintes ao autuado, a D. Auditora Fiscal considerou, como tributos postergados, os valores históricos acima, e quais valores remanesceriam da autuação, após a devida exclusão dos montantes postergados.

A dúvida da contribuinte se justifica, posto que o objetivo da diligência era tão somente promover o levantamento histórico para a visualização dos valores apurados e tidos como pagamentos postergados, para posteriormente, em momento subsequente, avaliar se tal procedimento de pagamento teria se dado de forma espontânea ou não.

Como bem observado pelo D. Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano ao proferir o voto condutor do Acórdão 1401-005.376, que analisou caso análogo.

Esta posição destacada pela autoridade diligenciadora deve-se ao que consta, me parece, no já mencionado Parecer Normativo COSIT nº 02 de 1996, que reproduz alguns itens abaixo:

61. 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.

O referido parecer cuida de esclarecer e definir certos procedimentos a serem observados em função do determinado no artigo art.6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Art.6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

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

[...]

Observa-se que o parecer, ao cuidar das hipóteses de aplicação do art.6º do DL 1.598 de 1977 reporta-se a efeitos provenientes de receitas e/ou custos/despesas **contábeis**, não havendo referências à ajustes fiscais (adições e exclusões diretamente na apuração do lucro real).

Tal constatação não passou despercebida pela Conselheira Titular da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, deste Colegiado, Edeli Pereira Bessa, Auditora-Fiscal da RFB, em comentários acerca do tema em brilhante artigo intitulado **O Benefício fiscal da depreciação acelerada e a análise da postergação do imposto: aspecto técnico-probatórios**, integrante da obra **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF, 2020**:

*Emerge daí o questionamento quanto à aplicação de tais determinações em face de **glosa de exclusão** de depreciação acelerada, possivelmente vinculada à adição futura dos valores antecipadamente deduzidos na apuração do lucro tributável, ou seja, na hipótese de a infração cometida pelo sujeito passivo não se operar na escrituração contábil, mas sim nos ajustes ao lucro líquido para fins de determinação do lucro tributável.*

[...]

Especificamente quanto ao benefício fiscal de depreciação acelerada em tela, indevidamente aproveitado, não é razoável afastar a hipótese de postergação apenas porque a legislação se reporta à apuração contábil, [...].

Logo, se o procedimento de revisão alcançar períodos de apuração nos quais houve o registro de adições vinculadas à exclusão tida por indevida, deverá a autoridade fiscal verificar a repercussão da infração nos períodos seguintes também investigados.

[...]

De outro lado, se a investigação fiscal se restringiu ao período de apuração no qual promovida a exclusão indevida, o sujeito passivo poderá, no curso do contencioso administrativo, provar a existência de pagamento postergado em períodos de apuração ocorridos até o início do procedimento fiscal.

[...]

Pagamentos a maior posteriores, porque não espontâneos, somente são passíveis de reconhecimento em face de pedido de restituição ou declaração de compensação. [destaque da autora]

Bem, vimos que o lançamento foi cientificado à Contribuinte em maio de 2010 e só aconteceu recolhimentos de IRPJ e de CSLL no calendário de **2014**, por meio de estimativas mensais destes tributos, e as diferenças a maior (postergadas) poderiam ser tratadas como decorrentes de pagamentos não espontâneos.

Seguindo à risca o que consta no referido parecer, não haver-se-ia de se considerar os recolhimentos (diferenças) de IRPJ e de CSLL então apontados como postergados, apurados no relatório da autoridade diligenciadora.

Entretanto, no caso específico dos autos, tal posição deve ser atenuada tendo em vista que o tema exclusões indevidas (fiscalmente) semelhantes à descrita ora nos autos foi objeto de julgamento por parte deste Colegiado, em decisões favoráveis ao procedimento aqui adotado pela Recorrente, ou seja, havia um dissídio jurisprudencial entre as turmas ordinárias.

Apesar de tal questão haver sido definitivamente julgado pela CSRF em sentido contrário às pretensões da Recorrente, entendo que os pagamentos posteriores à ação fiscal devam ser tratados como se espontâneos fossem e, assim, permitir a sua dedução das exigências lançadas de ofício.

Na linha desse entendimento, é possível reconhecer que os valores pagos a maior no ano de 2006 a 2008 e 2010 a 2011, a título de **IRPJ** e de **CSLL**, respectivamente, possam ser considerados pagamentos postergados, devendo tais importâncias serem deduzidas dos valores lançados nos pertinentes autos de infração.

Quanto ao questionamento da Recorrente no sentido de que se seria possível, à D. Auditora Fiscal, efetuar os cálculos dos valores que remanesceriam da autuação, após a devida exclusão dos montantes postergados, entendo que tal cálculo deverá ser feito no momento da liquidação do julgado, após o reconhecimento das postergações apontadas nos valores históricos de:

Ano	IRPJ postergado	CSLL postergada
2006 a 2008	R\$ 687.840,54	R\$ 240.840,34
2010	R\$ 2.576.503,07	R\$ 320.468,98
2011	R\$ 278.860,43	R\$ 102.857,85
TOT.	R\$ 3.543.204,04	R\$ 664.167,17

Quanto ao pedido da Requerente que também gostaria que fosse confirmado pela D. Auditora Fiscal, se, durante a diligência realizada, verificou que o valor das despesas excluídas pela Requerente no ano de 2005 a título de depreciação acelerada incentivada (ora em discussão), foi integralmente adicionado nos anos seguintes (2006 a 2011), entendo que tais valores restaram demonstrados pela autoridade diligenciadora no momento da elaboração das planilha de apuração do IRPJ e da CSLL postergados, anexados aos autos em arquivos não pagináveis.

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade e no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que os valores pagos a maior no ano de 2006 a 2008 e 2010 a 2011, a título de IRPJ e de CSLL, respectivamente, possam ser considerados pagamentos postergados, devendo tais importâncias serem deduzidas dos valores lançados nos pertinentes autos de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.