



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15956.720092/2012-78
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-003.840 – 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2018
Matéria DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA
Embargante PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A
Interessado UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONSTATADA. SANEAMENTO

A omissão apontada em Embargos de Declaração, uma vez constatada, deve ser suprida, atribuindo-se efeitos infringentes, caso altere a decisão embargada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INEXATIDÃO DE PERÍODO DE APURAÇÃO DE CUSTO. POSTERGAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. QUESTÕES RELEVANTES AO QUANTUM DEBEATUR

A inexatidão quanto ao período de apuração de custo e a extinção do crédito tributário constituído de ofício por pagamento em anos posteriores são questões que, uma vez formuladas pelo contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, devem ser respondidas pelo julgador, sob pena de omissão, pois, caso se confirme a hipótese de postergação, pode resultar no cancelamento do lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para, re-ratificando o Acórdão n° 9101-002.801, de 10/05/2017, com efeitos infringentes, determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para que este decida sobre a inexatidão quanto ao período de apuração de custo e a extinção das obrigações tributárias, constituídas pelo lançamento no auto de infração, por pagamento em anos posteriores.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A opôs Embargos de Declaração em face do acórdão nº 9101-002.801 (fls. 1296 e seguintes), que deu parcial provimento ao Recurso Especial da União, nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. No mérito, (i) quanto à depreciação da cana-de-açúcar, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; (ii) quanto à depreciação das máquinas agrícolas, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (iii) quanto à multa isolada, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à depreciação da cana-de-açúcar e à multa isolada, o conselheiro André Mendes de Moura.”

A ementa está do acórdão embargado tem a seguinte redação:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2009

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MP
2.15970/2001.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 6º, da MP nº 2.15970/2001.

ATIVIDADE RURAL. 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.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007."

A ciência do acórdão embargado ocorreu em 27/11/2017, à efl. 1.346. Os Embargos de Declaração foram opostos em 29/11/2017, à efl. 1347.

A Embargante manifesta que, segundo as autoridades fiscais, a exigência tributária está fundada na acusação de que não exerce atividade rural, motivo por que não poderia usufruir da dedução integral do valor do ativo permanente empregado na produção agrícola, a título de depreciação integral (artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001). Diz ainda que as autoridades fiscais também entendem que, ainda que fosse titular do direito de gozar do benefício referido, a cultura de cana-de-açúcar não deprecia, mas se sujeita à exaustão, porque lhe é devido o equivocado o tratamento de floresta.

A Embargante relata, diante disso, que impugnou o lançamento, comprovando que devem prevalecer, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as deduções dos custos de formação da lavoura da cana-de-açúcar e demais ativos relacionados com o exercício de sua atividade rural, a título de depreciação acelerada, na medida em que, por exercer atividade rural e deter ativos permanentes imobilizados, faz jus ao benefício fiscal, nos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001.

Ademais, informa que alegara, como questão prejudicial ao mérito, que, tratando-se de benefício que representa mera postergação do tributo, já que a exclusão efetuada em um exercício é adicionada em anos-calendário posteriores, o valor exigido no auto de

infração já teria sido pago, em parte, e completamente solvido até o julgamento definitivo da impugnação.

Todavia, apesar da solidez das provas e das alegações apresentadas quando de sua impugnação, a 3ª Turma da DRJ/RPO decidiu, equivocadamente, por rejeitar os argumentos da Embargante, dando ensejo, com isso, à interposição de Recurso Voluntário, com o objetivo de obter a reforma da decisão oportunamente guerreada, reconhecendo-se a improcedência do lançamento efetuado.

Assim, após o regular processamento do feito, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara proveu integralmente o Recurso Voluntário interposto, reconhecendo o direito da Embargante ao benefício da depreciação acelerada. Por esse motivo, os demais pontos ventilados no Recurso Voluntário restaram prejudicados, não tendo sido analisados quando do julgamento.

Inconformada com o aresto prolatado em segunda instância, a Embargada interpôs Recurso Especial, suscitando a existência de interpretações divergentes no que tange à possibilidade (i) de utilização do benefício da depreciação acelerada, tanto por submeter-se a cultura da cana-de-açúcar à exaustão (e não à depreciação), quanto por se tratar, no caso da Embargante, de agroindústria, o que inviabilizaria a utilização de tal benefício; e (ii) de concomitância da imposição das multas isolada e proporcional.

Regularmente processado o feito, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao Recurso Especial da Embargada.

Em que pese o entendimento adotado pela 1ª Turma da CSRF, é de se ver que o aresto embargado se omitiu a respeito de ponto importante sobre o qual deveria ter se manifestado, qual seja, a necessidade de devolver os autos à Câmara Julgadora *a quo* para análise dos demais pontos abordados no Recurso Voluntário da Embargante, os quais não foram analisados em razão da decisão anterior ter admitido a utilização do benefício da depreciação acelerada relativamente aos custos da formação da lavoura de cana-de-açúcar. Isso porque a Embargante alegara ainda, como questão prejudicial a ser analisada caso restasse vencida no mérito quanto ao direito à fruição do benefício da depreciação acelerada, que, por se tratar de um benefício que representa mera postergação do tributo, na medida em que a exclusão efetuada em um exercício é adicionada em anos posteriores, o valor exigido no auto de infração já teria sido pago em parte, e estaria solvido completamente até o julgamento definitivo da impugnação.

Vale frisar que tal questão sequer foi apreciada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, ao prolatar o acórdão 1401-001.523, uma vez que, ao reconhecer o direito da Embargante à fruição do benefício da depreciação acelerada, aquela questão se tornou desnecessária e sem sentido. Entretanto, com a interposição do Recurso Especial, por parte da Embargada, para discutir o benefício da depreciação acelerada, e o seu posterior provimento por esta 1ª Turma, a análise de tal questão prejudicial revela-se imprescindível, sob pena de restar violado o direito da Embargante à ampla defesa e ao devido processo legal.

Diante do exposto, a Embargante requer sejam recebidos os presentes Embargos Declaratórios, para que a Turma embargada possa tomar conhecimento da omissão ora apontada, sanando-a, conforme o requerido, determinando-se a devolução dos autos à instância inferior a fim de que esta proceda à análise da questão prejudicial ao mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Os presentes Embargos de Declaração são tempestivos.

Anoto que o Despacho de Admissibilidade dos Embargos determinou o retorno dos autos à carga do Conselheiro André Mendes de Moura, relator do acórdão embargado. No entanto, o ilustre Conselheiro afastou-se do serviço em razão do gozo de licença capacitação, motivo por que estes Embargos, por sorteio, foram distribuídos à carga do presente relator, em 07/06/2018. Nesse sentido, não há razão para desconsiderar o ato jurídico do sorteio e, conseqüentemente, da distribuição, na forma do artigo 49, § 6º, do RICARF:

"Art. 49

.....

§6º Os embargos de declaração opostos contra decisões e os processos de retorno de diligência de turmas extintas serão distribuídos ao relator ou redator, independentemente de sorteio ou, caso relator ou redator não mais pertencer à Seção, o Presidente da respectiva Câmara devolverá para sorteio no âmbito da Seção."

No Despacho de Admissibilidade, a Presidente do CARF, Dr^a Adriana Gomes Rêgo, admitiu os Embargos, com base no suporte fático abaixo:

"Nada obstante a embargante, por ocasião da interposição do seu recurso voluntário, tenha apresentado a questão da *postergação de pagamento dos tributos* como uma questão prejudicial ao mérito, fato é que o acórdão embargado [rectius, acórdão do Recurso Voluntário] adotou entendimento diverso, afirmando que o referido "*prejuízo*" somente seria verificado *se acaso a posição do colegiado fosse no sentido de reconhecer como procedente a glosa perpetrada pela fiscalização*.

Em outras palavras, o colegiado não tratou a questão como efetiva *prejudicial de mérito*, senão como uma questão a ser decidida *somente após a resolução de mérito* (de forma semelhante à [sic] uma discussão acerca da exigência, ou não, de multa de ofício, ou acerca do percentual desta multa, a qual só se estabelece *após a decisão de mérito* quanto a ser devido, ou não, em primeiro lugar, o tributo lançado). Isto resta claro no seguinte excerto do voto vencido do relator do Acórdão nº 1401-001.523, que analisou o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, *verbis*:

"A recorrente traz à baila uma questão que entende ser prejudicial ao mérito da questão principal a ser julgada, qual seja, a possibilidade de a cultura canavieira (com suas máquinas) ser beneficiada pelo regime da depreciação acelerada incentivada.

Esse prejuízo, contudo, só será verificado se a posição desta Turma for no sentido reconhecer como procedente a glosa perpetrada pela fiscalização. Ou seja, se a depreciação acelerada incentivada não puder ser efetivada pela empresa, haverá de se investigar se houve e em que medida se deu a efetiva postergação de pagamento dos tributos lançados. Nada obstante, se a posição

majoritária da Turma for no sentido de reconhecer como possível o benefício da depreciação acelerada incentivada, não haverá necessidade de diligência para promover aquela investigação.

Analisemos, então, o mérito dessa discussão.”

(destaques acrescidos)

A posição pessoal do relator do acórdão, contudo, que defendia a correção da glosa fiscal efetuada, restou vencida pelo colegiado, que concluiu, nos termos do voto vencedor, que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira *estão sujeitos à depreciação, e não à exaustão*, de sorte que *“podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada”*, exatamente na forma como procedera o contribuinte em sua escrituração.

Confirma-se, portanto, que efetivamente não houve qualquer pronunciamento do colegiado *a quo*, no caso concreto, acerca da ocorrência (ou não) de possível *postergação no pagamento de tributos*, a qual era uma das matérias alegadas pela defesa no recurso voluntário.

Registrou-se, por outro lado, naquela própria decisão (Acórdão nº 1401-001.523), conforme visto, que *a análise desta matéria (postergação) se faria imprescindível acaso o entendimento fosse o de que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira não pudessem fazer jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada*.

E esta foi exatamente a posição adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ou seja, a CSRF decidiu, no ponto, que a decisão *a quo* deveria ser reformada, pois os dispêndios na formação da lavoura canavieira *não podem se beneficiar do incentivo da depreciação rural acelerada*, consoante restou consignado na ementa ao norte transcrita (em consonância com o entendimento defendido pelo redator do voto vencedor da decisão ora embargada).

Neste contexto, exsurge clara a necessidade de que haja pronunciamento específico acerca da existência (ou não) da alegada *postergação no pagamento de tributos*, e, em não havendo tal pronunciamento, caracterizada está a omissão ora alegada pela embargante.

Em que pese a matéria *postergação no pagamento de tributos* não tenha feito parte nem do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, nem das contrarrazões a ele apresentadas pelo contribuinte, esta *“omissão”* encontra-se perfeitamente justificada pelo tratamento conferido à matéria em questão pela decisão *a quo*, e, por outro lado, não infirma nem invalida a existência de *efetiva omissão* no acórdão ora embargado, ao *não abordar a necessidade de que tal matéria seja adequadamente enfrentada*.”

Com efeito, em sede de Recurso Especial, a Embargante saiu derrotada, no julgamento da questão sobre a depreciação acelerada dos dispêndios empregados na formação de lavoura de cana de açúcar. Entretanto, no Recurso Voluntário, a então recorrente já alertava sobre as chamadas “questões prejudiciais ao mérito”, quais sejam, a inexatidão quanto ao período de apuração de custo e a extinção das obrigações tributárias, constituídas pelo lançamento no auto de infração, por pagamento em anos posteriores. Repare-se:

"111-2 - QUESTÕES PREJUDICIAIS AO MÉRITO

A par das questões de mérito evidenciadas neste Recurso, o lançamento e, conseqüentemente, a decisão de primeira instância que não os reformou, apresentam-se eivados de outros vícios que fazem com que lançamento fiscal não tenha procedência.

Neste sentido, caso não seja não se entenda pela procedência das questões de mérito, e isso se alega somente para que não seja considerado preclusa a argumentação que se desenvolverá a seguir, pois está a Recorrente certa da legitimidade de seu procedimento, motivado inclusive pelo já decidido, por unanimidade, por este Conselho, através de decisão da então 1ª turma do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão 10196.867), que o lançamento efetuado seja considerado totalmente improcedente.

Improcedente porque, por se tratar de um benefício que importa mera postergação do tributo, na medida em que a exclusão efetuada em um exercício é adicionada em anos posteriores. Em igual sentido, a Recorrente reduziu seu resultado tributado em um exercício, usufruindo de um benefício que lhe permitiu antecipar a dedutibilidade de um custo que seria dedutível nos exercícios subsequentes, sendo que, prevalecendo o entendimento da autoridade autuante, tal dedução configura como inexatidão *quanto ao período de apuração de custo*, que, nos termos do artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda, só autoriza o lançamento se e somente se **a redução não for devida em qualquer outro período de apuração** o valor exigido no auto de infração já foi pago, conforme a seguir se demonstra.

111.2.1 - DA EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO EM ANOS POSTERIORES. DO EFEITO DA POSTERGACÃO.

Por fim, é de se destacar, como demonstrado acima, que as exclusões objeto da glosa são despesas de depreciação, consideradas indevidas no exercício correspondente, mas devidas em períodos posteriores, tanto que adicionadas, conforme se denota das DIPJs anexas.

Em assim sendo, e de acordo com o próprio entendimento da Receita Federal (RIR/1999, art. 273; PN CST nº 57, de 1979 e PN Cosit nº 2, de 1996) constitui postergação do pagamento do tributo para período posterior ao que era (se assim o for) devido.

Tal fato foi inclusive observado pela fiscalização que expressamente o destacou no item 18.1 do termo de encerramento, da seguinte forma: (...) e, em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 60 meses, ou seja, nos próximos 5 anos, nos ajustes do Lucro Líquido do período.

Em assim sendo, e de acordo com o próprio entendimento da Receita Federal (RIR/1999, art. 273; PN CST nº 57, de 1979 e PN Cosit nº 2, de 1996) constitui **postergação do pagamento do tributo** para período posterior ao que era (se assim o for) devido.

Uma simples análise das adições posteriores revela que assim ocorreu e ocorrerá no caso concreto:

Processo nº 15956.720092/2012-78
Acórdão n.º 9101-003.840

CSRF-T1
Fl. 1.229

PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A
DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA - CONSOLIDADO - ADIÇÃO E EXCLUSÃO - VISÃO GERAL REFERENTE INCENTIVO ANO 2009



	Ano 2009	Ano 2010	Ano 2011	Ano 2012	Ano 2013	Ano 2014	TOTAL
Adições							
Reversão Canavial		8.614.825	8.614.825	8.614.825	8.614.825	8.614.825	43.074.123
Reversão Equipamentos		2.338.871	2.338.871	2.338.871	2.338.871	2.338.871	11.694.353
	-	10.953.695	10.953.695	10.953.695	10.953.695	10.953.695	54.768.476
Exclusões							
Incorporação Canavial	43.074.123						43.074.123
Incorporação Equipamentos	18.344.084						18.344.084
	61.418.206	-	-	-	-	-	61.418.206

Note-se, o valor total exclusão glosada será exatamente o montante já adicionado nos anos de 2010 e 2011, acrescidos dos valores a serem adicionados até 2014.

Assim, deveria o agente autuante recompor as bases de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2011, quando do lançamento, e constatando a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado **postergação** de pagamento de tributo, enseja que a autoridade fiscal efetue o lançamento no período em que tenha havido indevida redução constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado recolhido em períodos posteriores.

Igualmente deverá também agir a autoridade fiscal, quando do encerramento e execução do valor eventualmente devido, caso, por hipótese, o direito aqui sustentado não venha a ser reconhecido.

Nesta conjectura, por já recolhidos os tributos postergados, indevidamente lançados, pelo contribuinte, segundo o entendimento fiscal, em período posterior, dar ensejo unicamente à cobrança de juros de mora e correção monetária, quando for o caso, calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos conforme expresso no PN CST nº 57, de 1979, item 7.

Em suma, também neste aspecto não procede o auto de infração, requerendo-se desde já sua reforma.

A afirmação de agiu corretamente a autoridade administrativa, por não ter a Recorrente comprovado a reversão das exclusões nos anos subseqüentes não pode ser aplicada ao caso concreto, pois a mesma tinha e tem por obrigação confirmar tal fato, inclusive pelo fato de que as exclusões glosadas, como de conhecimento expresso e reconhecido do agente fiscalizador, são temporárias, e portanto devem ser adicionadas aos resultados futuros.

Por outro lado, referidas exclusões constam das DIPJS entregues e cujas cópias foram juntadas aos autos.

Notem, D. Conselheiros, que a redução do lucro real e da base da CSSL dos custos oriundos da depreciação não é indevida, em qualquer período de apuração, tanto que o incentivo refere-se a uma antecipação de seus efeitos e é meramente temporário.

Em suma, quer por força da postergação no pagamento dos tributos (inciso I do artigo 273) quer por força da vedação do lançamento de despesa antecipada passível de dedução em outro período de apuração (inciso II do mesmo artigo), não merece prevalecer a decisão recorrida, requerendo-se desde já sua reforma."

Nesse seguir, revela-se patente que a higidez do crédito tributário remanescente ao julgamento do Recurso Especial depende ainda de respostas das instâncias julgadoras administrativas quanto a questões que foram formuladas, em sede de Recurso Voluntário, e não respondidas até agora. Destaque-se que, a despeito de não serem questões prejudiciais ao mérito das que foram até aqui decididas, ao contrário do que sustenta a Embargante, ainda assim se vislumbra sua relevância para a definição do *quantum debeatur*, até porque, caso se confirme a hipótese de postergação, pode resultar no cancelamento do lançamento de ofício.

Em face do exposto, acolho os Embargos com efeitos infringentes para, sanando a omissão, determinar o retorno dos autos à Turma *a quo*, a fim de que esta decida sobre a inexatidão quanto ao período de apuração de custo e a extinção das obrigações tributárias, constituídas pelo lançamento no auto de infração, por pagamento em anos posteriores.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa