



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

**Processo n°** 15956.720198/2011-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Resolução n°** **1102-000.247 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 03 de junho de 2014  
**Assunto** Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** VALE DO MOGI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto- Relator

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: José Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e. João Otávio Oppermann Thomé.

## **Relatório**

A empresa recorre do Acórdão n° 34-31.574 exarado pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS, fls. 1038 e segs., em sessão de 29/04/2013, que julgou procedente o lançamento nos termos da Ementa que ora transcrevo:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em

31/07/2014 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO O

PPERMANN THOME

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESpesas FINANCEIRAS. JUROS. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. CABIMENTO.

As despesas financeiras relativas a juros devem ser apropriadas contabilmente segundo o regime de competência, não cabendo, na apuração do lucro real, em relação ao mesmo valor, nenhum tipo de exclusão do lucro líquido.

ATIVIDADE RURAL. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.

Os bens do ativo imobilizado, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, destinados ao uso específico nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR. DISPÊNDIO. DESPESA. EXAUSTÃO.

Os dispêndios realizados na lavoura de cana de açúcar são apropriados como despesa do exercício por meio de quotas de exaustão.

ERRO DE CONTABILIZAÇÃO. POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO. PAGAMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A infração denominada postergação do imposto só se consuma com a prova do pagamento, sem o que a infração será redução indevida do lucro.

PENALIDADE PECUNIÁRIA. LEI MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Aplica-se retroativamente a lei que comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da infração.

MULTA ISOLADA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CUMULAÇÃO. VALIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Descrevo o relatório trazido pelo Acórdão combatido. Para conforto dos Ilustres Julgadores, apresento junto os apontamentos das infringências fiscais e as considerações de defesa da Recorrente.

Constituído pela Fiscalização crédito tributário no montante de R\$28.964.766,44, compreendendo IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e de multas vinculada e isolada, tendo por fundamento o art. 2º da Lei nº 9.430/1996 entre outros devido as irregularidades a seguir indicadas:

Exclusão indevida, na apuração do lucro real, de despesas de financiamentos securitizados, no valor de R\$ 4.598.935,31.

Alega a Recorrente que referem-se a pagamentos de juros sobre empréstimos bancários, relativos a financiamentos securitizados, sendo despesas necessárias e dedutíveis na forma dos arts. 249, 250 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR. Julgo importante conhecer as razões apresentadas pela Recorrente (como procedeu ao cálculo e porque o fez), e assim transcrevo:

*Com o advento da Lei nº 9.138/95, o Governo Federal autorizou que as instituições financeiras promovessem o alongamento das dívidas de crédito rural com recursos garantidos pelo Tesouro Nacional, por meio da emissão de cédula de crédito rural. Baseada nessa lei, foi editada pelo Conselho Monetário Nacional – CMN a Resolução nº 2.471/98, que regulamentou a renegociação das dívidas originárias do crédito rural.*

*No caso, o devedor adquiria, por meio da instituição financeira credora, títulos do Tesouro Nacional, que possuíam valor equivalente ao saldo da dívida a ser renegociada. Tais títulos eram adquiridos por um valor bastante inferior ao respectivo 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.*

*Assim, os referidos títulos ficavam em poder da instituição financeira credora como garantia do valor principal para, futuramente, serem devolvidos ao devedor, não podendo ser comercializados.*

*A atualização dos referidos títulos era então 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 à respectiva instituição a título de encargos decorrentes da dívida.*

*Ou seja, para simplificar a explicação, o devedor rural adquiria CTNs para que a atualização desses títulos reduzisse os valores dos encargos das dívidas rurais junto às instituições financeiras credoras. Logo, o devedor teria um menor desembolso líquido para pagamento de juros às instituições financeiras.*

*Ao efetuar as securitizações das suas dívidas, a Impugnante contabilizou os valores dos empréstimos, bem como dos títulos adquiridos. A documentação comprobatória dos empréstimos, vale dizer, contempla: (a) cédula rural pignoratícia hipotecária e aditivos de cédula rural pignoratícia e (b) controles contábeis de adição e exclusão.*

*Tendo em vista que a lógica existente nessas operações era exatamente a equalização dos juros e correção monetária dos títulos em relação aos juros e correção monetária dos empréstimos, ao longo do período de duração dos financiamentos, o efeito tributário seria nulo, pois as respectivas receitas e despesas financeiras seriam iguais.*

*Todavia, essa equalização de despesas e receitas não é uniforme no tempo, embora, ao final do período de duração dos financiamentos (...), despesas e receitas financeiras seriam iguais.*

*Nos anos imediatamente subsequentes às securitizações, mais especificamente em 2002, a Impugnante decidiu refletir em sua contabilidade, de forma adequada, qual seria o valor efetivo da sua dívida em decorrência dos empréstimos.*

*Assim, a impugnante efetuou o seguinte cálculo para suportar os registros contábeis que seguiriam:*

- a) verificou o saldo da dívida atualizado até 12/2002, chegando ao valor de R\$ 62.507.719,00 (I);*
- b) verificou qual seria o valor dos Títulos naquele momento (12/2002), chegando a R\$ 8.572.159,00 (II);*
- c) apurou o saldo correspondente à diferença entre os valores anteriores (I-II) de R\$ 53.935.560,00 (III), ao que denominou de "Dívida Líquida";*
- d) calculou o valor presente das parcelas de juros devidos por conta dos empréstimos, chegando ao montante de R\$ 85.757.455,00 (IV);*
- e) fez um ajuste, mediante o cálculo da diferença entre o valor presente dos juros (IV) e o valor da Dívida Líquida (III), cujo resultado foi de R\$ 31.821.895,00 (V).*

*Considerando que a diferença entre o valor presente dos juros e o valor da Dívida Líquida, por ser uma fotografia, naquela data, da posição devedora efetiva da Impugnante, o que se avaliou é se, para fins fiscais, haveria alguma consequência em virtude desse ajuste que seria refletido na contabilidade.*

*Uma vez que esse montante de R\$ 31.821.895,00 não estava sendo despendido naquele momento (não dedutível, portanto), a Impugnante decidiu por efetuar a sua adição no cálculo do lucro real, apenas descontando o valor dos juros pagos naquele exercício (dedutíveis), correspondentes a R\$ 883.011,00, resultando numa adição efetiva de R\$ 30.938.884,00.*

(...)

*A partir de então, a Impugnante vem, ano a ano, adotando a mesma sistemática de cálculo da posição devedora, para refleti-la exatamente no seu balanço patrimonial, embora, tendo efetuado a referida adição em 2002, tenha passado, a partir daí, a excluir no cálculo do lucro real as diferenças entre a posição devedora efetiva calculada anualmente e o valor adicionado em 2002. (fls.697 a 699)*

O voto da DRJ foi assim fundamentado:

Glosa da exclusão de despesas financeiras

Consta do Termo de Encerramento Fiscal, a seguinte anotação:

Embora tenha sido apresentado o modo como foram calculadas as exclusões dos financiamentos securitizados, mês a mês, não restou claro o motivo pelo qual os valores foram excluídos do Lucro Real, razão pela qual esta fiscalização decidiu pela glosa de tais exclusões na apuração do Lucro Real do ano calendário de 2007 (fls. 665).

A Fiscalização não alcançou a lógica da explicação prestada pela impugnante para justificar a exclusão daquelas despesas e, por isso, desconsiderou a exclusão, somando os valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com isto, cita o artigo 374 – RIR.

De fato, as razões da impugnante são de difícil compreensão, sobretudo, porque, a pretexto de "*refletir a essência das operações de securitização*", foi adotado um procedimento que não encontra respaldo nas normas de contabilização de juros, tanto no aspecto contábil, quanto no aspecto estritamente fiscal.

O valor excluído referia-se a juros sobre financiamento da atividade rural. O critério de apropriação de juros, como despesa do exercício, é dado pelo art. 374 do RIR:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

1 - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

Esclarece a DRJ que, não obstante a clareza do dispositivo regulamentar, que traduz o critério contábil e fiscal de apropriação de juros (*proporcional ao tempo*), a impugnante resolveu por conta própria adotar uma *sistemática diferente e errônea. Disse ela:*

*Nos anos imediatamente subsequentes às securitizações, mais especificamente em 2002, a Impugnante decidiu refletir em sua contabilidade, de forma adequada (sic), qual seria o valor efetivo da sua dívida em decorrência dos empréstimos.*

A impugnante afirmou ter contabilizado um determinado valor a fim de refletir o que seria o montante efetivo da dívida, em decorrência dos empréstimos. Disse mais:

*Considerando que a diferença entre o valor presente dos juros e o valor da Dívida Líquida, por ser uma fotografia, naquela data, da posição devedora efetiva da Impugnante, o que se avaliou é se, para fins fiscais, haveria alguma consequência em virtude desse ajuste que seria refletido na contabilidade.*

*Uma vez que esse montante de R\$ 31.821.895,00 não estava sendo despendido naquele momento (não dedutível, portanto), a Impugnante decidiu por efetuar a sua adição no cálculo do lucro real, apenas descontando o valor dos juros pagos naquele exercício (dedutíveis), correspondentes a R\$ 883.011,00, resultando numa adição efetiva de R\$ 30.938.884,00.*

Reconhecendo que a contabilização daquele valor não poderia se refletir no lucro tributável, procedeu à adição do mesmo montante.

Note-se que a adição ao lucro líquido não implicou aumento efetivo do lucro real, nem tributação antecipada que qualquer receita. O único efeito que a adição produziu foi anular as consequências fiscais e contábeis daquele extravagante lançamento de R\$31.821.895,00.

Se o problema parasse aqui, não haveria desdobramentos relevantes no plano tributário. Ocorre, entretanto, que a impugnante passou a excluir do lucro líquido dos exercícios subsequentes quotas daquele valor antes adicionado. Basta conferir o que foi dito:

*A partir de então, a Impugnante vem, ano a ano, adotando a mesma sistemática de cálculo da posição devedora, para refleti-la exatamente no seu balanço patrimonial, embora, tendo efetuado a referida adição em 2002, tenha passado, a partir daí a excluir no cálculo do lucro real as diferenças entre a posição devedora efetiva calculada anualmente e o valor adicionado em 2002.*

A exclusão desses valores, na prática, produz duplicidade da despesa. Primeiro reduzindo o lucro líquido, por meio da apropriação contábil dos juros; depois, reduzindo o lucro real, por meio do ajuste extracontábil de exclusão. Observe-se que no ano base 2007 foi contabilizada como outras despesas financeiras a quantia de R\$ 51.169.751,29 (Ficha 06A da DIPJ, fl. 457)

Pelo exposto, conclui-se que a glosa da exclusão elimina a duplicidade e, portanto, é procedente.

Exclusão indevida, na apuração do lucro real, a título de depreciação acelerada incentivada de máquinas e equipamentos no valor de R\$ 15.481.120,03, uma vez que o maquinismo estava vinculado à atividade de industrialização, concernente à produção de açúcar e de álcool. O benefício da depreciação incentivada admitido pela Fiscalização cingiu-se aos equipamentos empregados na atividade rural, no caso, a plantação e colheita da cana de açúcar.

Alega a Recorrente ter direito ao benefício fiscal em relação aos bens do ativo imobilizado, inclusive aqueles que não estavam empregados diretamente na atividade rural. Sustentou que os bens do ativo imobilizado, adquiridos por pessoa jurídica que explora atividade rural, poderiam ser depreciados integralmente no ano da aquisição, não se limitando às empresas que se dedicam exclusivamente a atividade rural. Ao contrário, aplicar-se-ia de forma ampla, alcançando todos quantos exercessem a atividade rural, mesmo que o fizessem como atividade-meio.

Em segundo plano, alega a Recorrente que o efeito fiscal da depreciação acelerada incentivada, em face da depreciação normal, é apenas o de postergar o tributo – aspecto temporal.

Afirmou não ter havido redução de tributo, o qual foi recolhido em períodos subsequentes. Nessa linha de raciocínio, concluiu que só caberia a imposição de multa de 20% e a exigência de juros entre a data da dedução integral e a de cada adição. O lançamento seria nulo por desconsiderar os feitos da depreciação acelerada incentivada nos exercícios subsequentes.

O voto da DRJ foi assim fundamentado:

Depreciação acelerada incentivada de máquinas e equipamentos

Na atividade rural o referido benefício é previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, que é a matriz legal do art. 314 do RIR.

Divergem a autoridade lançadora e a impugnante quanto ao tema vez que a primeira acredita que o benefício fica restrito aos bens da atividade rural, enquanto a outra vê no texto um alcance mais amplo, beneficiando as empresas que exerçam atividade rural, seja como atividade meio ou atividade fim.

O Fisco qualifica o benefício fiscal como de natureza objetiva, por isso mesmo, incidindo apenas sobre máquinas e equipamentos afetos à atividade rural. A impugnante, ao contrário, cuida tratar-se de um incentivo de índole subjetiva, pelo qual as empresas que exercem atividade rural, ainda que não o façam em caráter exclusivo ou preponderante, estariam autorizadas a depreciar de forma imediata e integral o custo de aquisição de todas as máquinas e equipamentos empregados no exercício das diversas atividades econômicas inseridas no objeto da empresa, inclusive aqueles que impliquem transformação ou beneficiamento de produtos primários, como é o caso específico da produção de açúcar e de álcool.

Cita o art. 314 do RIR citando os requisitos necessários para gozo do benefício:

- bens classificados no ativo imobilizado;
- pessoa jurídica de explore atividade rural; e
- bens empregados na atividade rural.

*Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no*

*próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º).*

O primeiro requisito exige que o bem seja destinado ao ativo imobilizado, afastando a aplicação da regra a bens destinados a consumo, revenda ou a processo de industrialização, tais como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. O segundo requisito se refere ao adquirente dos bens, devendo exercer atividade rural, ainda que não seja de forma exclusiva. O último requisito efetivamente condiciona o benefício ao emprego dos bens na atividade rural.

No caso concreto, é indiscutível que a impugnante faz jus ao benefício, já que se dedica à lavoura de cana de açúcar, atividade que se enquadra como rural. Todavia, o benefício não pode ser estendido às máquinas e aos equipamentos envolvidos na fabricação de açúcar e de álcool, pois essa atividade não pode ser tida como rural. Cita o art. 58 do RIR:

Afirma que o disposto no inciso V deixa evidente que a fabricação de açúcar e de álcool não se enquadra como atividade rural. Portanto, ao maquinismo nela empregado não incide o benefício da depreciação incentivada.

O lançamento ora impugnado se manteve dentro desse parâmetro, glosando apenas as exclusões que se referiam a máquinas e equipamentos afetos à atividade industrial, admitindo o benefício para as empregadas na lavoura de cana de açúcar.

Exclusão integral, na apuração do lucro real, dos custos incorridos na formação da lavoura canaveira no montante de R\$ 16.443.992,76.

Entendeu a Fiscalização que tais custos só poderiam ser reconhecidos como despesa do exercício mediante apropriação de quotas de exaustão, e não, como fez a impugnante, através de depreciação acelerada incentivada.

Alega a Recorrente que referidos custos estão sujeitos ao mesmo tratamento da depreciação acelerada incentivada, não devendo ser exauridos, sob a alegação de que na depreciação a diminuição do valor econômico é consequência do desgaste, sem que ocorra a extinção física do ativo; enquanto na exaustão a diminuição do valor é fruto do esgotamento do ativo, ensejando seu desaparecimento.

Afirma que a lavoura de cana de açúcar não se consome como matéria prima, nem se esgota ou exaure, podendo ensejar vários cortes. Por isso, não seria correto equiparar a cultura de cana de açúcar ao cultivo de florestas, pois, diferentemente destas, a lavoura de cana não exaure com as colheitas.

Como segundo argumento, a Fiscalização glosou a integralidade do valor deduzido, não reconhecendo nem mesmo a quota de exaustão do próprio período, o ano-base 2007.

O voto da DRJ foi assim fundamentado:

Tratamento contábil dos custos da lavoura de cana de açúcar

A controvérsia envolve a forma pela qual os dispêndios inerentes ao cultivo da cana de açúcar são transferidos para o resultado do exercício. A impugnante defende a tese de que esses custos são passíveis de depreciação, enquanto a autoridade lançadora insiste em que a forma correta de apropriação de custos é mediante quotas de exaustão.

A relevância do problema repousa no fato de que os bens do ativo imobilizado, desde que vinculados à atividade rural, podem ter os respectivos custos reconhecidos imediatamente como despesa, por força do benefício da depreciação acelerada incentivada. Ao contrário, se o bem for sujeito à exaustão, a transferência dos custos dar-se-á ao longo de vários exercícios, na medida do esgotamento do ativo.

A posição oficial da Receita Federal sobre o assunto foi externada no Parecer Normativo nº 18/1979, da então Coordenação do Sistema de Tributação. Pelo teor do parecer, constata-se que a Administração se inclinou pela tese de que os dispêndios necessários para formação da lavoura de cana de açúcar são passíveis de exaustão.

Eis, no que concerne à matéria, o conteúdo do parecer:

*Dúvidas têm sido suscitadas quanto à apropriação, como custos ou encargos, das quotas de amortização ou de exaustão, por parte de empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.*

2. *Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado. Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos. Também serão lançadas quotas de exaustão, com observância dos mesmos critérios, quando a floresta pertença a terceiro, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado. Em qualquer dos casos mencionados, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão levadas a custos, ter-se-ão em conta os valores originais (aquisição ou formação de floresta; aquisição dos direitos) devidamente corrigidos nos termos da legislação aplicável (Decreto-lei nº 1.483/76; Decreto-lei nº 1.598/77).*

3. *Assim, se determinada empresa é proprietária de uma floresta destinada ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, procederá ela anualmente à correção monetária do valor da aquisição ou de formação e levará a custos de cada período o montante que expressa a parcela nele consumida para cujo cálculo deverá agir de conformidade com o disposto no §2º, alíneas "a" e "b", do artigo 4º do Decreto-lei nº 1.483/76, que assim se expressa:*

*"§2º Para o cálculo do valor da cota de exaustão será observado o seguinte critério:*

- *apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período-base representa em relação ao*

volume ou à quantidade de árvores que no início do ano-base compunham a floresta;

- o percentual encontrado será aplicado sobre o valor da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos."

Procedendo na forma mencionada no item 3, ao concluir-se a extração dos últimos recursos, ter-se-á baixado do ativo o valor total pertinente a essa floresta, o qual terá sido distribuído como custo pelos diversos exercícios sociais em que a empresa promoveu a extração ou utilização desses recursos, na exata proporção da parcela extraída ou utilizada em cada período. Houve, assim, uma diluição do custo total pelos exercícios ao longo dos quais ocorreu a extração ou utilização dos recursos.

Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes. Obviamente, as empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros-florestais, engenheiros-agrônomo), que possam seguramente servir de base aos cálculos referidos no item 3, tomando em consideração o eventual decréscimo de produção após os sucessivos cortes. O contribuinte que tiver assim agido, mesmo antes da vigência do Decreto-lei nº 1.483/76, sem dúvida terá cumprido os mandamentos legais pertinentes (Lei nº 4.506/64, artigo 59, §§1º e 2º; RIR/1966, artigo 189, §§ 1º e 2º; RIR/1975, art. 199. e 200).

Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, não se aplicam os mesmos princípios e critérios também a empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.

O cultivo da cana de açúcar, como a própria impugnante afirmou (*afirmação corroborada pelos laudos técnicos juntados aos autos*), permite até cinco cortes com bom aproveitamento (fl. 716). Assim sendo, adotando a lógica contida no parecer normativo acima transcrito, os custos envolvidos na cultura da cana de açúcar são passíveis de exaustão, à qual não se estende o benefício previsto para os bens passíveis de depreciação.

Se fosse vontade do legislador conferir aos bens sujeitos a exaustão benefício semelhante ao dispensado aos bens passíveis de depreciação, teria feito de forma expressa e inequívoca. Se assim não procedeu, não pode o intérprete, substituindo a vontade do legislador, ampliar o benefício além dos limites legais.

Segue ainda desmembrado o voto da DRJ:

Quota de exaustão (ou depreciação) dos custos da lavoura de cana de açúcar relativa ao ano base 2007

A impugnante arguiu nulidade do lançamento, tendo em vista a falta de recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente à quota de exaustão (ou depreciação) dos custos da lavoura de cana de açúcar, relativa ao próprio ano base 2007.

Mais uma vez, a razão não está com a impugnante.

Constatado que não cabia o benefício da depreciação acelerada incentivada para os dispêndios realizados com a lavoura de cana de açúcar, a medida que se impunha era a glosa integral do valor que se excluiu do lucro líquido, tal como fez a Fiscalização, considerando indevida a totalidade da quantia objeto da exclusão. Isso porque a quota de depreciação (ou exaustão) relativa ao próprio período (ano de 2007) já havia sido registrada contabilmente e, dessa forma, compunha o lucro líquido, não sendo necessário nenhum outro ajuste extra contábil para incluí-la no lucro real.

A compreensão do problema fica mais fácil quando se raciocina a partir da noção de que as exclusões e as adições ao lucro líquido são, na verdade, ajustes de natureza estritamente fiscal, que têm por objeto valores que não transitaram pela contabilidade, mas que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; ou, ao contrário, têm por objeto quantias que constam do lucro contábil, mas, por razões de ordem fiscal, não devem interferir na apuração do lucro tributável.

É fácil concluir que, se determinada despesa dedutível foi devidamente contabilizada, em relação a ela nenhum ajuste ao lucro líquido se faz necessário.

No caso em tela, a impugnante, agindo segundo as normas contábeis, apropriou contabilmente a quota de depreciação (ou exaustão) do ano base 2007; e, ao mesmo tempo, excluiu extra contabilmente na apuração do lucro real, o valor correspondente ao benefício fiscal que, em seu favor, ela supunha existir.

Desse modo, se a Fiscalização entendeu que o benefício não cabia, a providência era a glosa integral da exclusão, já que a quota do período já havia sido apropriada contabilmente.

Por essas razões, não cabe o ajuste pretendido pela impugnante.

O voto da DRJ sobre:

Postergação de tributo decorrente de dedução antecipada e falta de ajuste do resultado dos exercícios subsequentes

A impugnante sustentou que a diferença temporal entre a depreciação acelerada e a depreciação normal ou exaustão não acarreta falta de pagamento de IRPJ e CSLL, mas apenas a postergação do tributo, de tal modo que o lançamento, da forma como foi feito, implicou a exigência de crédito tributário em duplicidade. Ademais, o lançamento seria nulo já que não foram feitos os ajustes nos exercícios subsequentes, nos quais teriam sido adicionados ao lucro líquido os valores depreciados de uma só vez em 2007.

Sem razão a impugnação.

O art. 273 do RIR prevê a postergação do pagamento do tributo dispondo da seguinte forma:

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).

Como se constata do dispositivo transcrito, para que se materialize a infração denominada *postergação do pagamento do imposto* é necessário que esteja presente um elemento essencial, qual seja, o efetivo pagamento do tributo, realizado fora do período apuração, em decorrência de erro de escrituração contábil ou fiscal.

Inexistindo pagamento, a infração deverá ser qualificada como redução indevida do lucro. No caso em tela, a impugnante, que alegou ter havido mera postergação do imposto, não demonstrou ter oferecido à tributação, nos períodos subsequentes, os valores excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2007. Quem alega, como matéria de defesa, que o ilícito praticado se resumiu à mera postergação de tributo atrai para si o ônus de demonstrar que o pagamento efetivamente existiu e quando foi feito.

Portanto, a alegação, sem prova, não pode ser acolhida.

Não pode ser acolhida igualmente a arguição de nulidade do lançamento por falta de ajuste nos exercícios subsequentes, nos quais supostamente teriam sido adicionados os valores excluídos em 2007.

Em primeiro lugar, não caberia à Fiscalização proceder a nenhum ajuste em exercícios subsequentes para reduzir valor de tributo ou aumentar prejuízo fiscal, já que a auditoria cingiu-se ao ano de 2007. A providência reclamada compete ao próprio contribuinte, caso se curve ao lançamento, admitindo sua procedência e a subsistência do respectivo crédito tributário.

Entretanto, mesmo que tivesse havido omissão da parte da autoridade lançadora acerca dos ajustes, isso não acarretaria nulidade do autos de infração, porquanto o suposto vício só prejudicaria a validade de atos que lhe fossem posteriores e que dele dependessem. Não é o caso do lançamento, que é ato anterior e desvinculado da alegada omissão.

Quanto à multa isolada, alegou a Recorrente que a disposição legal não existia ao tempo da infração e que foi aplicada retroativamente indevidamente; ser incorreta a aplicação de multa isolada e multa vinculada sobre a mesma infração; haver o efeito confiscatório, pois a multa de 75%, somada à multa de 50%, aplicadas ambas sobre o mesmo fato, implica em multa de 125%, que ultrapassa o valor do próprio tributo.

Falta de recolhimento mensal de IRPJ e de CSLL, na forma de estimativa, sistemática a que se vinculou a contribuinte ao ter optado pelo regime de apuração anual do lucro real.

O voto da DRJ foi assim fundamentado:

#### Aplicação retroativa da multa isolada

A impugnante insurgiu-se contra a aplicação retroativa da multa isolada de 50%, afirmando ter havido "*retroatividade maligna*", com ofensa ao art. 106 do CTN.

Efetivamente houve aplicação retroativa da multa. É que a lei vigente ao tempo da infração previa penalidade mais gravosa (75%), que veio a ser reduzida com o advento da Lei nº 11.488/2007. Esta fixou para a mesma infração multa de 50%, alterando o texto original da Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 44 passou a ostentar a seguinte redação:

Portanto, a retroatividade, benéfica à impugnante, encontra amparo no art. 106, inciso II, letra "c", do CTN, assim redigido:

Ainda:

#### Cumulação de multa isolada com multa vinculada ao tributo

No que tange à cumulação das multas, o argumento da impugnante não pode ser aceito. As penalidades colheram infrações que, embora se referindo ao mesmo tributo e ao mesmo período, são autônomas.

A multa isolada se justifica pelo descumprimento da obrigação de recolher estimativas mensais, que são obrigações a que o contribuinte se vinculou quando, no início do período de apuração, faz por vontade própria a opção pelo lucro real anual. Excluir a multa isolada é retirar a obrigatoriedade da norma, tornando-a uma simples recomendação, porquanto o descumprimento não acarretaria qualquer consequência ao contribuinte.

Por outro lado, não se pode afirmar que as duas sanções incidam sobre a mesma base, já que não se confunde a estimativa com o tributo apurado ao final do período anual.

Portanto, as multas podem ser cumuladas.

Sobre a alegação de Multa confiscatória, decidiu:

Quanto ao alegado caráter confiscatório das multas, cumpre dizer que as sanções foram aplicadas em conformidade com a lei em vigor, e que o processo administrativo não comporta o exame da constitucionalidade de ato legal ou regulamentar, impedindo que se examine a alegação de afronta ao preceito constitucional que veda o confisco por meio de tributo.

Ressalte-se, por oportuno, que princípio do não confisco destina-se, de forma precípua, ao legislador e não ao aplicador da lei, a quem, exercendo atividade vinculada, não se permite deixar de observar a norma legal por entendê-la em desconformidade com a Constituição.

Portanto, é defeso aos agentes fiscais, em geral, e a este órgão julgador, em particular, o exame de uma possível desconformidade da lei com o princípio que repele o efeito confiscatório dos tributos. Frise-se que, no processo administrativo tributário, mercê do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, é expressamente vedado afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

#### Conclusão em sede de DRJ:

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer da impugnação, exceto quanto a arguição de inconstitucionalidade da multa, para no mérito negar-lhe provimento.

Em 02/05/2013 a empresa foi intimada digitalmente do Acórdão combatido (fls. 1056), apresentando Recurso Voluntário em data de 29/05/2013 (fls. 1062 e segs.)

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

## **Voto**

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Verificam-se alegações divergentes entre as partes – Recorrente e DRJ – que comprometem diretamente o processo, sendo desejoso o esclarecimento de tais como forma de buscar-se a verdade dos fatos.

### **Financiamento Securitizado - Despesas Financeiras**

Declara a DRJ que as despesas financeiras relativas a juros devem ser apropriadas contabilmente segundo o regime de competência. A Recorrente alterou o modelo de contabilização do financiamento securitizado sob a justificativa de ser o mais adequado. Realizada essa contabilização, alega a fiscalização que o modo como foram calculadas as exclusões dos financiamentos securitizados, mês a mês, não foram compreendidos pelo fiscal.

Também, alega a fiscalização que foi adotado um procedimento que não encontra respaldo nas normas de contabilização de juros, tanto no aspecto contábil, quanto no aspecto estritamente fiscal.

Assim, a fiscalização decidiu pela glosa de tais exclusões na apuração do Lucro Real do ano calendário de 2007 (fls. 665) e referido entendimento mantido pela DRJ.

Apresenta a Recorrente nos autos a fundamentação legal para correção desses valores mostrando-se factível a sua verificação.

Ademais, consta a informação de que foi realizada uma diligência nos autos do processo nº 15956.000510/2010-45, a qual teria sido determinada para verificar a aceitabilidade da mesma contabilização, só que com efeitos fiscais no ano-calendário de 2005. Neste caso, a autoridade diligente teria se manifestado pela correção desse critério.

### **Depreciação e Depreciação Acelerada Incentivada**

No que concerne a este ponto, como já relatado, a Recorrente desenvolve atividade rural e de agroindústria. Neste sentido, a fiscalização entendeu que esta não poderia aproveitar-se deste benefício acelerado em toda a atividade, mas somente na atividade que denomina rural.

Ademais, consta a informação de que a depreciação glosada refere-se apenas a uma parcela dos itens do imobilizado (máquinas e equipamentos) que estavam contabilmente alocados na atividade rural. Em outras palavras, a fiscalização teria feito uma proporcionalização da depreciação acelerada referente a estes itens em função da receita auferida na atividade rural, de modo que só teria aceito a parcela da depreciação acelerada correspondente a esta receita. A outra parcela teria sido, então, glosada.

Neste sentir, necessário maiores esclarecimentos sobre os cálculos fiscais que geraram a glosa de determinados valores bem como a fundamentação de sua metodologia.

Também, alega a Recorrente que nos anos subseqüentes, tributou os valores que haviam sido lançados de forma acelerada, e que a fiscalização não atentou-se para este fato. Neste sentido, comprometeria a forma de tributação realizada, a qual deveria ter empregado o critério da postergação.

Desse modo, conduzo o voto no sentido de ser necessário o retorno dos autos à unidade de origem, para que autoridade fiscal analise o direito com base em todas as provas constantes dos autos, e com a utilização das premissas definidas neste julgamento.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal:

a) dê ciência desta resolução ao contribuinte para que, desejando esta, traga aos autos documentos, informações e planilhas para tornar ainda mais preciso este trabalho;

b) analise todas as provas e argumentos trazidos sob as seguintes premissas:

- b.1) Financiamento Securitizado - Despesas Financeiras – realize análise dos cálculos realizados pela contribuinte informando se encontram-se na forma da lei ou não, se os valores apropriados em resultados estão corretos, levando em conta a suposta manifestação da autoridade diligente nos autos do processo nº 15956.000510/2010-45
- b.2) Depreciação acelerada incentivada de bens – esclareça a fiscalização como foram calculados os valores não aceitos como dedutíveis sob o argumento da lei;
- b.3) ainda sobre o tema descrito no subitem anterior, informe se nos anos posteriores ao autuado houve (ou não) pagamento de tributos considerando que os itens beneficiados pela depreciação acelerada não teriam sido mais considerados na apuração dos respectivos resultados. Há que se provar que unicamente o que ocorreu (ou não) foi o aspecto temporal de sua tributação; neste sentido apresente-se possíveis valores que não tenham sido pagos, tudo na conformidade dos critérios previstos para a postergação no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.
- c) elabore relatório de diligência circunstanciado, especificando os valores conforme os subitens acima;
- d) dê ciência desse relatório ao contribuinte para sobre ele se manifestar, caso deseje, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a este Colegiado para ulterior julgamento.

(assinado digitalmente)  
João Carlos de Figueiredo Neto