



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.728181/2015-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.359 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGRO PECUARIA CAMPO ALTO SA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

NEGADO O DIREITO À APLICAÇÃO DA DEPRECIACÃO ACELERADA ASSISTE DIREITO AO CONTRIBUINTE DE APLICAR OS EFEITOS DA EXAUSTÃO.

O debate acerca da aplicação da exaustão x depreciação acelerada na lavoura de cana-de-açúcar é acirrado e já importou em diversas interpretações e jurisprudência distintas no âmbito deste CARF. Neste momento, após decisão da CSRF e tendo se passado quase 15 anos da ocorrência do fato gerador, negar ao contribuinte a aplicação ao menos da contabilização que este Conselho entendeu correta seria no mínimo irrazoável e injusto. Também não se poderia exigir do contribuinte postura diversa na medida em que defende que a contabilização feita era a correta, matéria até hoje controvertida em termos gerais, em que pese superada nos autos.

COMPENSAÇÃO DE LUCRO REAL DA ATIVIDADE RURAL COM PREJUÍZO FISCAL DAS DEMAIS ATIVIDADES E VICE-VERSA.

O lucro real do período base, proveniente da atividade rural, pode ser compensado com o prejuízo fiscal das atividades em geral acumulado em períodos anteriores, e vice-versa, desde que observado o limite legal de 30% estabelecido no art. 15 da Lei nº 9.065/1995. Incidência do §3º, do art. 17, da IN SRF nº 257/2002.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA VINCULANTE CARF N. 169.

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

CSLL. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se à CSLL, vez que formalizada com base nos mesmos elementos de prova e refere-se à mesma matéria tributável.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de que sejam considerados os efeitos da exaustão na apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos do ano calendário de 2010, bem assim autorizar a compensação do prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa da CSLL, nos valores de R\$2.067.102,86 e R\$2.062.091,65 respectivamente, com o lucro das atividades em geral, reduzindo-se a base tributável das exigências, conforme assentado pela Autoridade Fiscal na diligência realizada.

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

Daniel Ribeiro Silva – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

## RELATÓRIO

Trata-se de retorno dos autos da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que ao julgar o Recurso Especial da PGFN, deu provimento para reformar o acórdão desta Turma, afastando a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na formação da

lavoura canvieira, e determinando o julgamento das demais questões constantes no recurso voluntário. Rememora-se, portanto, o trâmite do processo.

O presente feito trata do lançamento tributário por meio de autos de infração (e-Fls. 1537 a 1557), relativos ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2010, no valor total de R\$ 5.191.716,20.

A acusação fiscal, conforme Termo de Verificação (e-Fls. 1521 a 1531), refere-se à exclusão indevida de valores de depreciação incentivada de lavoura de cana-de-açúcar. Basicamente, a autoridade fiscal entendeu que a referida cultura sujeita-se à exaustão e não à depreciação. Desse modo, não faria jus ao benefício fiscal. Vejamos o trecho do TVF:

24- Como corolário do acima descrito, a cultura de cana de açúcar e outras assemelhadas não são passíveis de depreciação, mas sim de exaustão. Como consequência, e seguindo os ditames do artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN (interpretação literal para casos de benefícios fiscais), o artigo 314 do RIR/99 alcança apenas aqueles bens sujeitos à depreciação (e não à exaustão).

O contribuinte apresentou Impugnação (e-Fls. 1575 a 1603) ao lançamento alegando, em breve síntese, que a cultura canvieira, em razão da sua natureza fática, sujeita-se à depreciação, pois a planta não se exaure com a colheita. Subsidiariamente, aduz que a fiscalização deveria ter compensado o lucro real e a base de cálculo da CSLL das atividades em geral com os prejuízos e bases de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, com a limitação de 30% como autorizado pela legislação.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação, conforme ementa do acórdão (e-Fls. 1693 a 1703) abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010 IRPJ E CSLL. GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS. IMPOSSIBILIDADE DA DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA (INTEGRAL) DA LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR.

À luz do Parecer Normativo CST nº 18/1979, que deve ser observado no julgamento administrativo em primeira instância, as quotas de exaustão devem ser calculadas e apropriadas como custo ou encargo ao longo de todo o período da extração dos recursos de origem agrícola, em se tratando de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/05/2016, inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-Fls. 1.714 a 1748), em 01/06/2016.

Nele, em longa explanação, a recorrente busca demonstrar sua tese de que a cultura de cana-de-açúcar estaria sujeita à depreciação, e não à exaustão. De forma subsidiária, abre um parêntese para argumentar que:

Abrem-se parênteses, inclusive, para consignar que, ainda que diante de exaustão se estivesse no caso da cana-de-açúcar, o que se admite por argumento já que tecnicamente entende a Recorrente ser este enquadramento errôneo, veja que o efeito seria praticamente o mesmo da depreciação incentivada, já que o art. 334 do RIR, suso mencionado, dispõe que o contribuinte poderá amortizar integralmente o custo da floresta já na sua extração, o que implica concluir que, a Recorrente poderia deduzir todo custo relacionado à plantação e trato da soqueira logo na primeira colheita, assim, quando muito, haveria mera diferença temporal que, no caso, haveria de ter sido considerada pela fiscalização, o que levaria ao esvaziamento dos AIIM.

Ademais, reitera o pedido subsidiário atinente à compensação de valores, alegando:

(...)

Com a devida vênia, o nobre julgador se equivocou a mencionar na decisão que “a contribuinte não possuía prejuízos fiscais e bases negativas de outras atividades”, uma vez que o pedido da ora Recorrente é a compensação do Lucro da Atividade Geral apurado no lançamento impugnado com o Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL da Atividade RURAL de períodos anteriores, observando-se o limite de 30%.

Portanto, é imperioso ressaltar que ainda que a Recorrente não possuísse prejuízos fiscais e bases negativas de atividades em geral, esta possuía prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de períodos anteriores relativos à atividade rural e passível de compensação com o Lucro apurado de outras atividades com a observância do limite de 30% do Lucro apurado, conforme demonstrado nos normativos e entendimento expresso da RFB sobre o tema!

É necessário ressaltar que tanto a Fiscalização quanto a DRJ erraram em não observar o pedido feito pela recorrente no que tange à compensação a que se tem direito, dado que é clarividente, tanto pelos Demonstrativos de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI) já constantes do processo, quando do próprio cálculo do lançamento fiscal que acompanham os AIIM que a Recorrente possuía bem mais do que R\$ 350.000,00 de prejuízos fiscais e base negativa de

CSLL da atividade RURAL de períodos anteriores, passíveis de serem compensados.

O processo foi submetido ao julgamento desta Turma em sessão realizada em 16 de agosto de 2017, cujo voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos foi acompanhado por unanimidade para dar provimento integral ao Recurso Voluntário. Isso é verificado na ementa do Acórdão nº 1401-002.039:

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

Ano-calendário: 2010 LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

Contra esta decisão foi interposto Recurso Especial da PGFN (e-Fls. 1763 a 1775), que foi apreciado pela 1ª Turma da CSRF, mediante Acórdão nº 9101-004.018, representado pela ementa a seguir:

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

Ano-calendário: 2010 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.

**DEPRECIAÇÃO. 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.

Como adiantado no início do relatório, no dispositivo do referido acórdão foi decidido, por voto de qualidade, dar provimento ao Recurso Especial para afastar a depreciação acelerada e, por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões constantes do Recurso Voluntário, quis sejam: (i) o pleito da contribuinte de consideração dos efeitos da exaustão na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL; (ii) bem como a compensação do lucro real e base de cálculo da CSLL das atividades em geral, com o estoque de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL da atividade rural.

Esta Turma, por meio da Resolução n.º 1401-000.876 (e-fls. 1.899/1.905) entendeu que a conversão do julgamento em diligência torna-se medida necessária, para que a unidade de origem apure os efeitos da exaustão na cultura de cana-de-açúcar da safra fundada em 2010, na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2010, analisando-se os requisitos para o seu aproveitamento, em razão de ter sido verificado que a autoridade fiscal, ao desconsiderar a depreciação acelerada incentivada da cultura canavieira, realizou a exclusão do montante de R\$ 56.086.022,21 do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem considerar os efeitos da exaustão, ao qual entende que estaria sujeita.

Considerando a necessidade de assegurar uma correta apuração tributária e a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais, esta turma entendeu que a conversão do julgamento em diligência deveria também abranger, dependendo do resultado da diligência anterior, a análise da compensação do lucro real e da base de cálculo positiva das atividades em geral com o estoque de prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural, e que essa análise deve respeitar o limite de 30% conforme previsto na legislação.

Em atendimento à diligência, a Autoridade apresentou Relatório Fiscal (e-fls. 1.909/1.912), em que afirma ter observado nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) dos anos de 2009, 2010 e 2011, que a empresa adotava uma depreciação acelerada de suas lavouras de cana com um período de 5 anos, resultando em uma taxa anual de 20%, e que a empresa descontava o custo de formação da lavoura no lucro real do ano da formação e, posteriormente, adicionava ao lucro real dos anos seguintes na proporção de 1/5 desse custo por ano.

Tendo em vista que a empresa realizava o replantio a cada cinco anos, entendeu por bem utilizar a taxa de 20% ao ano para calcular a exaustão. Com base nisso, elaborou uma tabela de cálculo da exaustão para o ano-calendário de 2010, considerando o custo de formação da lavoura:

Com base nos resultados obtidos, foram atualizadas as planilhas de compensação de prejuízo fiscal do IRPJ e de compensação de base de cálculo negativa da CSLL, incluindo os valores relativos à exaustão calculada (R\$ 56.086.022,20 – R\$

6.784.917,85 = R\$ 49.301.104,35). Essas planilhas mostram uma base de cálculo positiva tanto para o IRPJ quanto para a CSLL em relação à atividade geral. Conforme solicitado pelo CARF, também foram consideradas as compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural com o Lucro Real e a base de cálculo positiva da CSLL da atividade geral, respeitando o limite de 30%. Os valores compensáveis foram R\$ 2.067.102,86 para o IRPJ e R\$ 2.062.091,65 para a CSLL.

Intimado a se manifestar, o contribuinte apresentou petição (e-fls. 1.924/1.934), em que sustenta a necessidade de refazimento da diligência, alegando que a Fiscalização não considerou que o benefício da depreciação acelerada incentivada também se aplica a culturas sujeitas à exaustão, sendo que neste caso, a autuação não se sustentaria integralmente, bem como alega que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF reconheceu, em sessão de 03/12/2021, que o termo "depreciação" foi empregado em sentido amplo pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/01, abrangendo também ativos imobilizados sujeitos à exaustão, permitindo que esses ativos sejam deduzidos integralmente no ano de sua aquisição.

Além disso, sustenta que embora a Fiscalização tenha considerado a taxa de exaustão de 20% (5 anos) e o valor de R\$ 6.784.917,85 para exaustão em 2010, ela não levou em conta que essa exclusão resultaria em uma menor base de imposto da atividade rural e, conseqüentemente, em um menor consumo de prejuízo fiscal (PF) e base negativa de CSLL (BN CSLL) da atividade rural do ano, e que isso resultaria, ao final do ano, em um saldo maior de PF e BN CSLL da atividade rural.

Sustenta que a diligência também padece de vício, ao considerar o efeito da exaustão apenas para 2010, ignorando seu impacto nos anos subseqüentes, o que poderia afetar a base tributável e a recomposição de PF e BN CSLL, e que esse erro tem um efeito cumulativo para os quatro anos subseqüentes e deve ser considerado pela fiscalização, sendo necessária a complementação da diligência.

Por fim, alega que, embora os anexos que acompanham o Termo de Diligência indiquem que a Fiscalização efetuou a compensação da base de cálculo positiva de IRPJ/CSLL com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural com o resultado positivo da atividade geral, limitada à trava de 30%, a Fiscalização não recalculou os Autos de Infração considerando essa determinação, resultando em uma análise incompleta do impacto das compensações e dos ajustes necessários.

É o relatório do essencial.

**VOTO**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72, razão, pela qual, dele conheço.

Inicialmente cumpre ressaltar que, participei do julgamento original do Recurso Voluntário que resultou no Acórdão 1401-002.039 e permaneço firme nas minhas convicções quanto ao efetivo direito do contribuinte de aplicar o benefício da depreciação acelerada em relação a cultura canavieira, já tendo votado nesse mesmo sentido em outras oportunidades.

Entretanto, tal matéria resta ultrapassada e, em que pese alguns novos argumentos do contribuinte em manifestações após a decisão proferida pela CSRF, tal matéria resta superada.

Como relatado, tem-se que com a reversão da decisão da câmara baixa pela 1ª Turma da CSRF, restam-se em litígio os seguintes argumentos subsidiários: (i) o pleito da contribuinte de consideração dos efeitos da exaustão na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL; (ii) bem como a compensação do lucro real e base de cálculo da CSLL das atividades em geral, com o estoque de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL da atividade rural.

Os demais argumentos relativos à proximidade dos efeitos tributários acabam sendo superados a partir do resultado da diligência que demonstrou saldo de imposto a pagar.

Esta TO entendeu ser razoável o argumento do Recorrente em relação à necessidade de considerar os efeitos da exaustão e decidiu por converter o presente processo em diligência, senão vejamos os termos da Resolução aprovada por unanimidade por esta TO:

No que se refere ao item (i), penso ser razoável o argumento da contribuinte.

Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-Fls. 1.521 a 1.530), observa-se que a autoridade fiscal com base na doutrina, e no item 2 do Parecer Normativo CST nº 18/1979, entendeu que a cultura de cana de açúcar não são passíveis de depreciação, mas sim de exaustão.

Argumenta que o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada possibilita que os bens do ativo permanente imobilizado, utilizados na atividade rural, sejam depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. E que, para tanto, pode ser feita uma exclusão na apuração do lucro real no valor do bem que foi imobilizado, com posteriores adições nos anos subsequentes, à medida que a depreciação for sendo incorrida.

Complementa, que não há previsão legal para a dedução integral dos valores aplicados na formação da lavoura canvieira, vez que esta sujeitar-se-ia à quotas de exaustão.

Contudo, verifica-se que a autoridade fiscal, ao desconsiderar a depreciação acelerada incentivada da cultura canvieira, realizou a exclusão do montante de R\$ 56.086.022,21 do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem considerar os efeitos da exaustão, ao qual entende que estaria sujeita.

Cumprе ressaltar que a regulamentação da exaustão de recursos florestais era prevista, à época da exigência fiscal, no Art. 334, do RIR/99. Mais especificamente, o §2º prevê a forma de cálculos das quotas de exaustão. Dispositivos “in verbis”:

Subseção VI Exaustão de Recursos Florestais Art.334.Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º).

§1º A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, §1º).

§2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, §2º):

I - apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do período de apuração compunham a floresta; II - o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

§3º As disposições deste artigo aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, §3º).

Desse modo, entendo que a conversão do julgamento em diligência torna-se medida necessária, para que a unidade de origem apure os efeitos da exaustão na cultura de cana-de-açúcar da safra fundada em 2010, na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2010.

Por oportuno, a depender do resultado da diligência anterior, se a autoridade fiscal ainda apurar base de cálculo positiva, requer que realize o cálculo da compensação do lucro real e da base de cálculo positiva das atividades em geral com o estoque de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL da atividade rural, limitada à trava de 30%, a fim de dar suporte a esta turma quando do julgamento do mérito.

A unidade de origem deverá elaborar relatório fiscal conclusivo sobre as apurações e cientificar o sujeito passivo do resultado da diligência realizada para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 dias, conforme parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Em atendimento à diligência, a Autoridade apresentou Relatório Fiscal (e-fls. 1.909/1.912), em que afirma ter observado nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) dos anos de 2009, 2010 e 2011, que a empresa adotava uma depreciação acelerada de suas lavouras de cana com um período de 5 anos, resultando em uma taxa anual de 20%, e que a empresa descontava o custo de formação da lavoura no lucro real do ano da formação e, posteriormente, adicionava ao lucro real dos anos seguintes na proporção de 1/5 desse custo por ano.

Tendo em vista que a empresa realizava o replantio a cada cinco anos, entendeu por bem utilizar a taxa de 20% ao ano para calcular a exaustão. Com base nisso, elaborou uma tabela de cálculo da exaustão para o ano-calendário de 2010, considerando o custo de formação da lavoura:

Com base nos resultados obtidos, foram atualizadas as planilhas de compensação de prejuízo fiscal do IRPJ e de compensação de base de cálculo negativa da CSLL, incluindo os valores relativos à exaustão calculada (R\$ 56.086.022,20 – R\$ 6.784.917,85 = R\$ 49.301.104,35). Essas planilhas mostram uma base de cálculo positiva tanto para o IRPJ quanto para a CSLL em relação à atividade geral. Conforme solicitado pelo CARF, também foram consideradas as compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural com o Lucro Real e a base de cálculo positiva da CSLL da atividade geral, respeitando o limite de 30%. Os valores compensáveis foram R\$ 2.067.102,86 para o IRPJ e R\$ 2.062.091,65 para a CSLL.

Intimado a se manifestar, o contribuinte apresentou petição (e-fls. 1.924/1.934), em que sustenta a necessidade de refazimento da diligência, alegando que a Fiscalização não considerou que o benefício da depreciação acelerada incentivada também se aplica a culturas sujeitas à exaustão, sendo que neste caso, a autuação não se sustentaria integralmente, bem como alega que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF reconheceu, em sessão de 03/12/2021, que o termo "depreciação" foi empregado em sentido amplo pelo art. 6º da MP nº

2.159-70/01, abrangendo também ativos imobilizados sujeitos à exaustão, permitindo que esses ativos sejam deduzidos integralmente no ano de sua aquisição.

Além disso, sustenta que embora a Fiscalização tenha considerado a taxa de exaustão de 20% (5 anos) e o valor de R\$ 6.784.917,85 para exaustão em 2010, ela não levou em conta que essa exclusão resultaria em uma menor base de imposto da atividade rural e, conseqüentemente, em um menor consumo de prejuízo fiscal (PF) e base negativa de CSLL (BN CSLL) da atividade rural do ano, e que isso resultaria, ao final do ano, em um saldo maior de PF e BN CSLL da atividade rural.

Sustenta que a diligência também padece de vício, ao considerar o efeito da exaustão apenas para 2010, ignorando seu impacto nos anos subsequentes, o que poderia afetar a base tributável e a recomposição de PF e BN CSLL, e que esse erro tem um efeito cumulativo para os quatro anos subsequentes e deve ser considerado pela fiscalização, sendo necessária a complementação da diligência.

Por fim, alega que, embora os anexos que acompanham o Termo de Diligência indiquem que a Fiscalização efetuou a compensação da base de cálculo positiva de IRPJ/CSLL com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL da atividade rural com o resultado positivo da atividade geral, limitada à trava de 30%, a Fiscalização não recalculou os Autos de Infração considerando essa determinação, resultando em uma análise incompleta do impacto das compensações e dos ajustes necessários.

Pois bem, entendo que assiste parcial razão aos argumentos da Recorrente em sua manifestação.

Em que pese alguns argumentos acabem por ser meramente protelatórios e aparentemente busquem a rediscussão indireta de matéria já superada pela CSRF, o fato é que a diligência foi incompleta na medida em que apesar de recompor bases não concluiu a diligência com o recálculo do valor de imposto devido após a aplicação dos efeitos da exaustão e a compensação de prejuízos fiscais.

Entretanto, entendo que isso não impede o prosseguimento do julgamento e eventualmente o provimento parcial do recurso determinando a redução da base tributável e a apuração do tributo devido será realizada quando da liquidação do julgado.

Pois bem, entendo assistir razão ao contribuinte tanto quanto a necessidade de observância dos efeitos da exaustão (afinal foi esse o entendimento da CSRF pela sua aplicação), quanto ao aproveitamento do prejuízo fiscal.

Se a dúvida posta em análise neste Conselho em processo que dura quase 10 anos está exatamente na aplicação da exaustão x depreciação acelerada, e o entendimento da CSRF foi pela aplicação da exaustão (muito embora a contribuinte entenda pela aplicação da depreciação acelerada, assim como este Relator), negar a sua aplicação seria penalizá-la duas vezes.

No nosso complexo sistema constitucional tributário compete ao contribuinte a difícil (senão impossível) missão de interpretar a legislação, definir a sua aplicação, apresentar sua contabilidade ao Fisco e torcer para que a mesma esteja correta, sem direito a errar. Isto porque, se “errar” na sua avaliação sofrerá os impactos tributários acrescidos de multa de ofício.

No presente, caso o debate acerca da aplicação da exaustão x depreciação acelerada na lavoura de cana-de-açúcar é acirrado e já importou em diversas interpretações e jurisprudências distintas no âmbito deste CARF. Veja ainda que existem uma série de estudos técnicos que embasam a posição adotada pela contribuinte.

Neste momento, após decisão da CSRF e tendo se passado quase 15 anos da ocorrência do fato gerador, negar ao contribuinte a aplicação ao menos da contabilização que este Conselho entendeu correta seria no mínimo irrazoável e injusto.

Assim é que, entendo que a diligência atendeu a sua finalidade e confirmou que com a aplicação da exaustão a base de cálculo da depreciação glosada e adicionada para tributação pelo IRPJ e CSLL reduziria de R\$ 56.086.022,20 para R\$ 49.301.104,35, conforme planilha constante de fls 1910 e 1911.

Os argumentos da Recorrente em sua manifestação defendendo a necessidade de estender os efeitos para os anos calendários seguintes são insubsistentes na medida em que o presente lançamento reporta ao ano calendário de 2010.

Por sua vez, quanto ao direito à compensação dos prejuízos fiscais verifica-se que desde a Impugnação a contribuinte apresenta este argumento subsidiário, a fim de reduzir a base de cálculo dos tributos autuados.

Contudo, a DRJ apreciou de maneira superficial a alegação da contribuinte, argumentando basicamente que esta não possuía prejuízos fiscais de outras atividades, sem nada se manifestar sobre o estoque de prejuízo fiscal da atividade rural. É o que se observa:

Constata-se ainda que os registros da Receita Federal apontam que em 2010 a contribuinte não possuía prejuízos fiscais e bases negativas de outras atividades

(não operacionais) em períodos anteriores, passíveis de compensação (relatórios do Sistema Sapli, às fls. 1516 e 1518).

Importante frisar que tais relatórios integram os anexos dos autos de infração e foram juntados novamente pela impugnante em sua defesa (fls. 1645 e 1660). Logo, a contribuinte tinha conhecimento dessa apuração fiscal e não apresentou provas, tampouco alegações de que estaria equivocada.

Quanto a esta matéria, importante observar que com o advento da Lei nº 9.249/95, com efeitos a partir do ano-calendário de 1996, a apuração da atividade rural pelo lucro de exploração (anteriormente regulamentada pelas Leis nº 8.023/90 e nº 8.134/90) foi revogada.

Assim, as receitas das atividades rurais passaram a ser tributadas com base nas mesmas regras aplicáveis às demais atividades. No caso dos autos, como a presente autuação trata do ano-calendário 2010, a apuração e tributação da atividade rural segue a mesma sistemática das demais atividades.

Com a IN SRF nº 39, de 28/06/1996 foram dispostas regras diferenciadas para utilização de prejuízos fiscal da atividade rural, aperfeiçoadas pela IN SRF nº 257, de 11/12/2002 (vigente à época), como pode observar pela transcrição dos arts. 8º, 17, 18 e 24:

**Segregação de receitas** Art. 8º A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

§ 1º A pessoa jurídica rural deverá ratear proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:

I os custos e as despesas, comuns a todas as atividades; II os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real; III os demais valores comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

§ 2º Na hipótese de a pessoa jurídica rural não possuir receita líquida no ano-calendário, a determinação da percentagem prevista no § 1º será efetuada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada

(...)

**Compensação de prejuízos fiscais** Art. 17 . Não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, à compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, observado o disposto no art. 24.

§ 1º O prejuízo fiscal da atividade rural a ser compensado é o apurado na demonstração do lucro real transcrita no Lalur.

§ 2º O prejuízo fiscal da atividade rural determinado no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período, sem limite.

§ 3º Aplicam-se as disposições previstas para as demais pessoas jurídicas à compensação dos prejuízos fiscais das demais atividades, e os da atividade rural com lucro real de outra atividade, determinado em período subsequente.

Prejuízos não operacionais Art. 18. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas que exploram atividade rural, somente poderão ser compensados, nos períodos subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza, observado o limite de redução do lucro de, no máximo, trinta por cento previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente não utilizados exclusivamente na produção rural, incluída a terra nua, exceto as perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente, em virtude de terem-se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

(...)

Art. 24. É vedada a compensação do prejuízo fiscal da atividade rural apurado no exterior com o lucro real obtido no Brasil, seja este oriundo da atividade rural ou não.

Depreende-se da leitura dos dispositivos que não se aplica o limite de 30% à compensação de prejuízos de atividade rural com:

- i) lucro apurado pela mesma atividade, em qualquer ano-calendário;
- ii) lucro apurado pelas atividades em geral, desde que no mesmo período de apuração; e

**E, ainda, que se pode utilizar o saldo de prejuízos de atividade rural, acumulados de períodos anteriores, para compensar lucro apurado de atividades em geral, e vice-versa, caso em que se aplica a trava dos 30%.**

Assim, a conclusão a ser extraída é que se pode utilizar prejuízos fiscais de atividades em geral para compensar lucro de atividade rural, e se pode aproveitar prejuízos fiscais

de atividade rural para compensar lucro de atividades em geral, mediante cumprimento de determinadas condições.

Entendimento este corroborado pelo Acórdão nº 1103-001.107, de relatoria do Conselheiro André Mendes Moura, conforme ementa a seguir:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005 COMPENSAÇÃO DE LUCRO REAL DA ATIVIDADE RURAL COM PREJUÍZO FISCAL DAS DEMAIS ATIVIDADES E VICE-VERSA.**

O lucro real do período base, proveniente da atividade rural, pode ser compensado com o prejuízo fiscal das atividades em geral acumulado em períodos anteriores, e vice-versa, desde que observado o limite legal de 30% estabelecido no art. 15 da Lei nº 9.065/1995. Incidência do §3º, do art. 17, da IN SRF nº 257/2002.

**ERROS MATERIAIS NAS APURAÇÕES DAS BASES DE CÁLCULOS DO IRPJ, SEM EFEITOS FINANCEIROS.**

A verdade material deve prevalecer sobre a formal, na constatação de erros nos preenchimentos das declarações de IRPJ.

**CSLL. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

O decidido em relação ao IRPJ estende-se à CSLL, vez que formalizada com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Voltando à análise do caso em debate, inicialmente quanto ao IRPJ, verifica-se que a fiscalização constatou que a contribuinte compensou prejuízo fiscal de atividade rural do mesmo período com o lucro obtido com atividades gerais, no valor de R\$ 6.890.342,87.

É o que se observa nos recortes a seguir:

TVF (e-Fl. 1529)

**IV- AUTUAÇÃO**

33- Conforme relatado nos itens anteriores, as adições a serem efetuadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL totalizaram R\$ R\$ 56.086.022,21.

34- Faz mister relatar que o contribuinte tinha compensado o prejuízo fiscal da atividade rural do mesmo período com o lucro obtido com as atividades gerais (R\$6.890.342,87).]

DIPJ (e-Fl. 77)

80.LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	6.890.342,87	-46.991.640,70
81.(-)Atividades em Geral		0,00
82.(-)Atividade Rural	6.890.342,87	
83.LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	0,00	-40.101.297,83

### AUTO DE INFRAÇÃO (e-Fl. 1545)

<b>11. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS COM RESULTADO DA ATIVIDADE DIVERSA NO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO</b>		
11.1. Comp. Indevida de Prej. da Ativ. Geral com Lucro da Ativ. Rural em função de Reajuste do Resultado da Ativ. Geral		0,00
11.2. Comp. Indevida de Prej. da Ativ. Rural com Lucro da Ativ. Geral em função de Reajuste do Resultado da Ativ. Rural	6.890.342,87	

De fato, com o entendimento da fiscalização de que houve exclusão indevida de depreciação incentivada acelerada, tornar-se-ia indevida a compensação de prejuízo de atividade rural do mesmo período com o lucro das atividades em geral, retornando-se a base tributável no valor de R\$ 6.890.342,87.

Contudo, ao lavrar o auto de infração, a fiscalização deixou de compensar o saldo de prejuízos fiscais de atividade rural dos períodos anteriores, com o lucro das atividades em geral (limitada a trava de 30%). Vejamos:

### AUTO DE INFRAÇÃO (e-Fls. 1.545/1.546)

<b>8. RESULTADO AJUSTADO ANTES DA COMPENSAÇÃO COM RESULTADO DA ATIVIDADE DIVERSA</b>		
8.1. Resultado Ajustado da Atividade Geral		6.890.342,87
8.2. Resultado não Operacional Ajustado da Atividade Geral		12.785.830,13
8.3. Resultado Ajustado da Atividade Rural		9.094.381,51

(...)

<b>14. PREJUÍZO DE PERÍODOS ANTERIORES COMPENSADO NA AUTUAÇÃO</b>		
<b>14.1. Atividade Geral</b>		
14.1.1. Prejuízo não Operacional Compensado na Autuação com Infrações da Atividade Geral		0,00
14.1.2. Prejuízo Operacional Compensado na Autuação com Infrações da Atividade Geral		0,00
14.1.3. Prejuízo Operacional Compensado na Autuação com Infrações da Atividade Rural		0,00
<b>14.2. Atividade Rural</b>		
14.2.1. Prejuízo da Ativ. Rural de 86 a 90 Compensado na Autuação com Infrações da Ativ. Rural		0,00
14.2.2. Prejuízo da Ativ. Rural a partir de 91 Compensado na Autuação com Infrações da Ativ. Rural		9.094.381,51
14.2.3. Prejuízo da Ativ. Rural a partir de 91 Compensado na Autuação com Infrações da Ativ. Geral		0,00

(...)

<b>19. SALDO DE PREJUÍZOS APÓS AJUSTE</b>		
<b>19.1. Atividade Geral</b>		
19.1.1. Prejuízos não Operacionais		0,00
19.1.2. Prejuízos Operacionais		0,00
<b>19.2. Atividade Rural</b>		
19.2.1. Prejuízos Operacionais dos anos-base 86 a 90		0,00
19.2.2. Prejuízos Operacionais dos anos-base a partir de 91		367.736.114,47

Pelos recortes acima, observa-se que somente fora compensado o resultado da atividade rural no valor de R\$ 9.094.381,51 que, como já visto, não possui trava.

Entretanto, mesmo ainda possuindo prejuízo fiscal de R\$ 367.736.114,47 de atividade rural, a fiscalização deixou de compensar parte do prejuízo com o lucro das atividades em geral.

Desse modo, entendo que assiste razão à contribuinte, devendo-se reconhecer a compensação de prejuízo fiscal da atividade rural no valor R\$ 2.067.102,86 (30%) com o lucro das atividades em geral, reduzindo-se a base tributável de IRPJ e de R\$ 2.062.091,65 para a CSLL, conforme apurado no resultado de diligência.

Quanto aos novos argumentos trazidos pela Recorrente em relação à aplicação da LINDB, tal pleito esbarra na Súmula CARF 169:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, face ao exposto, oriento o meu voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário a fim de considerar os efeitos da exaustão para o ano de 2010, bem como compensar o prejuízo fiscal de IRPJ (R\$ 2.067.102,86) e base negativa da CSLL (R\$ 2.062.091,65), acatando o resultado da diligência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva