



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720097/2014-62
Recurso Voluntário
Resolução nº **1302-000.806 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIAS
Recorrente USINA IPIRANGA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se processo que retorna da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF para complemento de análise, por este colegiado, das alegações subsidiárias trazidas em recurso voluntário e não analisadas quando foi proferido o Acórdão n.º 1302-002.116, em 16 de maio de 2017, tendo em vista que foi dado provimento integral ao recurso, nos termos expostos na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. CSLL. ATIVIDADE RURAL. EXERCÍCIO. ATIVIDADE AGRO INDUSTRIAL. CANA-DE-AÇÚCAR. COEXISTÊNCIA. DEPRECIÇÃO ACELERADA. CABIMENTO.

Comprovado o exercício da atividade rural, tanto pela utilização das terras para o plantio da cana-de-açúcar como nos custos e emprego de mão-de-obra, o fato de, subsequentemente à produção da cana, esta ser utilizada pela própria interessada no processo de agro-industrialização não desnatura o exercício da atividade rural e não é fator impeditivo para o gozo dos benefícios atribuídos àquela atividade econômica, concernente à depreciação acelerada dos bens adquiridos para o ativo permanente, exceto a terra nua.

ATIVIDADE RURAL X ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. VEÍCULOS, MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS. SEGREGAÇÃO DE CUSTOS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS.

A legislação estabelece o rateio, proporcional às receitas, dos custos e despesas, comuns a todas as atividades, porém, os custos necessários à produção da cana-de-açúcar são custos exclusivos da atividade rural, não sendo, portanto, comuns às demais atividades, como por exemplo a de industrialização da cana. Assim, as máquinas e implementos agrícolas representam custos, via depreciação, exclusivos da atividade agrícola, pois em momento algum são compartilhados na atividade industrial, assim como a depreciação das moendas e caldeiras ou colunas de destilação representam custos exclusivos da atividade industrial. Custos comuns, em se tratando de bens depreciáveis, poderiam ser, por exemplo, os veículos, se empregados tanto na produção agrícola, como na produção industrial, e assim estariam sujeitos a rateio entre as duas atividades produtivas.

Ocorre que a 1ª Turma da CSRF deu provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com o que restou parcialmente reformado o acórdão de piso, nos termos retratados na ementa do Acórdão n.º 9101-004.302, em 06 de agosto de 2019, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2010

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

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-000.806 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15956.720097/2014-62

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. Precedentes. Acórdãos n.º 9101-002.798, 9101-002.801, 9101-002.982, 9101-002.983, 9101-003.017, 9101-003.976, 9101-003.977, 9101-003.978 e 9101-004.018.

Desta feita, tendo acolhido o recurso da d. PGFN, a 1ª Turma da CSRF determinou o retorno dos autos a esta turma para apreciação da parte remanescente do recurso voluntário não analisada pela decisão recorrida, qual seja: os efeitos da postergação e a impossibilidade de cumulação entre multas isolada e de ofício.

Com efeito, em seu apelo voluntário, a contribuinte aduziu razões subsidiárias acerca das referidas matérias, nos seguintes termos:

[...]

- Do efeito da Postergação.

Por fim, é de se destacar 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 DIPJ anexas.

Tal fato foi inclusive observado pela fiscalização que expressamente o destacou no item 6.2 do Termo de Verificação, da seguinte forma: "*verificamos, também, que o contribuinte procedeu à reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição*".

Em assim sendo, e de acordo com o próprio entendimento da Receita Federal (RIR/1999, art. 273; PN CST n.º 57, de 1979 e PN Cosit n.º 2, de 1996) constitui postergação do pagamento do tributo para período posterior ao que era (se assim o for) devido.

Dessa forma, deveria o agente autuante recompor as bases de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2014, quando do lançamento, e, constatando a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento de tributo, efetuado o lançamento apenas 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 assim também agir a autoridade fiscal, quando do encerramento e da execução do valor eventualmente devido, caso, por hipótese, o direito aqui sustentado não venha a ser reconhecido.

Nesta conjectura, por já terem sido recolhidos os tributos postergados pelo contribuinte, segundo o entendimento fiscal, em período posterior, dá-se 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 n.º 57, de 1979, item 7.

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-000.806 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15956.720097/2014-62

• As multas previstas no artigo 44, incisos I e II, alínea "b" da Lei n.º 9.430/96, possuem a mesma materialidade, qual seja: falta de recolhimento do imposto, seja após apuração anual, seja em decorrência de ausência de recolhimento por antecipação.

Isso se dá porque as antecipações com base em estimativas não constituem um novo tributo, mas tão-somente a antecipação de um fluxo de caixa do tributo devido pelo contribuinte ao final do ano calendário.

No caso sob exame, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, quando aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, a Autoridade Fiscal não poderá exigir, concomitantemente, a multa isolada. No caso, cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

E importante esclarecer que está havendo uma **DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA E IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES** sobre um mesmo fato tido supostamente como infração, pois foram efetivados **AUTOS DE INFRAÇÃO** co.it-a a contribuinte, no mesmo período, com lançamento da **MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA** sobre eles.

Repita-se, a ilustre fiscalização apurou suposta infração e sobre os respectivos valores entendeu que seria também devida suposta estimava e, por decorrência, aplicou **CONCOMITANTEMENTE MULTA DE OFÍCIO DE 75% E MULTA ISOLADA**.

O resultado disto é que a Recorrente está sendo penalizada com a gravosa multa de 150% equivalente à prática de fraude, acusação esta que em momento algum constou da peça fiscal.

Portanto, resta sobejamente demonstrado que não cabe a imputação concomitante das multas de ofício e isolada, quando uma infração absorver a outra, como é o caso dos presentes autos.

É o relatório.

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-000.806 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15956.720097/2014-62

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e já foi devidamente conhecido quando do seu primeiro julgamento por este colegiado.

O instituto da postergação de pagamento por inobservância do regime de competência correto está previsto no art. 6º, §§ 5º a 7º do DL. 1598/1977, *verbis*:

Art. 6º.

[...]

§ 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.

O Parecer Normativo Cosit 2/1996, orientou sua aplicação, nestes termos:

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

[...]

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST n.º 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-000.806 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15956.720097/2014-62

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, **devem ser observados os seguintes procedimentos:**

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

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

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

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

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-000.806 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15956.720097/2014-62

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.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

(grifei)

No presente caso, como bem aponta o contribuinte, a própria autoridade fiscal aponta no TVF (item 6.3) que a recorrente realizou a adição dos valores de depreciação normais incorridas nos períodos de apuração subsequentes, *verbis*:

6.3 Verificamos, também, que o contribuinte procedeu à reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição.

De fato, as DIPJ's juntadas aos autos na impugnação apontam que foram adicionados valores a título de reversão de depreciação acelerada incentivada nos anos-calendário de 2011 a 2013 (Ficha 09-A – Demonstração do Lucro Real – vide fls. 1144, 1212 e 1278). Por outro lado, na ficha 12-A da DIPJ verifica-se que o contribuinte apurou imposto devido ao final desses anos-calendário (vide fls. 1082, 1150 e 1218).

Desta feita, me parece que assiste razão à recorrente quanto à necessidade de consideração desses valores no lançamento.

Com efeito, havendo evidências de que foram oferecidos à tributação, em períodos posteriores, parte das despesas deduzidas antecipadamente fora do período de competência e tendo havido pagamento/declaração de imposto/contribuição devido nesses períodos, há que se considerar seus efeitos no lançamento.

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-000.806 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15956.720097/2014-62

Ocorre que, não é possível identificar pelos elementos dos autos (Termo de Verificação, DIPJ's), o montante de despesas adicionadas em cada um dos anos-calendários posteriores, até a data do lançamento, pela fiscalizada e que seria legalmente admitido como despesas normais nos respectivos períodos, a título de quotas de exaustão da cultura de cana-de-açúcar, passíveis de dedução e, por consequência, seu impacto no reconhecimento dos efeitos da postergação para excluir do lançamento a parcela do imposto de renda e contribuição já pagas, ainda que fora do período de competência, mantendo-se sobre estas parcelas, tão somente, a exigência de multa de ofício proporcional e juros.

Ante ao exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora, mediante designação da autoridade fiscal competente, promova as seguintes diligências e apurações:

1. Intime o contribuinte a demonstrar e a comprovar (livros contábeis, Lalur, etc) o montante de despesas normais de exaustão da cultura de cana-de-açúcar formada em 2010, relativas aos anos-calendário 2011 a 2013 e de janeiro a junho de 2014, que foi reconhecido em sua escrituração contábil e revertido (adicionado) ao lucro líquido desses períodos em face do aproveitamento acelerado dessas despesas no ano de 2010 e, ainda, demonstrar que apurou e recolheu IRPJ e CSLL devidos em cada um desses períodos posteriores;
2. Calcule, em face dos valores lançados, o montante proporcional de imposto de renda e contribuição social a ser excluído do lançamento em decorrência do reconhecimento dos efeitos da postergação sobre os valores comprovadamente oferecidos à tributação até a data de ciência do lançamento (30/06/2014), no período correto (item a, acima), bem como dos valores que seriam devidos a título de multa de ofício proporcional e juros de mora, nos termos do art. 6º, §§ 5º a 7º do DL 1598/1977, conforme orientação dos itens 6.2, 6.3 e 7 do PN. Cosit n.º 02/1996.
3. Elaborar relatório fiscal conclusivo, nos termos acima, da qual a contribuinte deve ser cientificada para, querendo, apresentar manifestação no prazo máximo de 30 dias a contar da ciência.

Concluídas as diligências, os autos devem retornar a este colegiado para conclusão do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado