



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 13855 000997/2007-73
Recurso nº 164.119 Voluntário
Matéria IRPJ- Anos-calendário 2002 a 2006
Acórdão nº 101-96.867
Sessão de 14 de agosto de 2008
Recorrente Usina Alta Mogiana S.A. Açúcar e Alcool
Recorrida 1ª Turma de Julgamento da DRI em Ribeirão Preto - SP.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Anos-calendário: 2002 a 2006

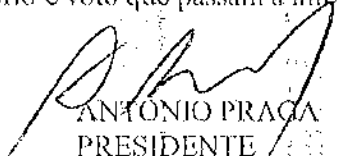
Ementa: CRÉDITOS DE PIS E COFINS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - O art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833/2003 não autoriza que o contribuinte exclua os créditos do PIS e da COFINS, apurados pela sistemática da não-cumulatividade, da base de cálculo do IRPJ.

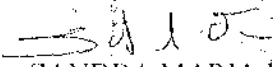
CANA-DE-AÇÚCAR - EXAUSTÃO - DEPRECIACÃO. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, não obstante sujeitos a exaustão, e não a depreciação, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição.

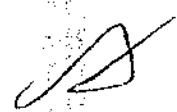
Recurso Voluntário Provido em Parte.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para cancelar a parcela da exigência correspondente a glosa da depreciação incentivada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE

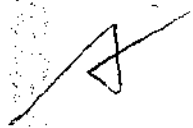

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA





FORMALIZADO EM: 24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI e SIDNEY FERRO BARROS (Suplentes Convocado). Ausentes justificadamente os Conselheiros JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e JOSÉ RICARDO DA SILVA.



Relatório

Cuida-se de recurso voluntário, interposto por Usina Alta Mogiana S.A. Açúcar e Alcool em face da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeira Preto, que julgou procedente o auto de infração lavrado para dela exigir Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo aos anos-calendário de 2002 a 2006.

As irregularidades de que é acusada a empresa são de ter excluído indevidamente créditos de PIS e COFINS na apuração do tributo relativo ao fato gerador de 31/12/2006 e de ter excluído indevidamente depreciação incentivada na apuração do tributo relativo aos fatos geradores de 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005 e 31/12/2006.

De acordo com o "Termo de Verificação Fiscal", as irregularidades apontadas se assentam nos seguintes fatos:

1- Exclusão indevida dos créditos de PIS e Cofins: O art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833/2003 não autoriza que o contribuinte exclua os créditos do PIS e da COFINS, apurados pela sistemática da não-cumulatividade, da base de cálculo do IRPJ.

2- Exclusão indevida da depreciação incentivada: (a) o contribuinte desenvolve atividade agroindustrial, e não se ajusta ao conceito de atividade rural previsto no art. 2º da Lei 8.023/90, com a redação dada pelo art. 17 da Lei 9.205/95; (b) o benefício fiscal, previsto no art. 5º da Medida Provisória 1.749-37/99, não alcança os valores incluídos na conta "Canaviais em Formação", não está sujeita a depreciação, mas a exaustão; (c) o resultado da atividade rural consistente na produção e venda de soja, sorgo, cana-de-açúcar deve ser segregado daquele proveniente da atividade agroindustrial.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, cujas razões de direito estão articuladas sob dois títulos, o primeiro com três subtítulos e o segundo com dois subtítulos, assim denominados:

1. Da exclusão dos créditos da contribuição ao PIS e COFINS da base de cálculo do Imposto de Renda.

1.1- Do art. 3º, § 10 e do art. 15 da Lei nº 10.833/2003

1.2- Da modificação dos critérios jurídicos adotados pela Administração – Impossibilidade de aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo nº 1/2007 – art. 146 do CTN

1.3- Das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas – Impossibilidade de aplicação de multa e juros – art. 100 e parágrafo único do CTN.

2. Da legitimidade das exclusões na apuração do lucro real a título de depreciação incentivada

2.1- Atividade rural X Produtor Rural

2.2- Depreciação Acelerada

Sob esses títulos, alegou, em síntese que:

1.1-Do art. 3º, § 10 e do art. 15 da Lei nº 10.833/2003

Ao regular o direito ao crédito do PIS e da COFINS apurados consoante a sistemática da não-cumulatividade, o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003 determinou que o valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição. A redação da norma revela a determinação do legislador de excluir tais valores do resultado a ser tributado na pessoa jurídica, sobretudo tendo em conta o princípio da tipicidade cerrada que rege o entendimento e a aplicação das normas tributárias. A própria SRI, por meio de soluções de consulta, manifestou o entendimento de que os créditos de PIS e de COFINS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A Interpretação Técnica nº 1/2004 do IBRACON tem o condão apenas de esclarecer aspectos atinentes à contabilização dos créditos do PIS e da COFINS, mas não tem valor jurídico para vedar a exclusão de tais valores da receita bruta, pois esta exclusão está prevista na lei. A diferença entre o tratamento contábil e o fiscal é autorizada pelo art. 177, § 2º, da Lei das Sociedades por Ações.

1.2-Da modificação dos critérios jurídicos adotados pela Administração – Impossibilidade de aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo nº 1/2007 – art. 146 do CTN

O Ato Declaratório Interpretativo nº 1/2007, invocado pela autoridade autuante, é ilegal. Ademais, o referido Ato Declaratório representa nítida modificação nos critérios jurídicos adotados pela Administração, quando confrontado com as soluções de consulta que decidiram em sentido oposto, razão pela qual, à luz do disposto no art. 146 do CTN, o novo critério jurídico só pode ser aplicado a fatos posteriores a sua introdução. Aduz a impugnant que o princípio da legalidade garante ao administrado a previsibilidade da ação estatal, consequência imediata da segurança jurídica, que tem como corolários a certeza do direito a vedação da arbitrariedade e a confiabilidade no ordenamento jurídico. Da mesma forma, o princípio da irretroatividade protege a segurança jurídica.

1.3-Das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas – Impossibilidade de aplicação de multa e juros – art. 100 e parágrafo único do CTN.

O art. 100, III, do CTN, ao prescrever que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, é consequência dos princípios da legalidade, da irretroatividade e da segurança jurídica. Este mesmo artigo, em seu parágrafo único, veda a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo àqueles contribuintes que observarem as normas complementares. Diante das diversas soluções de consulta que decidiram pela possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e de COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, há prática reiterada da Administração caracterizadora de norma complementar, de modo que é descabida a imposição de multa e a cobrança de juros de mora no lançamento dos créditos tributários. Eventuais soluções de consulta em sentido contrário não infirmam esta conclusão, pois restou caracterizada a adoção de práticas administrativas reiteradas. Entendimento diverso fere o princípio da isonomia.

2.1-Atividade rural x Produtor Rural

O art. 2º da Lei 8.023/90, com a redação dada pela legislação superveniente, é aplicável apenas às pessoas físicas, conforme se infere inclusive pela localização sistemática da norma no RIR/99 (arts. 57 e segs.). A legislação conceitua a pessoa jurídica agroindustrial como produtora rural. O art. 22A da Lei 8.212/91, inserido pelo art. 2º da Lei 10.256/2001, definiu a agroindústria como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. A qualificação da atividade como rural independe da obtenção produtos finais diversos da cana-de-açúcar *in natura*, como o açúcar e o álcool.

2.2-Depreciação Acelerada

Há incongruência na argumentação da autoridade autuante ao equiparar a cultura de cana às florestas. Caso se admita tal equiparação, deveria a autoridade autuante qualificar a atividade da impugnante como rural, já que o art. 59 da Lei 9.430/96 considera como tal o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização. A cana-de-açúcar possui uma parte subterrânea, onde se localizam as raízes da planta, coração de todo o ciclo da cultura, e uma parte aérea constituída pelos colmos, que são cortados na colheita. Com os sucessivos cortes a plantação resulta inviável economicamente, pela perda dos teores de sacarose. Há dispêndios com a cultura que se aplicam a um único plantio, enquanto outros, diversamente, se estendem a todo o ciclo produtivo. Nos termos do art. 179, IV, da Lei 6.404/76, devem ser registrados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial. O Pronunciamento VII do IBRACON classifica no imobilizado os 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. Daí a conclusão de que os recursos aplicados na formação da cultura devem ser registrados no ativo imobilizado, conforme reconhece inclusive o Conselho de Contribuintes. Os bens sujeitos a depreciação perdem seu valor econômico por força de desgaste de uso, de seu emprego na atividade social, enquanto aqueles sujeitos a exaustão são bens que se esgotam com o curso do tempo, por força da exploração humana, perdendo as suas propriedades físicas. Embora ambos reflitam a perda da vida útil econômica do bem, no primeiro caso não há seu desaparecimento físico, diferentemente da segunda hipótese. Nos termos do art. 307 do RIR/99, a depreciação se aplica aos bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal. A parte subterrânea da cana-de-açúcar permanece viva após os sucessivos cortes. Ocorre que a cultura se torna economicamente inviável, por força do desgaste, deterioração do uso e por ações da natureza, após quatro ou cinco cortes. Diferentemente, os bens sujeitos a exaustão são objeto da própria atividade-fim do explorador, tal como ocorre nas jazidas de petróleo ou de minérios e na cultura de florestas para cortes comerciais. A própria SRF, em 1987, na Solução de Consulta nº 33, afirmou, com base no Parecer Normativo nº 18/79, que “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”. Ademais, o art. 183, § 2º, “c”, da Lei 6.404/76, restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas, sendo ilegítima a exigência de exaustão fora das hipóteses veiculadas na norma. Portanto, os custos com a formação das touceiras e soqueiras devem ser submetidos à depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, conforme já reconhecido pelo Conselho de Contribuintes.



Ao final, requereu que, caso não se entenda como insubsistente o auto de infração, fosse aplicado retroativamente o ADI SRI 01/07, ou, ainda, fosse afastada a incidência de multa e juros.

A Turma de Julgamento manteve a exigência, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006

CRÉDITOS DE PIS E COFINS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - CANA-DE-AÇÚCAR - EXAUSTÃO - DEPRECIACÃO

O art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833/2003 não autoriza que o contribuinte exclua os créditos do PIS e da COFINS, apurados pela sistemática da não-cumulatividade, da base de cálculo do IRPJ. 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 2.159-70/2001

Ciente da decisão em 19 de outubro de 2007, a interessada ingressou com recurso em 19 de novembro seguinte, reeditando a argumentação trazida com a impugnação e, especificamente em relação à decisão recorrida, aduzindo as seguintes considerações:

1.1-Do art. 3º, § 10 e do art. 15 da Lei nº 10.833/2003

Que a afirmação da decisão recorrida, no sentido de que, com a adoção da metodologia prescrita pelo IBRACON, o efeito, sobre o lucro líquido, da sistemática não cumulativa de recolhimento das contribuições seria nulo, não se sustenta, por força do princípio da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, já que há previsão legal para excluir os créditos de contribuição do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

1.2 Da modificação dos critérios jurídicos adotados pela Administração – Impossibilidade de aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo nº 1/2007 – art. 146 do CTN

Que as autoridades julgadoras entenderam que a limitação na produção de efeitos apenas para o futuro, das alterações de critérios objeto de respostas em consultas, só se aplicam aos contribuintes aos quais foram dirigidas as respostas de consulta. Todavia, esse não deve ser o entendimento, porque a conduta da Recorrente, ao efetuar a exclusão, da receita bruta, dos montantes equivalentes aos créditos, estava concorde com as orientações fiscais. Assim a orientação veiculada pelo ADI 3/2007 somente poderia ser validada após a edição do ADI 1/2007, o que aqui se impõe, subsidiariamente, por força do art. 146 do CTN.

1.3-Das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas – Impossibilidade de aplicação de multa e juros – art. 100 e parágrafo único do CTN.

Que os pronunciamentos da Receita em resposta a diversas consultas constituem práticas reiteradas da Administração Pública e, mais que isso, atos veiculados pela imprensa oficial, que assumem caráter de publicidade e notoriedade da interpretação fiscal. Que nesse

JF

sentido se manifestou a 3ª Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Que as soluções de consulta em sentido diverso não tem o condão de descaracterizar o entendimento exarado pelas próprias autoridades da SRF. Que, caso prevaleça o entendimento do ADI SRF 01/2007, não pode haver aplicação de multa e juros, sob pena de violação do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CFN.

2.1-Atividade rural x Produtor Rural

Que a autoridade fiscal parte da falsa premissa de que a produção de cana é uma das etapas para a obtenção do álcool combustível e açúcar cristal como se tal fosse suficiente para descaracterizar a produção de cana pela Recorrente como atividade rural. Que o raciocínio da autoridade não se coaduna com o entendimento formalizado pela administração através da Instrução Normativa 257, de 12 de dezembro de 2002. Que não deve prosperar a alegação dos julgadores, no sentido de que o art. 2º da Lei 8.023/90 se aplica às pessoas jurídicas, sob o argumento de que o art. 14 da mesma lei, ao regular a possibilidade de compensação de prejuízos, estabelece regra aplicável às pessoas físicas e jurídicas. Ao contrário, o art 14 mostra que a lei, quando pretendeu estabelecer regras aplicáveis tanto às pessoas físicas como às pessoas jurídicas, o fez expressamente. Que não se pode alegar que o art. 22A da Lei 8.212/91, inserido pelo art. 2º da Lei 10.256/2001, se aplica tão somente às contribuições previdenciárias, pois a lei parte de conceito pré-existente para definir a agroindústria, qual seja, "o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros". Que ainda que assim não fosse, como a MP 2.159-70/2001 não define expressamente o que se entende como atividade rural para gozo do benefício, cumpre buscar a solução em outras leis, como prevê o art. 108 do CFN.

2.2- Depreciação Acelerada

Que as autoridades julgadoras se esforçaram em comparar a cana de açúcar a florestas ativas. Que a lei societária determina a contabilização, como exaustão, a diminuição de jazidas e florestas, tem como razão o fato de que ambas, uma vez exploradas, se esgotam, se esgotam desaparecem. Que isso não acontece com a cultura da cana, que permanece viva a cada corte, mas suas raízes vão ficando cada vez mais superficiais e o tratamento a ser dado à terra e à planta, em um momento futuro, não se justifica economicamente, devendo ser objeto de depreciação. Que ainda que assim não fosse, o que se admite apenas por amor à argumentação, plantação de cana não é floresta, e à luz da Lei 6.404/76 deprecia-se, não se exaure.

É o relatório.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Duas são as matérias a serem apreciadas, quais sejam: (1) a possibilidade da exclusão dos créditos da contribuição ao PIS e COFINS da base de cálculo do Imposto de Renda e (2) a legitimidade das exclusões a título de depreciação acelerada, feitas pelo contribuinte na apuração do lucro real. Passo a apreciá-las.



1- Exclusão dos créditos da contribuição ao PIS e COFINS não cumulativos.

O Capítulo I da Lei 10.833/2003 trata exclusivamente da incidência não cumulativa da COFINS e do PIS¹, definindo o fato gerador da COFINS (art. 1º, caput e § 1º), base de cálculo (art. 1º, §§ 2º e 3º), determinação do valor da contribuição (art. 2º e 3º). Especificamente quanto à determinação do valor da contribuição, o art. 2º dispõe sobre a alíquota a ser aplicada e o art. 3º dispõe sobre o crédito a ser descontado.

A controvérsia gira em torno da interpretação, quanto à sua extensão, do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que dispõe, *in verbis*:

§ 10 O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Segundo entendimento do contribuinte, o disposto no § 10 do artigo 3º legitima a exclusão do referido crédito para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

Esse entendimento, todavia, não se coaduna com a melhor interpretação. Como lucidamente esclarece a decisão recorrida, o referido § 10 do art. 3º não pode disciplinar assunto outro que não o identificado no *caput*, o qual, por sua vez, se reporta ao art. 2º, que trata da determinação do valor da COFINS. De acordo com elementar técnica legislativa, se o § 10 pretendesse disciplinar apuração de tributo outro, que não a COFINS e o PIS não cumulativos, fa-lo-ia expressamente.

Quanto às considerações tecidas na decisão a respeito da orientação do IBRACON, constituem elas apenas reforço de argumentação.

Assim, uma vez que a base de cálculo do imposto de renda apurado pela sistemática do lucro real é o lucro líquido do período, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação de regência, e não havendo previsão legal para que se faça qualquer ajuste ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real ou, ainda, da base de cálculo da CSLL, correta a glosa das exclusões.

A Recorrente invoca interpretações dadas ao dispositivo pela 6ª, 7ª e 9ª Regiões, em soluções de consulta. Insta, pois, analisar os efeitos da consulta.

A extensão dos efeitos das soluções de consulta se infere dos artigos 48, 49 e 52 do Decreto nº 70.235/72, combinados com as disposições específicas, introduzidas pela Lei nº 9.430/96, para as consultas formuladas no âmbito da Receita Federal.

De acordo com essas normas, salvo se a consulta for declarada ineficaz pela autoridade competente para solucioná-la, os efeitos da consulta são os seguintes:

- a) nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão;

¹ Quanto ao PIS, tratamento por extensão previsto nos artigos 15 e 16 da Lei

- b) a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

Portanto, os efeitos da consulta alcançam exclusivamente o consulente, não albergando os demais sujeitos passivos.

O fato de as soluções das consultas serem publicadas na imprensa oficial não transforma a solução da consulta em ato normativo, representando parte do mecanismo instituído pela Lei nº 9.430/96 para uniformizar eventuais divergências entre soluções dadas por regiões fiscais diversas.

É que o art. 43 da Lei 9.430/96 instituiu a competência do órgão regional em instância única, para a solução da consulta, possibilitando a existência de soluções divergentes. Diante disso, estabeleceu mecanismo de uniformização, por parte do órgão central (§§ 5º e 9º), e determinou a publicação das soluções na imprensa oficial (para possibilitar a publicidade da interpretações, de maneira a permitir a constatação das interpretações divergentes).

Conforme dispõe o § 11 do art. 43 da Lei 9.430/96, a solução da divergência acerta, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência. Essa a origem do Ato Declaratório Interpretativo nº 3, de 2007.

Portanto, uma vez que a consulta só produz efeitos em relação ao consulente, e que a solução de divergência que reforme entendimento anterior tem efeitos limitados a fatos futuros exclusivamente em relação ao contribuinte que teve sua solução reformada, não pode a Recorrente invocar os efeitos das soluções de consulta para abrigá-la.

Não tem também aplicação, também o art. 146 do CTN. Em momento algum a interessada demonstrou que teria ocorrido, em relação a ela, modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento quanto a fato gerador ocorrido anteriormente.

Requer ainda a Recorrente a dispensa de juros e multa, invocando aplicação do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN, que dispõe:

Art. 100 São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos

(-)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

(-)

Parágrafo único A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo

A toda evidência, soluções de consultas que, por disposição legal, só albergam os consulentes, não constituem *prática reiterada* por parte das autoridades administrativas

RF

Prática reiterada, conforme esclarece Luciano Amaro na obra "Direito Tributário Brasileiro", é: "(...) *costume fiscal: se, em face de certa norma, e à vista de determinada situação de fato, a autoridade age reiteradamente da mesma maneira (p. ex., aceitando, ainda que tacitamente, uma conduta do contribuinte), esse comportamento da autoridade implica a criação de uma 'norma' que endossa a conduta do contribuinte, e sua revogação submete-se aos efeitos do parágrafo único do art. 100 do Código*"

Ora, não se pode atribuir a qualidade de *costume fiscal* às soluções de consulta que examinam situação concreta, quando a própria legislação relativa ao instituto restringe seu efeito ao sujeito passivo consultante e determina que a limitação dos efeitos da alteração de interpretação se restringe ao destinatário da interpretação reformada.

2- Exclusões a título de depreciação acelerada

Esse item do auto de infração diz respeito ao benefício fiscal correspondente à depreciação acelerada, previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, que dispõe:

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

Para a solução do litígio, quanto a esse aspecto, é necessário definir se a empresa explora "atividade rural", e se a lavoura de cana de açúcar é passível de depreciação.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, o objeto social da empresa é "a exploração, produção, industrialização, comércio e exportação de produtos de agricultura e pecuária em geral, e, especificamente, a cultura e industrialização de cana-de-açúcar, para produção de açúcar e álcool e sua comercialização e exportação, podendo ainda dedicar-se a outras operações, que direta ou indiretamente estejam ligadas a essas atividades"

Pondera o autuante que a atividade da interessada é agroindustrial, em que predomina a visão industrial, própria do setor secundário da economia, e que a produção de cana (própria do setor primário) é apenas uma das etapas da obtenção do álcool combustível e do açúcar cristal.

Para descaracterizar a possibilidade de utilização da depreciação acelerada, o autuante se reporta à Lei 8.023/90, observando que, conquanto as receitas de venda de cana-de-açúcar se classifiquem como receita de atividade rural, não podem ser aceitas como receitas de atividade rural as decorrentes de venda de açúcar e de álcool.

O primeiro aspecto a ser observado é que o benefício fiscal em discussão está previsto no art. 6º da Medida Provisória 2.159-70 (originalmente, no art. 7º da MP 1.459, de 21 de maio de 1996). Não se trata, pois, de analisar a aplicação do benefício previsto no § 2º do art. 12 da Lei nº 8.023/90, revogado pela Lei nº 9.249, de 1995.

Diferentemente da Lei 8.023/90, que trata da tributação dos resultados provenientes da atividade rural, o art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001 não faz qualquer referência a resultados nem remete à Lei 8.023/90. A norma em questão não limitou o benefício a empresas que explorem exclusivamente ou predominantemente atividade rural. De

acordo com o dispositivo transcrito, o benefício destina-se a qualquer empresa que explore atividade rural, e a única limitação é que o bem a ser depreciado seja adquirido para uso nessa atividade.

A lavoura de cana é, sem dúvida, uma atividade rural. Não é relevante, a meu ver, que a produção seja utilizada pela própria empresa, em sua agroindústria, ou seja vendida a terceiros. Como a norma não exige que a empresa aufera receitas de venda da produção rural, não cabe reportar-se à Lei 8.023/90 para impor limitações ao gozo do benefício. Nesse caso, o autuante distinguiu onde a lei não o fez. Não apontado que se trata de bem ativado usado em outras atividades da empresa, que não a rural, aplica-se, em princípio, o benefício.

Segundo consta do auto de infração, os valores ativados que foram objeto de depreciação acelerada foram o maquinário adquirido para o trato da cana de açúcar, o maquinário adquirido para o transporte da cana, os custos incorridos na formação da lavoura sob a rubrica "cana em formação".

Surge, aí, o segundo ponto da controvérsia, que se refere à possibilidade de depreciar os custos incorridos na formação da lavoura (cana em formação).

Conforme consigna o Termo de Verificação Fiscal (item 3.1.1, fls. 21 do processo), a empresa contabilizou corretamente no Ativo Permanente Imobilizado os investimentos realizados para a formação da cultura da cana (fertilizantes, fungicidas, herbicidas, inseticidas, corretivos de solo, combustíveis, mão de obra, arrendamento de equipamentos, preparo do solo, mudas, produtos químicos, etc.). Todavia, a glosa da depreciação acelerada foi levada a efeito porque, segundo o auditor, tal ativo imobilizado (cana em formação) não se submete a depreciação, mas sim a exaustão.

A decisão recorrida, confirmou o entendimento da fiscalização de que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira, integrantes do ativo imobilizado, por estarem sujeitos a quotas de exaustão, e não de depreciação, não podem ser beneficiários do incentivo.

O Parecer Normativo CST nº 18/79 esclarece que as espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte devem ser objeto de quotas de exaustão.

Depreciação e exaustão se relacionam com a perda de valor dos bens do ativo imobilizado. Representam a diminuição periódica desse valor, sendo que, na depreciação, a diminuição é em função do desgaste pelo uso, e na exaustão, é em função do esgotamento ou exploração. O princípio é o mesmo: na depreciação, afere-se a perda em função da vida útil esperada do bem, e na exaustão, afere-se a perda comparando o volume extraído em cada período com a produção total esperada.

O Parecer Normativo nº 18/79 cuidou de definir o critério para calcular o valor a ser apropriado a cada período como custo ou encargo, pelas empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes. Nesse mister, tratou o ato de, inicialmente, fixar distinções de natureza técnica quanto aos conceitos de depreciação e exaustão, esclarecendo que, em termos de floresta ou mesmo vegetais de pequeno porte, o termo correto a ser utilizado para designar a perda de valor do ativo em cada caso, será *depreciação*, para o caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos, ou *exaustão*, quando se trata de floresta

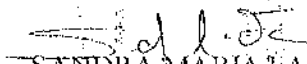
JF

própria, cujos recursos serão consumidos (exauridos) . Nesse caso, esclarece o Parecer Normativo que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até um terceiro corte, as quotas de exaustão devem ser calculadas em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

O art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, 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 antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor. A motivação da lei foi incentivar investimentos aplicados na atividade rural. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão. A meu ver, não importa a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados - se depreciação, ou exaustão - mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a parcela da exigência correspondente à glosa da depreciação incentivada.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2008.


SANDRA MARIA FARONI
