



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

Processo nº 10680.726808/2012-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.791 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente ARCELORMITTAL BIOENERGIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ATIVIDADE RURAL. CARVÃO VEGETAL. DESCARACTERIZAÇÃO PARA ATIVIDADE INDUSTRIAL

A produção de carvão vegetal é atividade de natureza rural. Sua mecanização não tem o condão de descaracterizá-la fazendo com que se torne atividade industrial para fins tributários, muito menos o fato de nela não serem empregados utensílios artesanais. Para que isso ocorra é necessário que o maquinário utilizado acarrete transformação da matéria-prima *in natura*.

EXPLORAÇÃO DE RECURSOS FLORESTAIS - DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

A exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim não se enquadra no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, pois são conceitos legalmente distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar provimento parcial, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento à depreciação acelerada da lavoura. Vencidas as Conselheiras Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora), Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; e II) por unanimidade de votos, dar provimento à Depreciação acelerada dos Equipamentos (Unidades produtoras). Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Antonio Bezerra Neto, por considerarem que a atividade não seria rural. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Aurora Tomazini de Carvalho.

Relatório

Trata-se de processo administrativo originado com a lavratura de auto de infração (fls. 2/24) para a constituição de crédito tributário relativo a Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Os autos de infração referem-se a exclusões indevidas da base de cálculo de fatos geradores ocorridos no anos-calendários de 2007 e, além do principal, inclui também multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até dezembro/2012.

As autuações podem ser pontuadas de acordo com suas fundamentações em três tópicos:

- 1) Reclassificação de parte da “Atividade Rural” declarada e escriturada pelo contribuinte para “Atividade Geral”, que resultou na: i.a) reclassificação das correspondentes receitas e resultados como sendo das “demais atividades”; i.b) reconstituição de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL; i.c) glosa do benefício fiscal da “depreciação acelerada incentivada.
- 2) Glosa de valor declarado como “Exaustão Incentivada”
- 3) Glosa do excesso do encargo de depreciação

Cada uma das infrações é descrita pormenorizadamente no Termo de Verificação Fiscal (fls. 25/48), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

1. Reclassificação de parte da “Atividade Rural”

Entendeu a fiscalização que não se pode considerar a atividade de produção de carvão executada pela Contribuinte como atividade rural nos termos definidos no art. 58 do RIR/99, combinado com os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 257/2002, pois não mantém as características artesanais de produção. Consequência disto, as receitas do comércio desse produto não podem ser classificadas como receitas da atividade rural, devendo ser apuradas como resultado das demais atividades, não podendo também ser utilizado o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, nem a utilização da totalidade na compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas.

O entendimento da fiscalização baseou-se nas seguintes fundamentações:

- A orientação da SRF é no sentido de afastar o benefícios concedidos às atividades rurais dos procedimentos de industrialização, oriundos de procedimentos artesanais (como no caso da produção de açúcar mascavo, melado e rapadura)

- O § 1º. do art. 2º. da IN SRF 257/02 determina o afastamento do alcance do benefício fiscal de atividades que, ainda que trabalhando com produto in natura, utilize-se de apetrechos outros que não artesanais.

- A transformação prevista no art. 2º., inciso VII “a” item 1 da IN SRF 257/02 tem vedação tácita ao gozo do benefício fiscal quando sua produção emprega máquinas industriais.

- O art. 3º. inciso I da IN SRF 257/02 não considera atividade rural a industrialização de produtos beneficiados em máquinas industriais.

A fiscalização justificou a autuação no fato de o legislador ter conferido tratamento diferenciado ao produtor e ao criador que utiliza exclusivamente material-prima produzida na própria área rural explorada, mediante o uso de equipamentos e utensílios usualmente empregados em atividades rurais, com o propósito de viabilizar suas atividades (essas efetivamente rurais), dada a baixa rentabilidade econômica e grande relevância social dessas atividades. No outro extremo empresas intensivas em capital, que possuem recursos suficientes para produzirem em escala industrial, valendo-se de logística e de maquinário modernos, são naturalmente competitivas, e não precisam ser apoiadas pelo Estado, para atingirem seus objetivos institucionais.

2. Glosa de valor declarado como “Exaustão Incentivada”

Entendeu a fiscalização nos termos do art. 6º. da MP 2.159-70/01 a “depreciação acelerada incentivada” é um benefício fiscal, o que faz com que sua norma deva ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, I do CTN. Considerou que o art. 183 § 2º. da Lei 6.404/76 traz definições distintas e específicas para a contabilização de depreciação, amortização e exaustão, o que faz com que tais conceitos não se confundam. Assim, o artigo deve ser interpretado de forma restritiva para não alcançar os custos com exaustão.

Em razão disso, os custos implementados com a exaustão de recursos florestais, contabilizados pela Contribuinte a título “Amortização Acelerada Incentivada”, não poderiam ter sido deduzidos integralmente de uma só vez, mas sim nos termos do art. 334 do RIR/99, motivo pelo qual foram glosados.

3) Glosa do excesso do encargo de depreciação

Verificou a fiscalização que a Contribuinte adotou, em sua contabilidade, para a mesma espécie de bem do ativo permanente, denominados UPC (fornos), taxas de depreciação de 4%, 5%, 10%, 15%, 20% e 25%. Como considerou que a atividade de produção de carvão não se enquadra como rural, não se aplicando o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, entendeu que as taxas de depreciação devem calculada sob o coeficiente de 4% (Edificações), nos termos do anexo II da IN SRF no 162/98.

Inconformada, a empresa autuada apresentou a competente IMPUGNAÇÃO (fls. 600/634), na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- (i) Nulidade do auto de infração por falta de fundamentação, por entender que tanto o auto quanto o relatório fiscal não expõem de forma objetiva a capitulação legal da autuação, mais especificamente o inciso em relação ao qual a atividade da empresa foi desclassificada como rural.
- (ii) Adoção, por parte da fiscalização de novo critério jurídico (ao classificar o carvoejamento como “atividade geral”) em relação a fatos geradores pretéritos, prática que é vedada pelo art. 146 do CTN e ofende os princípios da boa-fé, proteção da confiança e segurança jurídica.
- (iii) A produção de carvão vegetal é considerada atividade rural, nos termos do art. 2º da IN no 257/2002. O legislador não fez uso do critério utilizado pela fiscalização na descaracterização da atividade como rural. Não condicionando sua identificação à utilização de utensílios artesanais, o que fere o princípio da isonomia e a própria vontade do legislador.
- (v) O art. 3º da IN no 257/2002 demonstra que o legislador previu expressamente as hipóteses em que determinada atividade não seria considerada como rural em consequência do tipo produtivo adotado (arroz beneficiado em máquinas industriais). O mesmo não ocorreu para a produção de carvão vegetal.
- (v) Depreciação, amortização e exaustão têm a mesma finalidade contábil e fiscal. O legislador, ao estabelecer normas de incentivo à atividade rural, não distinguiu os bens sujeitos à depreciação ou à exaustão, buscando-se favorecer a atividade rural mediante antecipação dos encargos correspondentes à perda de valor dos ativos aplicados, de forma ampla.
- (vi) O artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda, ao estabelecer a depreciação acelerada dos ativos empregados na atividade rural, também deve ser aplicado em relação à exaustão, conforme já decidido em alguns julgados na esfera administrativa.
- (vii) As taxas de depreciação utilizadas pela empresa quanto às UPCs são diferenciadas conforme a vida útil de cada equipamento, sejam pelas

suas qualidades intrínsecas, seja pelo local de utilização, portanto, não faz sentido padronizá-las, como deseja a Fiscalização.

Em 13 de agosto de 2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (SP) decidiu julgar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada (fls. 756/784), mantendo a autuação em seus fundamentos.

Da decisão, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 794/830), na qual repete as razões sustentadas na Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

A controversa que delimita o conteúdo da lide gira em torno duas preliminares de nulidade sob a argumentação: i) de falta de fundamentação específica e ii) mudança de critério jurídico. E duas questões de mérito das quais se desdobram as demais especificidades da autuação: i) reclassificação de parte da “atividade rural” para “atividade geral” e ii) glosa de valor declarado como exaustão incentivada. Passemos assim a analisá-las.

1. Preliminares

1.1. Nulidade do lançamento por falta de fundamentação específica

Alega a Recorrente prejuízo ao seu direito de defesa, por falta de fundamentação específica no ato de lançamento quanto à reclassificação da “atividade rural” para “atividade em geral” procedida pela fiscalização.

Neste ponto, me parece acertada a decisão da DRJ.

No TVF a fundamentação e as bases legais da reclassificação fiscal estão bem delimitadas, como se verifica do trecho abaixo:

“Interpretando a legislação tributária então vigente, foi editada a Instrução Normativa SRF no 257/2002, que assim define “Atividade Rural”:

(...) Fica evidenciada (art. 2o), a orientação da SRF no sentido de afastar procedimentos de industrialização, ou aplicação de equipamentos especiais, claramente expressos nas diversas alíneas do inciso VIII do artigo supra citado

(...) Neste contexto, não se pode considerar a atividade de produção de carvão executada pela Fiscalizada como atividade rural nos termos

definidos no art. 58 do RIR/99, combinado com os arts. 2o e 3o da Instrução Normativa SRF no 257/2002 pois não mantém as características artesanais de produção visadas pelo legislador na concessão do benefício fiscal. Consequência disto é que as receitas do comércio desse produto não podem ser classificadas como receitas da atividade rural, devendo ser apurado como resultado das demais atividades, não podendo também ser utilizado o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada.” (Grifamos)

Me parece claro, no TVF, que no entendimento da fiscalização a atividade de produção de carvão vegetal somente será considerada como atividade rural se a transformação (madeira plantada em carvão vegetal) advier de processo em que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, de forma artesanal, vedada a produção por sistema industrial em larga escala, como é o caso da Contribuinte.

Assim como também está bem apontada a legislação utilizada para fundamentar tal interpretação: o inciso VIII, do art. 2o, da IN/SRF no 257/2002, c/c o art. 58 do RIR/1999.

A norma que se aplica num caso concreto é sempre uma construção de sentido. Relembrando as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, ela é um juízo que a leitura dos textos do direito positivo provoca na mente daquele que o interpreta (Curso de Direito Tributário, pg. 2 – ed. Saraiva). Daí a separação entre norma em sentido amplo (unidade do sistema do direito) e norma em sentido estrito (aquela que é aplicada ao caso concreto). Muitas vezes a norma que se aplica no caso concreto (norma em sentido estrito) é construída, não só a partir de um enunciado específico (norma em sentido amplo), mas da ponderação de vários.

Alega a Recorrente falta de especificidade na fundamentação e capitulação, por entender que na descrição dos fatos e enquadramento legal a fiscalização apontou ofensa ao art. 58 do RIR/99 de forma genérica, não identificando o inciso que a desqualifica como produtora rural. Além disso, com relação à IN/SRF no. 257/2002, destacou dois diferentes incisos (VI e VII), além de dois diferentes itens (1 e 3) da alínea “d” do inciso VIII, não deixando claro qual deles foi violado ou sobre qual deveria a Recorrente basear sua defesa.

Todavia, nota-se que a fiscalização construiu uma fundamentação jurídica para descaracterizar a atividade da Recorrente como rural, identificou seu entendimento, que se pauta na necessidade da atividade ser desenvolvida por meios artesanais e apontou a capitulação dos enunciados normativos que utilizou para formar seu convencimento quanto à norma a ser aplicada no caso concreto.

Embora sua construção não encontre identidade num único enunciado, com as informações constates do TVF é possível identificar a fundamentação da autuação e capitulação da legislação aplicada, tanto é que a Contribuinte, em sua peça recursal muito bem se defendeu.

Assim sendo, por entender que não há vício na fundamentação e na capitulação da autuação e que a falta de especificidade quanto a capitulação não evidenciou cerceamento de defesa do direito da Recorrente, nem incoerência nas hipóteses de nulidade definidas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto no. 70.235/72, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

1.2. Mudança de critério jurídico

Alega a Recorrente que ao desclassificar a atividade de carvoejamento como rural a fiscalização adotou novo critério jurídico em relação à fatos pretéritos, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, pois em 2007 sofreu autuação similar objeto dos processos administrativos o.10680.020361/2007-07 e no.10680.020362/2007-43, nos quais se discute a exaustão incentivada, mas em que não foi contestada quanto ao enquadramento de suas atividades como rural.

Para nos posicionarmos sobre esta questão, é relevante primeiro entender o que se considera mudança de critério jurídico e qual a amplitude da expressão em relação à fatos pretéritos”, prevista na legislação citada.

Prescreve o art. 146 do CTN que:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Por mudança de critério jurídico entende-se a modificação interpretativa com relação à norma aplicada ou ao enquadramento dos fatos pela Fiscalização, ou seja, trata-se de uma modificação no lançamento realizada pela adoção de novos critérios interpretativos.

Para a aplicação do art. 146 do CTN, no entanto, há de se diferenciar o período em que o procedimento de fiscalização é realizado (tempo do fato) dos período objeto da fiscalização (tempo no fato).

Nas autuações anteriores, as quais a Contribuinte faz referência em sua defesa para sustentar a tese da mudança de critérios jurídico, embora o TVF tenha sido elaborado em 2007 (data do fato), o período fiscalizado compreende os anos-calendários de 2002 a 2006 (data no fato). A presente autuação foi efetivada em 2012 (data do fato) e faz referência ao ano-calendário de 2007 (data no fato).

Nota-se que os anos-calendários das autuações são diferentes. Os efeitos da reclassificação fiscal para a atividade de produção de carvão vegetal da Contribuinte como “atividade em geral” não foram aplicados retroativamente ao período de 2002 a 2006. Tais períodos, objeto de procedimentos de fiscalização anteriores, não sofreram qualquer alteração em razão do desenquadramento legal das atividades da empresa como rural.

O fato da Fiscalização não desqualificar a atividade de uma empresa como rural em períodos de apuração e em um certo momento a desqualificar, pode até espelhar uma mudança interpretativa. No entanto, a vedação do art. 146 do CTN impede apenas que a nova interpretação alcance os fatos passados, o que não aconteceu no caso concreto. Os lançamentos anteriores não foram desconstituídos em razão da modificação de critério jurídico.

Nestes termos, considero acertada a decisão da DRJ:

“... A nova reclassificação fiscal somente existe no presente lançamento, que se refere unicamente aos fatos geradores ocorridos no ano de 2007. Portanto, carece de fundamento jurídico a alegação posta pela defesa de ofensa ao art. 146 do CTN, na medida em que não se deu eficácia retroativa

à aludida alteração de critério jurídico.”

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Merito

Com relação ao mérito, dois são os pontos fundamentais da autuação: i) reclassificação de parte da “atividade rural” para “atividade geral” e ii) glosa de valor declarado como exaustão incentivada. Passemos a analisá-los.

1. Reclassificação de parte da “atividade rural” para “atividade geral”

Conforme apontado no relatório, entendeu a Fiscalização que não se pode considerar a atividade de produção de carvão executada pela Contribuinte como atividade rural, nos termos definidos no art. 58 do RIR/99, combinado com os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF no 257/2002, pois não mantém características artesanais de produção.

Segundo a Fiscalização, a Contribuinte possui um sistema industrial com grande escala de produção e emprego de tecnologia de ponta, com carga e descarga dos fornos de maneira mecanizada e semimecanizada. E que, portanto, por não se utilizar de utensílios artesanais no seu processo produtivo, não pode ter suas atividades enquadradas como “rurais” para o fim de se beneficiar de regime jurídico de apuração tributária diferenciado.

A defesa da Contribuinte foi no sentido de que a produção de carvão vegetal é considerada atividade rural, que a legislação, utilizada pela Fiscalização na fundamentação da descaracterização não condiciona o enquadramento da atividade rural à utilização de utensílios artesanais. Que o legislador não fez uso deste critério na delimitação da atividade rural. Que a legislação demonstra expressamente as hipóteses em que determinada atividade não seria considerada como rural em consequência do tipo produtivo adotado (como o arroz beneficiado em máquinas industriais), o que não ocorreu para a produção de carvão vegetal.

Em sua peça recursal a Recorrente contrapõe cada um dos argumentos utilizados pela fiscalização para fundamentar a descaracterização de sua atividade. Mas o ponto da controvérsia está na adoção do critério da necessidade de utilização de técnicas artesanais no desempenho da atividade.

Vê-se aqui que o problema central da lide está no conceito de “atividade rural” e nos critérios utilizados pela legislação tributária para sua delimitação.

Todo conceito cria uma classe, que é a classe de uso da palavra ou expressão. Tudo que se enquadra na classe será nomeado pela palavra/expressão, aquilo que não se enquadra não pode ser assim nomeado. O que é preciso se estabelecer aqui antes de qualquer coisa, são os critérios de uso da expressão “atividade rural”. Ou seja, as características definitórias que fazem com que uma atividade seja enquadrada como rural.

O problema da legislação tributária é que os artigos que cumprem este papel, e que deveriam delimitar a hipótese normativa do regime de apuração tributária diferenciado na atividade rural (art. 58 do RIR/99 e art. 2º. e 3º. inciso I da IN SRF 257/02) o fazem de forma denotativa, apontando as atividades que se enquadram na classe “rural”, mas não os critérios que delimitam a classe em si, o que faz com que tais critérios possam ser inferidos de forma equivocada pelo interprete/aplicador usuário do direito.

Vejamos o art. 58 do RIR/99:

Art. 58. Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização

E, o art. 2º da IN SRF 257/02:

Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

VII - a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;

VIII - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:

a) beneficiamento de produtos agrícolas:

1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;

2. debulha de milho;

3. conserva de frutas;

b) transformação de produtos agrícolas:

1. moagem de trigo e de milho;

2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;

3. grãos em farinha ou farelo;

c) transformação de produtos zootécnicos:

1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;

2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);

3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;

4. produção de adubos orgânicos;

d) transformação de produtos florestais:

1. produção de carvão vegetal;

2. produção de lenha com árvores da propriedade rural;

3. venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;

e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

§ 1º A atividade de captura de pescado in natura é considerada extração animal, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca, etc.), inclusive a exploração em regime de parceria.

§ 2º Considera-se unidade rural, para fins do imposto de renda, a embarcação para captura in natura do pescado, e o imóvel, ou qualquer lugar, utilizado para exploração ininterrupta da atividade rural.

A Fiscalização ao interpretar o inciso V do art. 58 do RIR/99 e inciso VIII do art. 2º da IN/SRF no 257/2002 entendeu que “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” significa a adoção exclusiva de técnicas artesanais para fins de caracterização daquelas atividades como de natureza rural. E que, conseqüentemente, em qualquer das atividades ali elencadas, no caso de utilização de sistemas industriais de produção, estas não mereceriam o tratamento decorrente da natureza rural.

Com base nesta interpretação, analisando a atividade da Contribuinte, considerou que sua produção é de grande porte, em larga escala, e se utiliza de utensílios mecanizados na realização de sua atividade. Em razão disso entendeu que, esta não se utiliza de técnicas artesanais e, portanto, não realiza atividade rural, não tendo direito aos benefícios fiscais inerentes à atividade.

Em resumo, a Fiscalização, com base nos dispositivos supra citados, considerou que o uso de equipamentos e utensílios não artesanais descaracteriza a atividade de transformação de produtos rurais (ainda que sem modificação da material prima), como de natureza rural, para efeitos da concepção de benefícios fiscais previsto na legislação tributária – IPRJ e CSLL.

Penso que para a aplicação da legislação específica (art. 58 RIR/99) e da interpretação a ela vinculada pela Receita Federal (IN/SRF no 257/2002) é preciso esclarecer o âmbito de abrangência da proposição “equipamentos e utensílios empregados nas atividades rurais”, delimitar o conceito de “atividade rural” e analisar com mais detalhe a atividade de produção de carvão vegetal realizada pela Recorrente.

Originalmente a palavra “rural” vem do latim “*rus*” que significa campo, que está no campo ou é próprio dele, por oposição a “*urbs*” (urbano, cidade). Daqui se origina a palavra “*rusticus*”, sujeito que, por habitar o campo, dificilmente tinha acesso à cultura. Depois a palavra evoluiu para “*ruralis*” com o mesmo sentido original e posteriormente tornou-se rural, forma atual que contém o sentido original.

Analisando a legislação acima citada, nos parece que, quando se fala em atividade rural, está na realidade se designando uma “atividade agrária” que tem sua origem no latim “*agrarius*”, relativo ao campo. O significativo de rural é mais amplo, envolve todo o espaço não constituído por cidades. Já o meio agrário é aquele em que se realizam práticas econômicas e sociais (agrícolas, pecuárias ou extrativistas) eminentemente relacionadas com o

setor primário de produção.

O carvoejamento, produção de carvão vegetal, está nas raízes da atividade rural do Brasil e teve importante presença em todos os outros ciclos das atividades desenvolvidas no campo do país desde da época da sua colonização, nas caldeiras dos engenhos, na secagem do cacau, no preparo das bolas de borracha. De lá para cá, seu processo produtivo não sofreu grandes modificações, continua sendo feito do mesmo modo, com os mesmos utensílios de origem rural (campo) utilizados naquela época, os fornos. Claro que, com a tecnologia e modernidade tais utensílios se aperfeiçoaram e algumas etapas da produção foram mecanizadas. Isso, no entanto, não alterou a natureza do produto, que continua sendo o mesmo em todo seu processo produtivo.

Assim, é importante fazer a diferenciação entre processo de mecanização e processo de industrialização.

Por mecanização entende-se a troca da ação física do homem por máquina, visando maior eficiência em qualquer atividade que ele possa exercer. Mecanizar é instrumentalizar. A idéia é de prolongação dos membros e otimização da força humana. Não se objetiva a transformação da matéria prima nem a atribuição de uma nova finalidade de utilização. Mecanizar é, por exemplo, utilizar uma esteira para transporte de uma peça ou material visando ganhar tempo, dispêndio de força humana e eficiência no que diz respeito ao simples transporte desta peça ou material.

Já na industrialização há uma modificação da natureza, do funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade do produto. Ela pode se dar pela: i) transformação, que é exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários e que importa na obtenção de espécie nova; ii) beneficiamento, que importa na modificação, aperfeiçoamento ou, qualquer forma de alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou a aparência do produto; iii) montagem, a que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma; iv) acondicionamento ou recondicionamento, quando há uma alteração na apresentação do produto, pela colocação de embalagem (ressalvando a que se destine apenas ao transporte do produto); v) renovação ou recondicionamento, exercida sobre o produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado.

Nenhuma destas alterações é verificada na atividade de carvoejamento. Ainda que realizada em grande escala, com recursos tecnológicos e maquinários, sua produção segue os mesmos processos rudimentares de antigamente e não modifica a matéria prima (produto in natura), que continua sendo a lenha. Isso atende perfeitamente a parte inicial do inciso V do art. 85 do RIR/99. A produção de carvão vegetal é uma transformação sem obtenção de nova espécie (portanto não industrial) de um produto decorrente da atividade rural (lenha – resultante do extrativismo), sem alteração da composição e das características do produto in natura (que continua sendo a lenha).

O carvão nada mais é do que lenha cuja queima foi iniciada e logo interrompida para se tornar mais fácil a combustão. A produção do carvão vegetal é feita em fornos de alvenaria nos quais se introduz a lenha, realiza-se nela uma combustão inicial, regulando a presença de oxigênio, com ciclos de aquecimento e resfriamento que duram até vários dias e interrompe-se esta combustão, continuando, portanto, a lenha a ser lenha, sem transformações essenciais.

A produção de carvão vegetal hoje, continua com os mesmos processos, apenas tornou-se muito maior, exigindo-se grandes fornos e mecanização desta atividade rural.

Nota-se que esta mecanização se dá no âmbito do plantio, nos cuidados agrícolas, no corte, no transporte, acomodação da lenha nos fornos e na tecnologia empregada nos fornos. Porém, jamais com a utilização de máquinas industriais transformadoras do produto básico (lenha) em outro produto. Na produção do carvão vegetal não existe industrialização. Não existe transformação elaborada por máquinas industriais. A matéria prima rural (madeira) continua a mesma e orientada para o mesmo fim inicial (servir de lenha).

Utilizar fogo para queimar lenha, sem mudar-lhe a essência e nem o objetivo de ser lenha, não é industrializar. Caso esse raciocínio seja feito, temos que admitir que o homem da idade da pedra já havia instalado uma indústria na sua caverna. E, se considerarmos a produção do carvão vegetal como atividade industrial, não poderemos mais classificar o café como produto rural, pois passa por um processo de secagem, também, à base de fogo. Nem a criação de suínos, pois é necessário utilizar fogo para a depilagem dos animais.

Há uma confusão entre os conceitos de industrialização e mecanização. Realizar atividade industrial não significa possuir um sistema de produção com grande escala e emprego de maquinários e tecnologia de ponta. Significa transformar, por meio de máquinas industriais uma determinada matéria-prima. O emprego da mecanização do trabalho, utilizando-se atualmente de máquinas transportadoras tais como tratores, pás carregadeira, correias, fornos ou fogo, ainda que em larga escala e com tecnologia de ponta, sem transformações substanciais na matéria-prima rural, não tem o condão de descaracterizar uma atividade como rural.

Esta é a interpretação que se depreende do art. 3º. da IN SRF 257/2002, utilizado na fundamentação da autuação:

“Art. 3º. Não se considera atividade rural:

I – a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiados em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas (grifamos)

A mecanização da atividade rural não tem o condão de descaracterizá-la como rural. Fazendo com que ela se torne uma atividade industrial. Para que isso aconteça é necessário que o maquinário utilizado acarrete uma modificação da matéria-prima. No caso da cultura de carvão vegetal, a mecanização se deu desde o momento em que se utilizou o primeiro carrinho de mão para transportar a madeira até o forno. Isso, no entanto, não alterou o processo produtivo e a natureza do produto, da mesma forma que a alta tecnologia de hoje empregada nos fornos, no cultivo, carregamento e alocação da madeira, não altera a matéria-prima (madeira).

Diferente processo, ocorre, por exemplo, na produção de carvão mineral, onde há uma transformação da matéria-prima. O minério é extraído do sub-solo, processado, separado, pulverizado e peletizado (transformado em bolas) para ser utilizado. Em algumas empresas, principalmente sediadas no exterior, este processo também é realizado com o carvão vegetal. A madeira é transformada em pó mediante sucessiva combustão e o pó peletizado, mediante o uso de máquinas industriais que modificam a natureza do produto.

Este, no entanto, não parece ser o caso da Recorrente. A própria Fiscalização deixa claro no TVF (fls. 34 e 36) que desconsiderou a atividade da Contribuinte como rural por entender que as operações mecanizadas de carga e descarga dos fornos e o grande volume de sua produção (180m3 por ciclo) não mantém características artesanais que, no seu entender, foram visadas pelo legislador na concessão do benefício fiscal.

Ocorre que, como bem pondera a Recorrente em sua peça recursal, as disposições do inciso V do art. 58 do RIR/99 e do inciso VIII do art. 2º da IN/SRF no

257/2002 em momento algum fazem menção ao termo “artesanal” e sim a “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”. Ou seja, para uma atividade ser qualificada como rural, nos termos do referidos dispositivos, a transformação dos produtos não pode alterar sua natureza “*in natura*” e deve ser feita com equipamentos e utensílios empregados na atividade rural.

Podemos assim delimitar o conceito de “atividade rural” para fins fiscais como sendo aquela que se utiliza de produtos naturais, provenientes do campo, dados pela natureza. E nesta linha de raciocínio, “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” são aqueles empregado em atividades usualmente realizadas no campo e que não modificam a natureza *in natura* do produto.

Deste modo, diferentemente da interpretação dada pela Fiscalização e mantida pela DRJ, me parece claro que as atividades realizada pela Contribuinte na produção de carvão vegetal enquadra-se na delimitação do conceito de “atividade rural” nos termos da legislação tributária vigente. Especificamente no inciso V do art. 58 do RIR/99 e está de acordo com a interpretação dada a tal dispositivo pelo inciso VIII do art. 2º da IN/SRF no 257/2002.

Adotar a interpretação da Fiscalização é dizer que o produtor rural não pode evoluir, que não pode empregar tecnologia e mecanização à sua produção, que todo seu trabalho tem que ser manual (artesanal) caos contrário não sua atividade será considerada atividade rural para fins tributários. Este entendimento vai de encontro ao desenvolvimento do agronegócio, que representa importante parcela do PIB nacional.

Neste sentido, considero equivocada a decisão da DRJ neste ponto. A atividade da recorrente enquadra-se como rural nos termos do art. 58, V do RIR/99 e por consequência ela faz jus ao benefício da depreciação incentivada acelerada.

Além disso, a teor do art. 512 do RIR/99 e art. 17 da IN 537/02, a Recorrente também faz jus a possibilidade de compensação integral de seu lucro com prejuízo fiscal acumulado.

Nestes termos dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Com relação ao excesso no encargo de depreciação, referente à infração 3, uma vez que caracterizado o enquadramento da atividade da Contribuinte como rural, ela passa a ter direito ao benefício da depreciação acelerada incentivada, motivo pelo qual a discussão sobre a inadequação da taxa de depreciação perde seu objeto.

2. Glosa de valor declarado como exaustão incentivada

Como resumido no relatório, entendeu a fiscalização a Contribuinte não tem direito à depreciação acelerada incentivada, nos termos do art. 6º. da MP 2.159-70/01, com relação aos custos de exaustão de suas florestas pois, com fundamento no art. 183 § 2º. da Lei 6.404/76, depreciação não se confunde com amortização nem exaustão, de modo que o benefício da depreciação acelerada não pode ser estendido às outras duas, se consideradas as disposições do art. 111, I do CTN.

Em razão disso, os custos implementados com a exaustão de recursos florestais, contabilizados pela Contribuinte a título “Amortização Acelerada Incentivada”, não poderiam ter sido deduzidos integralmente de uma só vez, mas sim nos termos do art. 334 do RIR/99, motivo pelo qual foram glosados.

O benefício fiscal ao qual se discute se a Recorrente tem direito, foi instituído pela artigo 6º. da Medida Provisória no. 2.159-70/01, nos seguintes termos:

“ Art. 6º. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição”.

O ponto central da discussão é se os custos contabilizados pela Recorrente como “amortização acelerada incentivada”, decorrentes da exaustão dos recursos florestais que compõem seu ativo permanente imobilizado podem ser deduzidos integralmente em razão do benefício fiscal.

Não há dúvidas, pois assim fundamentamos no item anterior, que a atividade da Recorrente se enquadra no conceito de atividade rural para fins de apuração de IRPJ e CSLL. E que o cultivo das florestas de eucaliptos, que compõem seu ativo permanente imobilizado, são para uso de suas atividades.

Resta-nos saber, no entanto, se os custos com a exaustão de suas florestas podem ser deduzidos integralmente no próprio ano de aquisição. Para isso, é importante delimitar o que são bens do ativo permanente imobilizado e se suas florestas enquadram-se neste conceito num primeiro momento.

Bens do ativo permanente imobilizado são itens da empresa que dificilmente serão transformados em dinheiro ou vendidos (permanentes), utilizados para manutenção da atividade básica da empresa (imobilizado). As florestas de eucaliptos, considerando-se a atividade da empresa enquadram-se perfeitamente neste conceito. São bens que dificilmente serão transformados em dinheiro ou vendidos e são utilizadas para a manutenção da atividade básica da Contribuinte. Sem as florestas não há madeira e sem madeira não há lenha (carvão).

A dúvida pode ser gerada em razão da expressão “adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural”. E para que seja superado este ponto, é preciso delimitar o conceito de “adquiridos”. Para isso, nos voltamos ao direito civil.

O art. 1248 do Código Civil, plantações ou construções são formas de aquisição da propriedade por acessão. De modo que nos parece tranquilo identificar que as florestas de eucaliptos cultivadas pela Contribuinte para produção de carvão vegetal são bens por ela “adquiridos” por acessão.

O problema estaria agora no conceito de “depreciados”, que segundo a fiscalização não englobaria os custos da Recorrente tendo em vista que eles se classificam contabilmente como exaustão.

Nos termos do art. 183 § 2º. da Lei 6.404/76, os conceitos de depreciação, exaustão e amortização são distintos, mas visam um único fim: registrar as perdas dos bens e direitos que integram o ativo imobilizado durante o período em que os mesmos beneficiam a produção.

Os conceitos estão relacionados à diminuição do valor do ativo ou seja, enquanto os bens sujeitos a depreciação perdem valor econômico pelo desgaste, aqueles submetidos à exaustão sujeitam-se ao esgotamento perdendo todas suas propriedades físicas e químicas. Tanto a depreciação como a exaustão registram a diminuição do valor de bens físicos. A natureza desses bens é que distingue as duas modalidades de encargos: deprecia-se um ativo que é objeto de uso. Constitui-se fundo de exaustão para um ativo que se esgota a medida em que ele é transformado em material-prima.

Analisando a redação do artigo 6º. acima transcrito, me parece que se faz

referência a todos os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua. Ou seja, o legislador determinou a exceção. E, ao trazer a exceção, não fez qualquer diferenciação entre aqueles que se desgastam e aqueles que se esgotam. Faz referência à “bens do ativo permanente imobilizado”.

Cabem duas observações, muito bem colocadas pela Recorrente em sua peça recursal: a) o incentivo fiscal tem como escopo maior o produtor rural e os investimentos por ele feitos. b) quando a lei desejou fazer ressalva, fez de forma expressa, quanto à terra nua. Não se fala no dispositivo da depreciação. Apenas em depreciar os bens de forma integral, demonstrando que o temo não foi utilizado de maneira técnica.

Na expressão “poderão ser depreciados integralmente”, o termo “depreciados” é empregado no sentido de diminuir o valor financeiro de, desvalorizar um produto, que compõe o significado de base da palavra (verificado no dicionário). E, neste sentido, não cabe a diferenciação técnica-contábil entre depreciação, amortização e exaustão como fundamentação para afastar o benefício da Contribuinte, que explora atividade rural e que adquire (tem um dispêndio de custos) bens do ativo permanente imobilizado para uso na atividade.

A depreciação integral alcança os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, desde que a pessoa jurídica utiliza-os na atividade rural. Não pretendeu o legislador distinguir entre os bens do ativo sujeitos à depreciação ou a exaustão. O que se buscou foi a instituição de um incentivo mediante antecipação dos encargos correspondentes à perda do valor de investimentos aplicados na atividade rural de forma ampla.

Neste sentido é o entendimento já manifesto por este Conselho:

Jurisprudência administrativa:

ATIVIDADE RURAL – FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA .Os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados à sua aquisição, exceto no período de 01/01/96 a 21/05/96, quando não vigorou o incentivo. (Processo 10865.0010044/97-91 – Acórdão 101-94597)

Voto ... Depreciação e exaustão se relacionam com a perda do valor dos bens do ativo imobilizado, representam a diminuição periódica desse valor, sendo que, na depreciação, a diminuição em função do desgaste pelo valor, sendo que, na exaustão, em função do esgotamento ou exploração. ... O § 2 da Lei 9.023/90, ao permitir a apropriação imediata e integral no próprio ano de sua aquisição dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipações da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor, da mesma forma que o fez o § 2 do art. 4º. em relação ao produtor rural pessoa física. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou exaustão

Importante ressaltar também, adotando as razões da Contribuinte, que no caso em tela não comporta a aplicação do art. 111 do CTN, uma vez que a depreciação acelerada não se refere a exclusão, suspensão do crédito tributário ou mesmo isenção. Trata-se apenas de postergação do pagamento do tributo. A literalidade imposta pelo art. 111 do CTN se deve porque nos institutos ali previstos há renúncia de receita, o que não é o caso dos autos.

Nestes termos, dou exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho

Voto Vencedor

A ilustre Conselheira Relatora Aurora Tomazini de Carvalho, em seu voto, considerou que a perda de valor dos recursos florestais é reconhecido por meio da exaustão e não da depreciação.

De fato, isso é expresso no art. 183, § 2º, alínea "c". Aproveito para reproduzir esses dispositivos e também aqueles que conceituam depreciação e amortização (alíneas "a" e "b"):

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

*c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam **recursos** minerais ou **florestais**, ou bens aplicados nessa exploração. (nossos destaques)*

Note-se que o legislador se preocupou em conceituar e distinguir cada um dos modos de perda de valor de ativos e só faz sentido realizar tal distinção se tais institutos se submetessem a regimes jurídicos idênticos.

Já enfrentei esse tema em artigo acadêmico: MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; HALAH, L. I. *Reconhecimento dos Gastos com a Formação de Culturas para Fins de Tributação do IRPJ*. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015, São Paulo. Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. São Paulo: Noeses, 2015. p. 557-580.

Lá, concluí que havia a distinção legal, mas a critiquei por considerar inconstitucional. Nada obstante, não nos cabe enfrentar temas de constitucionalidade das leis. Se o incentivo é dirigido apenas a um modo de perda de valor (a depreciação), é esse modo que deve ser reconhecido. Não cabe ao julgador administrativo, estender um benefício fiscal por meio da analogia e muito menos através de um controle constitucional como legislador positivo, competência que nem sequer o Supremo Tribunal Federal possui.

Por essas razões, nego provimento ao recurso quanto ao reconhecimento do benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada relativamente aos recursos florestais. No mais, sigo o voto da ilustre Relatora.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.