



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

Processo nº 10835.720015/2014-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.441 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente USINA ALTO ALEGRE S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ.

Acréscendo um fundamento diverso do Auto de Infração para manter a autuação, é evidente que a DRJ incorreu em inovação, razão pela qual este argumento deve ser desconsiderado por este e. CARF.

CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

REFLEXOS: CSL

Aplica-se à CSL a mesma solução que foi dada ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Ester Marques, que lhe negava provimento. Fez sustentação oral, por parte do sujeito passivo, o Dr. Roberto Quiroga, OAB 83.755/SP.

(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Luiz Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Ronaldo Apelbaum e Marcelo Cuba Netto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 628/667) interposto contra o Acórdão nº 14-51.823 (fls. 593/621), proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO, na sessão realizada em 24/07/2014, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação e manteve os autos de infração de IRPJ e CSL, lavrados em virtude da dedução integral pela Contribuinte dos gastos com o plantio do canavial, como se ela fizesse jus à depreciação acelerada incentivada.

Tendo sido contextualizada a lide, passamos ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 24/02/2012, foi formalizado Termo de Início de Fiscalização (fls. 3/4), intimando a Contribuinte a apresentar, no prazo de vinte dias, o LALUR do ano-calendário de 2009 e cópia do contrato social e de suas alterações. Cientificada em 24/02/2012 (fl. 4), a Contribuinte cumpriu com a fiscalização (fls. 5/33).

Após diversas intimações, solicitando diversos documentos e/ou esclarecimentos, os quais foram devidamente cumpridos pela Contribuinte (fls. 34/333), finalmente, em 22/01/2014, a Fiscalização elaborou Relatório de Fiscalização (fls. 334/341 e docs. anexos fls. 342/348), cujos principais pontos podemos resumir assim:

DO TRIBUTO

“Desse modo, como a plantação de cana-de-açúcar não se extingue com o primeiro corte, mas permite cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem esgotados (esgotados), não se aplicando a depreciação incentivada concedida pelo art. 314 do RIR/99 [A Fiscalização sustentou essa conclusão no Parecer Normativo CST nº 18/79, nos ensinamentos de José Carlos Marion e Silvio Aparecido Crespaldi e no NBC T 10.14.5.6]. Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura é ceifada, cortada ou extraída do solo.

(...)

Diante do exposto, considerando que os gastos com a formação do canavial do ano-calendário de 2009 (plantio de cana conforme o Anexo I do Relatório de Fiscalização) são objeto de exaustão, dedutível gradualmente, na apuração do resultado operacional da

exploração da atividade ao longo dos anos, ao invés depreciação acelerada rural integral no próprio ano de ocorrência, foi procedida a recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL e exigência de ofício das diferenças devidas.” – fl. 341.

DA POSTERGAÇÃO

“Ao se considerar as cotas dedutíveis de exaustão ao invés das cotas depreciação acelerada rural integral empregados pelo contribuinte na apuração do IR e da CSLL no ano-calendário fiscalizado (2009) e subsequentes (2010 a 2012), verifica-se expressivo aumento no valor da base de cálculo do IR e CSLL (vide Anexo II do Relatório de Fiscalização), por conseguinte aumento no IR e CSLL devidos superiores ao originariamente declarados. Assim, não há que se falar, até o momento, de compensação no período-base fiscalizado de valores pagos a maior nos exercícios seguintes.

Verifica-se, desse modo, que o imposto de renda do ano-calendário de 2009, a princípio postergado, não foi objeto de recolhimento em períodos subsequentes, pelo contrário, ao se considerar a base de cálculo do IR e CSLL declarada pelo contribuinte sem o excesso de dedução de depreciação integral, os valores a pagar nos períodos subsequentes são maiores, cabendo a autuação por redução indevida do lucro líquido” – fl. 340.

DA MULTA ISOLADA

“A fiscalizada optante pelo lucro real anual pagou a menor, mensalmente, no ano-calendário de 2009, o IRPJ e a CSLL devidos por antecipação calculados com base em balancetes mensais, por deduzir em excesso na determinação do lucro real cotas de exaustão, conforme relatado anteriormente, sujeitando-a à multa isolada lançada de ofício no percentual de 50% sobre o valor que deixou de ser antecipado (vide Anexo III deste Relatório de Fiscalização), nos termos da Lei nº 9.430/1996, art 44, in verbis.” – fl. 341.

Em 22/01/2014, a autoridade lançadora lavrou Autos de Infração, para constituição de IRPJ e CSL (fls. 349/368), referentes ao ano-calendário de 2009, acrescidos de multa de ofício e isolada, compondo os seguintes valores:

MEMÓRIA DE CÁLCULO		
	IRPJ	CSL
TRIBUTO	R\$ 20.413.882,13	R\$ 7.348.997,57
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 15.310.411,60	R\$ 5.511.748,18

MULTA ISOLADA	R\$ 7.771.442,79	R\$ 2.779.583,31
TOTAL	R\$ 43.495.736,52	R\$ 15.640.329,06
TOTAL	R\$ 59.136.065,58	

A infração ao IRPJ foi assim descrita no auto de infração (fls. 352/353):

“001 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de antecipação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis referentes à formação da lavoura de cana de açúcar, resultando no recolhimento a menor do IRPJ, conforme descrito no Relatório de Fiscalização, que integra o presente Auto de Infração.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99

arts. 250 e 314 do RIR/99

002 - MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ANTECIPAÇÃO MENSAL

Falta de pagamento antecipado do Imposto de Renda Pessoa Jurídica calculado com base em balancetes mensais, conforme relatado no Relatório de Fiscalização.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/07/2009:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07”

Com idêntica descrição, apenas alterando a fundamentação legal, foi lavrado o auto de infração de CSL (fls. 361/362).

Em 27/01/2014, foi formalizado Termo de Devolução de Documentos (fl.

369), devolvendo o LALUR, o Livro Diário e os Balancetes para a Contribuinte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em

24/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por MARCELO CUBA

NETTO

Impresso em 27/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Intimada em 27/01/2014 (fls. 370/371 e 375/376), a Contribuinte, em 25/02/2014, apresentou impugnação (fls. 378/417 e docs. anexos – fls. 418/588), cujos principais argumentos foram muito bem sintetizados no Recurso Voluntário à fl. 634, razão pela qual transcrevemo-nos:

“i) a discussão ora enfrentada diz respeito a uma cultura específica, qual seja, a cana-de-açúcar. Por isso, o ponto de partida foi a indicação das características agronômicas da cana-de-açúcar, tarefa empreendida com base em parecer emitido por Professores da Escola Superior de Agronomia Luiz de Queiroz (ESALQ), vinculados ao Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA);

ii) tendo em conta as características da cana-de-açúcar, foram analisados(sic) as definições legais de depreciação e de exaustão, o que indicou que a cultura somente pode ser encartada como sujeita a depreciação;

iii) com base em pareceres de estudiosos da FEA-USP e da FEA-USP de Ribeirão Preto, essa solução foi confirmada pela análise da normatização contábil. Ou seja, a partir dessa perspectiva também se verifica que a depreciação é a classificação mais adequada para qualificar os custos da formação do canavial;

iv) sucessivamente, promoveu-se a interpretação do dispositivo que prevê a depreciação acelerada incentivada, para se chegar na norma jurídica que disciplina este assunto e, com isso, verificar que, diante do conteúdo e o alcance desta regra, é irrelevante, para os fins de fruição deste benefício, a distinção entre depreciação e exaustão;

v) demonstrou-se que as conclusões destacadas nos itens precedentes estão em conformidade com a jurisprudência desta Colenda Corte Administrativa.

vi) por derradeiro, por força da regra da eventualidade, foram apontadas as imprecisões relativas à aplicação da multa isolada e à determinação da base imponiblel.”

Em 24/07/2014, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do acórdão nº 14-51.823 (fls. 593/621), votou, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Aludido acórdão restou assim ementado à fl. 593:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se postergada a parcela de imposto relativa a determinado ano-calendário somente quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, fato que deve ser comprovado e não apenas alegado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

As razões que levaram a essa conclusão podem ser assim resumidas:

DA POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE E DA FORÇA DOS PRECEDENTES

“Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de aspectos de sua validade, não cabendo manifestar-se sobre eventual ferimento a princípio insculpido na Constituição Federal.

Quanto aos julgados do CARF, sabe-se que seus efeitos não são vinculantes, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN).” – fl. 612.

DA NECESSIDADE DE SER ATIVIDADE RURAL

“Portanto, no caso em análise, no qual temos empresa com atividade rural de cultivo de cana, que fornece insumo para atividade agroindustrial, deve a contribuinte apresentar contabilidade por departamentos, apurando-se de forma segregada o resultado do ‘departamento de atividade rural – cultivo de cana’ que será base para cálculo do insumo cana-de-açúcar a ser utilizado pelo ‘departamento Agroindústria’. Entender de forma diversa seria estender o benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício [o que se extrai dos arts. 58 do RIR e 2º da IN SRF nº 257/02]” – fl. 615.

DEPRECIAÇÃO X EXAUSTÃO

“Conclui-se, portanto, que somente poderá ser deduzido no mesmo ano da aquisição o valor dos bens sujeitos à depreciação, de que trata o art. 305 do RIR, de 1999. A dedução integral não se estende aos ativos sujeitos à amortização e exaustão” – fl. 615.

“Assentada essa premissa fundamental, passa-se a perquirir sua relação com a cultura da cana-de-açúcar, a ver se esta estaria sujeita à depreciação ou à exaustão.” – fl. 616.

Com base na obra “Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ”, de José Carlos Marion, no PN-CST 18/79, no item 10.14.5.6 das Normas Brasileiras de Contabilidade, no art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76 e em julgado do CARF, a DRJ defendeu que “(...) custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem 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 que engloba os diversos cortes” – fl. 617.

Nesse sentido, a DRJ destacou que, “Ao informar que ‘no caso dos ciclos da cultura canavieira, a touceira/soqueira é a parte subterrânea da cana-de-açúcar que permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, sendo que somente após quatro, cinco cortes a cultura da cana se torna economicamente inviável’ - ou seja, se exaure - a contribuinte também reforça o entendimento fiscal de que o método aplicável é o da exaustão.” – fl. 618.

Por fim, reforçando esse entendimento, a DRJ questionou “(...) qual seria a quota de ‘depreciação’ aplicável à lavoura de cana-de-açúcar em formação escriturada pela autuada? Inexiste norma que trate do tema, pois sobre recursos florestais e minerais se calcula a ‘exaustão’, na forma descrita no art. 334 do RIR/99 e não com base em percentual estabelecido, como no caso de depreciação.” – fl. 619.

MULTA ISOLADA

“Verifica-se, assim, que a multa isolada é devida pela falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais devidas, ainda que se apure prejuízo fiscal ao fim do ano-calendário.” – fl. 620.

POSTERGAÇÃO

“A fiscalização, ao lavrar o auto de infração, analisou a ocorrência de postergação dos tributos e concluiu que eles não foram objeto de recolhimento em períodos subsequentes, ‘pelo contrário, ao se considerar a base de cálculo do IR e CSLL declarada pela contribuinte sem o excesso de dedução de depreciação integral, os valores a pagar nos períodos subsequentes são maiores, cabendo a autuação por redução indevida do lucro líquido’.

Ademais, caberia à contribuinte demonstrar a tese da postergação tanto por meio de escrituração contábil e respectiva documentação comprobatória, quanto por intermédio de demonstrativos e planilhas, nos quais ficasse comprovada de maneira inequívoca a existência da postergação, o que não foi feito.” – fl. 620.

Por sua vez, cientificada em 31/07/2014 (fl. 625), a Contribuinte, em 26/08/2014, interpôs Recurso Voluntário (fls. 628/667), aduzindo, em síntese, que:

DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ

“(…) [no acórdão proferido pela DRJ] apresenta-se fundamento não contemplado no auto de infração, o que, obviamente, não pode ser admitido. E mais. Nesse novo fundamento, desconsiderou-se o perfil da agroindústria - que, sem receio repetir de óbvio, conjuga atividades rural e industrial - e ainda que a Recorrente apenas usufruiu o benefício tendo em conta os custos advindos da formação do canavial, que, ninguém ousaria duvidar, constitui atividade rural. Assim sendo, não há qualquer sentido a assertiva na direção de que haveria extensão do ‘benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício’.” – fl. 637.

NÃO HOUVE CONTRADIÇÃO NA IMPUGNAÇÃO

“(…) consoante se extrai da leitura isenta da impugnação, a Recorrente não sustentou que as touceiras ou soqueiras se exaurem após quatro ou cinco cortes. Na realidade, escorada no parecer de especialistas, disse que ‘a cana-de-açúcar é uma planta que, em

condições ambientais normais, não sofre esgotamento após sucessivos cortes. Para que a planta deixe de produzir colmos é necessário que suas raízes sejam retiradas do solo’.” – fl. 640.

DO PARECER NORMATIVO CST Nº 18/1979

O Parecer Normativo CST nº 18/1979, ao ampliar o conceito de recurso mineral ou florestal contido no artigo 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76, para abarcar também as espécies vegetais de menor porte, violou o princípio da legalidade, deixando de atuar de forma vinculada à lei.

Mesmo que fosse válido, o que se admite apenas para argumentar, o Parecer Normativo CST nº 18/1979, ele não poderia ser aplicado para justificar a qualificação dos custos de formação do canavial como sujeitos à exaustão, pois “(...) não é viável, destarte, igualar a cultura da cana-de-açúcar às ‘plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem no primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até terceiro corte” – fl. 644. Nesse sentido, fez alusão a trecho da Solução de Consulta nº 33/87 da Receita Federal.

DO ENQUADRAMENTO DA CANA-DE-AÇÚCAR

“Nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.14 - Entidades agropecuárias, as culturas agrícolas dividem-se em temporárias, que se extinguem pela colheita, sendo seguidas por um novo plantio, e permanentes, que são aquelas com duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre colheita.” – fl. 645.

Por sua vez, o Pronunciamento VII do IBRACON, interpretando o quanto disposto no artigo 179, IV, da Lei nº 6.404/1976, destacou se classificarem “(...) no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário” – fl. 646.

Por fim, “Na linha do disposto no § 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/1976, amplamente debatido no item precedente, o Pronunciamento VII do IBRACON prescrevia que ‘devem ser depreciados os bens tangíveis sujeitos a desgaste ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência’. Já ‘o conceito de exaustão está ligado com bens tangíveis sujeitos a esgotamento por exploração (minas, jazidas, florestas), ou seja, recursos naturais que,

através de mineração, extração, corte ou outro procedimento, perdem a sua substância que se transforma em matérias-primas’.” – fl. 646.

Com base nos dispositivos acima e nos pareceres colacionados com a Impugnação, a Contribuinte defendeu que a cultura de cana-de-açúcar, por proporcionar mais de uma colheita, durar mais de um ano e não se esgotar, se enquadraria como cultura agrícola permanente, se classificaria como ativo imobilizado e deveria ser depreciada.

Exercendo atividade rural e enquadrando a cultura de cana-de-açúcar como ativo imobilizado, a Contribuinte faria jus ao benefício do artigo 6º da MP nº 2.159-70/01, ou seja, ao reconhecimento integral, no próprio ano da aquisição, da perda econômica, por meio da depreciação, dos custos relativos ao bem adquirido.

Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, analisando o artigo 6º da MP nº 2.159-70/01, constatou que “(...) a única interpretação compatível com o princípio da igualdade é aquela que autoriza a fruição do benefício da depreciação incentivada, independentemente do tipo de atividade rural, o que torna irrelevante a distinção entre depreciação e exaustão” – fl. 659.

Quanto aos pareceres colacionados, destacou ainda que “Destarte, a solução empregada pela Recorrente recebeu o apoio, seja da academia, seja de empresa de auditoria e consultoria independente, intencionalmente reconhecida, sendo que tais elementos nem mesmo foram analisados pela Turma Julgadora.” – fl. 662.

Ademais, a Contribuinte colacionou diversos julgados do CARF no sentido que o cultivo de cana-de-açúcar se sujeita a depreciação acelerada e concluiu que “Enfim, a Turma Julgadora divergiu do posicionamento da jurisprudência administrativa” – fl. 666.

DA MULTA ISOLADA

“A multa isolada não pode prevalecer, porquanto, como longamente defendido, a Recorrente tem o direito de usufruir do benefício da depreciação acelerada” – fl. 666.

DA POSTERGAÇÃO

“No entanto, o que se deve ter em mente é que, neste caso, a postergação decorre da própria funcionalidade do mecanismo da depreciação acelerada incentivada. Ou seja, ao aplicar a depreciação incentivada, integralmente no primeiro ano, nos anos subsequentes a depreciação será adicionada no cálculo do lucro real, ou aumentando o lucro ou reduzindo o prejuízo. Consequentemente, pela conformação da depreciação acelerada incentivada, somente pode existir a postergação do pagamento do tributo.” – fl. 667.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO

I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, fazem-se presentes, senão vejamos.

Nos termos do artigo 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF¹, é da competência desta 1ª Seção julgar recursos voluntários interpostos em face de decisão de primeira instância que versem sobre a aplicação da legislação relativa ao IRPJ e de CSL, quando reflexa ao IRPJ, razão pela qual é patente a competência desta C. Turma para apreciação do presente caso.

No que tange à legitimidade, este requisito se faz presente, já que o recurso da Contribuinte está assinado por advogado (fls. 628 e 667) devidamente habilitado por procuração (fls. 418/419), que foi outorgada por pessoa habilitada para tanto (fl. 449), conforme demonstra o artigo 13, “a”, do estatuto social (fl. 437).

Quanto à tempestividade, este requisito também se faz presente, vez que a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/RPO em 24/07/2014 (fl. 593) chegou ao conhecimento da Contribuinte em 31/07/2014, uma quinta-feira (fl. 625), e o recurso foi interposto em 26/08/2014, uma terça-feira (fl. 628), ou seja, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, afinal o *dies ad quem* era 30/08/2014, que, por ser um sábado, seria prorrogado para o dia 01/09/2014.

Nesse caminho, recebo o Recurso Voluntário.

II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

¹ Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, os pontos controvertidos podem ser assim resumidos:

1. Houve inovação por parte da DRJ? Em se entendendo pela inexistência de inovação, somente faria jus ao benefício da depreciação acelerada a empresa que auferisse receitas de venda de sua produção rural?
2. A cultura da cana-de-açúcar está sujeita a depreciação ou a exaustão? Poderia a Contribuinte ter se utilizado do benefício da depreciação acelerada contido no artigo 6º da MP nº 2.159-70/01?
3. Em sendo negativa a resposta anterior, houve postergação do pagamento dos tributos?
4. Deve ser afastada a multa isolada?

III. DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ

Dispõe o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, transcrito no artigo 314 do RIR/99, que:

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.

Da leitura do aludido dispositivo, extrai-se que, para se valer do benefício da depreciação acelerada, o contribuinte deve explorar a atividade rural e os bens do ativo permanente imobilizado usados na atividade rural devem ser passíveis de depreciação.

No que tange ao cumprimento do primeiro requisito exigido pelo artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, ou seja, a exploração de atividade rural pela Contribuinte, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do acórdão nº 14-51.823, afirmou que:

“(...) no caso em análise, no qual temos empresa com atividade rural de cultivo de cana, que fornece insumo para atividade agroindustrial, deve a contribuinte apresentar contabilidade por departamentos, apurando-se de forma segregada o resultado do ‘departamento de atividade rural – cultivo de cana’ que será base para cálculo do insumo cana-de-açúcar a ser utilizado pelo ‘departamento Agroindústria’. Entender de forma diversa seria estender o benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício” – fl. 615.

Refutando esse argumento, a Contribuinte asseverou que o aludido acórdão:

“(...) apresenta-se fundamento não contemplado no auto de infração, o que, obviamente, não pode ser admitido. E mais. Nesse novo fundamento, desconsiderou-se o perfil da agroindústria - que, sem receio repetir de óbvio, conjuga atividades rural e industrial - e ainda que a Recorrente apenas usufruiu o benefício tendo em conta os custos advindos da formação do canavial, que, ninguém ousaria duvidar, constitui atividade rural. Assim sendo, não há qualquer sentido a assertiva na direção de que haveria extensão do ‘benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício’.” – fl. 637.

Realmente, da análise do Relatório Fiscal, constata-se que a Fiscalização não questionou o cumprimento do primeiro requisito pela Contribuinte; apenas questionou o segundo requisito: se os bens seriam passíveis de depreciação. Confira-se:

“Desse modo, como a plantação de cana-de-açúcar não se extingue com o primeiro corte, mas permite cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados), não se aplicando a depreciação incentivada concedida pelo art. 314 do RIR/99. Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura é ceifada, cortada ou extraída do solo.

(...)

Diante do exposto, considerando que os gastos com a formação do canavial do ano-calendário de 2009 (plantio de cana conforme o Anexo I do Relatório de Fiscalização) são objeto de exaustão, dedutível gradualmente na apuração do resultado operacional da exploração da atividade ao longo dos anos, ao invés depreciação acelerada rural integral no próprio ano de ocorrência, foi procedida a recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL e exigência de ofício das diferenças devidas.” – fl. 341.

Assim, considerando que foi trazida nova discussão pela DRJ, é inconteste que ela, ao assim proceder, excedeu sua competência, que estava limitada a verificar a adequação do lançamento em face da legislação nele indicada, ou seja, a efetuar o controle da legalidade do ato administrativo do lançamento.

A autoridade julgadora também desobedeceu aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica, prescritos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, pois, no caso,

não pôde a Contribuinte presumir qual seria a fundamentação legal utilizada pela DRJ e, conseqüentemente, se defender dela em sede de impugnação.

Nesse sentido, sustentando a impossibilidade de inovação do lançamento pela autoridade julgadora, há precedentes das três Seções deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quais sejam: Acórdão nº 9101-001.638, da 1ª Turma do CSRF, Sessão de 18 de abril de 2013; Acórdão nº 9202-002.879, da 2ª Turma do CSRF, Sessão de 11 de setembro de 2013; e Acórdão nº 9303-001.690, da 3ª Turma do CSRF, Sessão de 05 de outubro de 2011.

Desse modo, conclui-se que, confrontando o relatório fiscal com o acórdão proferido pela DRJ, foi trazido um novo fundamento para a manutenção da autuação, razão pela qual esse argumento não pode ser analisado por este e. CARF, por evidente inovação.

Como o Sr. AFRF apresentou outro fundamento para a manutenção da autuação, a anulação do capítulo do Acórdão da DRJ fruto da inovação não é suficiente para o provimento do Recurso Voluntário, razão pela qual se passa a análise do outro fundamento.

IV. DO BENEFÍCIO DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA

Conforme visto no tópico anterior, para se valer do benefício da depreciação acelerada, o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001 exige que o contribuinte explore a atividade rural e os bens do ativo permanente imobilizado usados na atividade rural sejam passíveis de depreciação.

Demonstrada a impossibilidade de discussão quanto ao cumprimento do primeiro requisito, em virtude da inovação, quanto ao segundo requisito, a Fiscalização entendeu que ele não restou cumprido, uma vez que a lavoura de cana-de-açúcar seria passível de exaustão e, não, de depreciação, de acordo com o PN CST nº 18/1979.

Nada obstante, segundo o artigo 183, parágrafo 2º, letras “a” e “c”, da Lei nº 6404/76 (Lei das S/A), o decréscimo do ativo permanente pode ser representado contabilmente com base numa das seguintes alternativas:

§2º - A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado registrada periodicamente nas contas de

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;

(...)

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.

Da mesma forma, o Pronunciamento VII do IBRACON salientou que “devem ser depreciados os bens tangíveis sujeitos a desgaste ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência” e “o conceito de exaustão está ligado com bens tangíveis sujeitos a esgotamento por exploração (minas, jazidas, florestas), ou seja, recursos naturais que, através de mineração, extração, corte ou outro procedimento, perdem a sua substância que se transforma em matérias-primas”.

Da leitura do aludido artigo e do pronunciamento, extrai-se que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão ocorre quando, durante o processo, o próprio bem é extinto.

Assim, conclui-se que o que diferencia a exaustão da depreciação é o esgotamento ou desaparecimento físico do ativo.

Devidamente diferenciada a exaustão da depreciação, cumpre verificar como se enquadra a lavoura da cana-de-açúcar.

Sobre o tema, a antiga 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, em sessão de 15/03/2012, no acórdão nº 1402-00.914 (processo nº 13855.003821/2008-54), defendeu que o canavial não desaparece, mas se desgasta. Vejamos:

“O produtor da cana-de-açúcar, a exemplo de outras culturas, investe em melhorias do solo, procurando garantir adequado suprimento nutricional à planta, o que é possível se fazer, em média, no caso da cana, em até cinco cortes, quando, então, a baixa qualidade se torna inevitável, finalizando o ciclo de produção, por incapacidade de retorno futuro do investimento.

Após esse decurso o canavial torna-se economicamente inviável pelo seu desgaste, deterioração do seu uso e por ações da natureza de onde se destacam o empobrecimento do solo e a superficialização do sistema radicular da planta, que diminuem a qualidade da sacarose.” (destacamos)

De igual modo, a antiga 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF, em sessão de 12/06/2012, no acórdão nº 1202-000.795 (processo nº 13116.002967/2007-55), asseverou que a lavoura de cana-de-açúcar, diferentemente das árvores, não se exaure, permanecendo viva após cada plantio. Confira-se:

“ De fato, o plantio da cana-de-açúcar se dá através de mudas (toletes), que se fixam na terra e se denominam touceiras (os toletes com as suas raízes). Essas mesmas touceiras se desenvolverão e se tornarão colmos, que serão os "caules" da cana a serem cortados para a produção, dentre outros produtos,

de açúcar e álcool. O que se corta da cana-de-açúcar, pois são os colmos, safra a safra, até que eles se tornem pobres em sacarose por conta dos sucessivos cortes e torne inviável, economicamente a lavoura anteriormente constituída, devendo o produtor, nesse momento, constituir uma nova lavoura para a respectiva exploração.

Mas, durante toda a existência da lavoura, a cana plantada subsiste, invariavelmente, com a sua touceira (que, após o primeiro corte, se chama soqueira), ainda que um indivíduo eventualmente margeie a lavoura sem vê-la, visto que a cana está fincada e enterrada sob a terra. O que se cortou, na verdade foi o seu colmo, a cana, todavia, lá permanece, viva, com sua touceira/soqueira enraizada na terra, pronta para crescer novamente.

A lavoura de cana-de-açúcar, assim, enquanto formada, safra a safra, permanece o tempo todo na terra — diferentemente do que ocorre com a exploração econômica de uma floresta, em que as árvores são cortadas e mortas, para plantação de outras, se for o caso (aqui, sim, caso de exaustão). A cana-de-açúcar permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, da mesma forma que uma árvore permanece viva após cada colheita de frutos e podas." (grifamos)

Também nesse sentido, é o parecer dos Srs. Geraldo Sant'Ana de Camargo Barros, Mirian Rumenos Piedade Bacchi, Heloisa Lee Burnquist e Lucilio Rogério Aparecido Alves (fls. 489/499), *in verbis*:

"A cana-de-açúcar é uma cultura perene que não se exaure ou se esgota com o corte de seus colmos, componentes de sua aérea, que correspondem aos frutos desta cultura. Assim é que, na sua parte subterrânea (soqueira), a cana continua fisiologicamente ativa, mesmo após sucessivas colheitas de seus colmos para a extração do caldo e posterior transformação deste em açúcar e etanol, sendo que a reforma do canavial tem como justificativa essencial fatores econômicos inerentes a sua exploração. Dessa maneira, a cana-de-açúcar é uma planta que, em condições ambientais normais, não sofre esgotamento após sucessivos cortes. Para que a planta deixe de produzir colmos é necessário que suas raízes sejam retiradas do solo" – fls. 495/496.

Ainda nesse sentido, é o parecer da PWC (fls. 500/517):

"A cada corte da cana-de-açúcar não irá desaparecer a soqueira, o que se corta são os colmos, os quais rebrotam após o corte.

A perda econômica do canavial não implica no desaparecimento físico do mesmo, diferente do cultivo de florestas para a comercialização e das jazidas de minério e de petróleo, onde o

próprio bem é utilizado ou consumido na atividade final da pessoa jurídica.

Portanto, nosso entendimento é que os custos com a formação da lavoura de cana-de-açúcar sujeitaram-se à depreciação” – fl. 509.

Corroborando com a linha acima exposta, foram ainda os pareceres da FUNDACE (fls. 518/545) e do Sr. Ariovaldo dos Santos (fls. 547/579).

Portanto, com base nos acórdãos e pareceres acima, verifica-se que a lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, pois, quando cortada, brota novamente e, assim, sucessivamente até que, após vários cortes, perde a produtividade, devendo ser arrancada, e, conseqüentemente, que ela é objeto de depreciação.

Nesse sentido, é a Solução de Consulta nº 33, de 1987, segundo a qual “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”.

Nesse mesmo sentido, é o Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383/1995:

“Os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período-base da aquisição”.

Por todos os motivos expostos acima, entendo que a Contribuinte preencheu o segundo requisito para fazer jus ao benefício da depreciação acelerada, previsto no artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001.

Ainda que se enquadrasse a lavoura de cana-de-açúcar como exaustão, como defendido pela Fiscalização, o que se admite apenas para argumentar e o que não é, destaca-se, o entendimento deste Relator, a Contribuinte faria jus ao benefício da depreciação acelerada.

Semelhante entendimento é esposado pelo d. Conselheiro Marcelo Cuba Netto, como pode ser lido no Acórdão nº 1201-001.243, publicado em 06/01/2016 e cujo julgamento ocorrera em 10/12/2015:

“Em relação à primeira questão entendo que sim, os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada.

É importante notar que embora seja possível defender-se, como fez a Solução de Consulta nº 05/2004, da DISIT da 4ª Região, que a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se à exaustão e não à depreciação, o fato é que, a meu ver, o termo ‘depreciados’ contido no abaixo transcrito art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 (revogado em 1995 e, após, devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001), não deve ser interpretado em seu sentido técnico-jurídico (o conceito de depreciação encontra-se estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76):

(...)

Isso porque o art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 foi criado com a finalidade de conceder incentivo tributário à atividade rural como um todo, tal como definida em seu art. 2º, e não apenas às atividades rurais submetidas à depreciação em sentido técnico-jurídico. Então, segundo uma interpretação finalística da lei, o termo ‘depreciados’ contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como ‘deduzidos como despesa’.”

Realmente, analisando o artigo 6º da MP nº 2.159-70/01, constata-se que, segundo uma interpretação finalística, é indiferente o bem do “ativo permanente imobilizado” ter o seu valor diminuído por exaustão ou depreciação, já que o benefício visa incentivar a atividade rural como um todo.

Desse modo, seja porque a lavoura de cana-de-açúcar está sujeita a depreciação, seja porque o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01 adota o conceito amplo de depreciação, correto foi o procedimento adotado pela Contribuinte e deve ser afastada a glosa da exclusão do valor relativo a cana-de-açúcar.

V. DA POSTERGAÇÃO DO TRIBUTO

Diante do reconhecimento de que a Contribuinte faz jus ao benefício previsto no artigo 6º da MP nº 2.159-70/01 e, por conseguinte, do provimento do Recurso Voluntário, deve ser reconhecido que restou prejudicada a questão relativa à postergação do tributo.

VI. CONCLUSÃO

Por fim, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe integral provimento, nos termos do voto acima.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto

Processo nº 10835.720015/2014-32
Acórdão n.º **1201-001.441**

S1-C2T1
Fl. 680

CÓPIA