



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

Processo nº 13855.003821/2008-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00.914 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente USINA BATATAIS S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. AGROINDÚSTRIA. CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar integralmente as exigências, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (relatora) que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente e Relatora.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de lançamento das exigências do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário de 2003 a 2006, em razão da infração de redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão do lucro líquido do exercício, das parcelas, a título de “depreciação incentivada”, sem que fossem observados os requisitos legais pertinentes ao exercício da atividade rural (art. 250, I, 313, do RIR/99). Em decorrência, foi glosada a compensação de prejuízos do ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 2.664.930,09 e a compensação de base de cálculo negativa da CSLL, de R\$ 785.340,93, no mesmo ano-calendário.

O item 2 do relatório fiscal, de fls. 32-55, refere-se à atividade rural na produção de açúcar e álcool. Constatou a fiscalização que a partir das informações constantes nas DIPJ, que a contribuinte considera desempenhar atividades rurais, e que a mesma tem como objeto social preponderante a atividade de transformação em que produz açúcar e álcool.

Afirma a fiscalização, que do processo produtivo da usina, a produção da cana-de-açúcar é própria do setor primário, enquanto que a seqüência e finalização do processo pertencem ao setor secundário, e que a produção da cana é tão somente uma das etapas para a obtenção do álcool combustível e do açúcar cristal.

Salienta que o conceito fiscal do desempenho da atividade rural tem seu desenho normatizado pela Lei 8023/90, com as alterações impostas pela lei 9.430/96.

No item 2.1, a fiscalização trata da incompatibilidade entre a produção de açúcar e álcool e a transformação permitida na atividade rural. Na atividade preponderante, a da transformação da produção agrícola, a lei exige outras condições: a) que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, b) sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente utilizados nas atividades rurais, c) a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor e criador; d) que seja utilizada matéria-prima, exclusivamente produzida na área rural.

Afirma que a limitação imposta atinge a fiscalizada, pois na produção de açúcar cristal e álcool combustível há nítida alteração das características do produto *in natura*, e que inclusive consta na IN 81/2001, art. 2º, VI, b, item 2, que a atividade permitida como rural é a de moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado e rapadura; e que a norma permite a produção deste açúcar devido à manutenção das características e composição, ao ensejo de que a transformação do produto não derive produto de outra espécie.

Acrescenta que no presente caso, o açúcar cristal produzido não mantém a característica, nem a composição do açúcar mascavo, e nos balanços contábeis, “custos de produção”, estaria clara a utilização de produtos químicos para produzir o açúcar e o álcool, de modo a alterar a composição e as características do açúcar fabricado; e que também seria

impossível esconder a alteração das características e composição da cana de açúcar quando se transforma em álcool combustível.

Aduz que quanto à exigência de que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, em nada se assemelham às enormes moendas e caldeiras encontradas no processo produtivo da usina para produzir açúcar e álcool como o moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo.

Salienta que a diferença do processo da usina com a do produtor rural é também quantitativa. Trata-se de processo industrial, o verificado nas usinas com a produção como a deste caso, eis que a quantidade produzida de milhões de litros de álcool e de toneladas de açúcar cristal requer manejo industrial. Acrescenta que o art. 3º, I, da IN 257/02, veda expressamente a inclusão na atividade rural das atividades de industrialização.

Destaca que a usina não industrializa apenas o que planta, pois também compra cana de terceiros, uma vez que sua atividade lucrativa é a venda de açúcar e álcool, independentemente se tenha que adquiri-los de fornecedores ou parceiros.

No item 2.2 do relatório fiscal, a fiscalização trata da impossibilidade de adequação da agricultura como atividade-meio no conceito legal de atividade rural.

Destaca que os dois caminhos possíveis de interpretação das atividades da usina como sendo de atividade rural estão equivocados, quer naquele que se refere ao art. 2º, I, da Lei 8023/90, como agricultor a cultivar a cana-de-açúcar, ou ao considerar que executa as atividades de transformação previstas no art. 2º, V, da mesma lei.

Salienta a fiscalização, que ao produzir com seu maquinário e sua capacidade e escala industriais, obtém alta rentabilidade do solo, proporcionando ao seu negócio de venda de açúcar e álcool a maior lucratividade possível, assim, a decisão entre produzir ou não cana-de-açúcar, não perpassa pela natureza do objeto social, e sim, considera a rentabilidade da produção do açúcar e do álcool.

Explica que a fiscalizada foi instada a justificar a conceituação como atividade rural, e a mesma aduziu que explora a atividade rural como atividade meio com o cultivo da cana, e traz o conceito esculpido no ordenamento jurídico previdenciário, art. 201-A do Decreto 3048/99, entretanto, de acordo com esse conceito, a agroindústria é a quem industrializa produção própria ou de terceiros, e sofre tributação previdenciária diferenciada, o que atinge a fiscalizada somente, em seus efeitos previdenciários.

Ressalta que a legislação do imposto de renda e da contribuição social não utiliza essa conceituação, e que na conceituação da atividade rural, que dista da definição da agroindústria por conter outros limites, antagoniza com a agroindústria ao permitir a industrialização de produção adquirida de terceiros.

Reconhece que as receitas de vendas da cana-de-açúcar são da atividade rural, mas não aceita que as vendas de açúcar e álcool sejam da atividade rural.

Explica o autuante, que na Lei 8023/90, que cuida da tributação da atividade rural, o vocábulo resultado vem significar a diferença entre receitas e despesas da mesma natureza, ou seja, ambas da atividade rural.

Acrescenta que a lei admite a transformação, mas desde que o produtor ou o criador mantenha esta qualidade intrínseca de rurícola, ao contrário do fato apurado, em que o industrial serve-se da atividade como produtor rural para dela extrair benefícios fiscais. A usina dedica-se a produzir em escala industrial açúcar e álcool a partir da cana-de-açúcar comprada ou cultivada, seu insumo industrial, e não o reverso admitido pela legislação, quando o produtor da cana-de-açúcar a transformaria para dar vazão à sua produção rural.

Sintetiza, dizendo que, a atividade rural envolve os custos e as receitas na produção, sendo que a indústria açucareira simplesmente por produzir a cana utilizada como insumo no processo industrial, não pode se aproveitar dos benefícios da atividade rural para a produção do açúcar e do álcool. A previsão legal é da tributação do resultado como um todo da atividade rural, não quando as receitas de venda envolvem produtos não considerados da atividade rural.

O item 3 do relatório fiscal é dedicado ao benefício da depreciação acelerada incentivada. Segundo o mesmo, a empresa utilizou-se do benefício da depreciação incentivada disposta no art. 314 do RIR/99, e que por essa norma, os bens do ativo permanente imobilizado, utilizados na atividade rural poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, e para tanto, pode ser feita uma exclusão na apuração do lucro real no valor do bem quando imobilizado, com as posteriores adições nos anos subseqüentes à medida que a quota de depreciação for sendo incorrida. Esse procedimento foi adotado pela contribuinte, entretanto, a fiscalização entendeu que a conceituação da fiscalizada ao considerar que exerce a atividade rural está errada, e conseqüentemente, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições que também foram incorretas.

Constam no Lalur, como exclusões, os valores das aquisições ocorridas no período, tais como, o maquinário adquirido para o trato da cana-de-açúcar e para o transporte da cana, os custos incorridos na formação da lavoura sob a rubrica “cana em formação”, tais como mão-de-obra dos trabalhadores rurais, encargos previdenciários e trabalhistas, assim como, os custos das prestadoras de serviços.

A autoridade fiscal esclarece que a lei tributária permite que as pessoas jurídicas possam depreciar integralmente os bens do ativo permanente, e que a fiscalizada está utilizando-se desse benefício não apenas para o maquinário, mas também para a exclusão de custos da cana em formação. Explica que a cana em formação cuida do plantio das mudas de cana-de-açúcar plantadas em cada ciclo de cinco anos de produção. Neste quinquênio a planta é apenas podada, mas não replantada, assim, neste processo de produção, os custos de formação de lavoura canavieira estão sendo ativados, para depois serem depreciados.

No item 3.1 do relatório fiscal aborda a contabilização e apuração do custo referente ao cultivo da cana-de-açúcar. Explica que a empresa cultiva cana-de-açúcar em terras próprias, mediante arrendamento em terras de terceiros e também a adquire diretamente de produtores rurais, e para tanto, realiza, mensalmente, investimentos diversos com o preparo do solo, plantio e manutenção da lavoura que são registrados na sua escrituração contábil.

Salienta que a conta “canaviais em formação”, 152003, classificada pelo contribuinte no ativo permanente imobilizado, contém todos os investimentos realizados para a formação da cultura (até o período imediatamente anterior ao primeiro corte/produção), cujos principais custos são: fungicidas, fertilizantes, combustíveis, mão-de-obra, arrendamento de equipamentos, preparo do solo, mudas, etc, e que esta conta, sofrerá depreciação em quotas

mensais ao tempo da safra (8 meses), considerando o tempo de vida útil de 5 anos, ou seja, o contribuinte amortiza os custos apurados na formação da lavoura canavieira proporcionalmente ao tempo em que irá auferir receitas com o investimento realizado.

Acrescenta que após a imobilização dos custos da cana formação, duas modalidades podem ser feitas: a cana planta (127001) – quando são apropriados os gastos com a lavoura correspondente ao período entre o plantio da cana e o primeiro corte, e a cana soca (conta 127002), a qual apresenta os custos aplicados na lavoura canavieira, após o primeiro corte, sendo apropriados diretamente nos custos de produção da safra em andamento. Ambos lançamentos recaem em contas do ativo circulante, em contas de estoque, quando são feitos no período anterior ao da colheita no caso da cana soca. Nessa fase, os custos já não compõem o ativo permanente, sendo a safra fundada caracterizada como “um estoque em andamento”.

Destaca que os valores apropriados na conta cana planta serão adicionados ao custo do produto vendido, a partir da expectativa de produção no início da safra. São mensalmente rateados, de modo que ao final da safra esteja no custo de produção de álcool e açúcar o total do estoque em andamento sob a rubrica safra fundada.

Quanto aos efeitos fiscais, por não passar por conta do ativo permanente não sofre os efeitos da depreciação, nem possui benefícios fiscais da atividade rural.

No item 3.2 do relatório fiscal, trata do benefício fiscal relativo à depreciação integral da conta lavoura em formação.

No item 3.2.1, onde aborda o benefício fiscal utilizado pelo contribuinte, afirma que este contabiliza em conta de ativo permanente imobilizado (canaviais em formação) os custos apropriados para a formação da lavoura canavieira, amortizando contabilmente os custos desta conta na taxa de 20% ao ano, mediante lançamentos de depreciação acumulada bens em operação.

Salienta o autuante, que o contribuinte entende que por ser uma pessoa jurídica que explora atividade rural, nos termos do art. 58, VI, do RIR/99, teria direito ao benefício fiscal previsto nos arts. 307, II, e 314 do RIR/99, podendo depreciar integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura da canavieira, registrados na conta Lavoura em formação.

Assim, o contribuinte excluiu integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período, os custos de lavoura em formação. Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 5 anos, nos ajustes do lucro líquido do período, no Lalur.

No item 3.2.2 do relatório fiscal (da infração decorrente da exclusão indevida da depreciação acelerada incentivada da cana em formação), afirma a autoridade autuante que inexistia previsão legal para a dedução integral dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, vez que a lei não permite a dedução integral no cultivo de florestas, bens sujeitos à exaustão. Acrescenta que a lei rural permite exclusivamente a dedução integral da depreciação, e no caso versado depara-se com quotas de exaustão.

Cita a Solução de consulta da 4ª RF nº 5, de 05.02.2004 e transcreve alguns de seus trechos (onde é citado o PN CST 18/79), a qual conclui que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão, e que nesse caso, não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a

atividade rural, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição, visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade.

Afirma que nesse mesmo sentido, segue a interpretação técnica contida na Norma Brasileira de Contabilidade nº 19.5 – NBC T 19.5 – depreciação, amortização e exaustão, aprovada pela Resolução nº 1027, de 15.04.2005, do CFC.

Acrescenta que, além do art. 314 do RIR/99 não conter a previsão para a exaustão da lavoura em formação, também a permissão legal somente abrange o uso dos bens na atividade rural, sendo que, os bens ativados sob a rubrica “canaviais em formação” não podem ser qualificados como sendo utilizados na atividade rural, uma vez que são compostos por mão-de-obra e custos trabalhistas, os quais são diferentes das máquinas e equipamentos propriamente usados na atividade rural.

No item 4, aborda a interpretação literal aos benefícios fiscais. Reconhece que a legislação tributária confere tratamento privilegiado aos produtores rurais. Faz duas considerações relevantes.

A primeira relativa à interpretação da legislação tributária aos benefícios fiscais. Afirma que a lei delimita com clareza os destinatários do benefício fiscal. Prevê como beneficiários os produtores rurais que transformam sua produção, com as limitações já expostas, assim, a atividade rural de transformação da produção rural sofreu limitação interpretativa legal. A segunda, a norma veiculada no art. 111 do CTN, que dispõe caber a interpretação literal da legislação tributária aos benefícios fiscais.

Salienta que é desta forma que deve ser entendida a conceituação da atividade rural. Como benefício fiscal, sua tributação favorecida está restringida à interpretação literal pelo CTN, bem como, limitada pela própria conceituação da atividade de formação do produtor rural, consequentemente, atividades como as agroindustriais, como as desenvolvidas para a produção em escala industrial das usinas de açúcar e álcool não estão beneficiadas em sua tributação.

Na apuração da base de cálculo em decorrência do expurgo dos efeitos fiscais da depreciação incentivada, se desconsiderou os efeitos gerados pelas adições e exclusões erradas na apuração do lucro real e da contribuição social, e como a fiscalização foi iniciada no ano-calendário de 2003, e tributariamente ocorreu inicialmente uma exclusão, esta foi glosada. As adições posteriores ocorreram a cada período de apuração, sendo que nas adições dos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006, a base de cálculo corresponde à diferença entre a exclusão indevida e as adições indevidas em períodos anteriores.

Após o lançamento, o prejuízo fiscal que a contribuinte dispunha e compensava com seu resultado teve a reversão do saldo constante no SAPLI, consequentemente, a contribuinte teve prejuízos compensados indevidamente, que também foram objeto de lançamento de ofício, para exigência do IRPJ e da CSLL, acrescidos de juros e multas.

DA IMPUGNAÇÃO E DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A partir do relatório da decisão de primeira instância, transcrevo a síntese das razões apresentadas na impugnação:

O incentivo fiscal utilizado encontra-se previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, que determina que o benefício destina-se a qualquer empresa exploradora de atividade rural, quando o bem destinado aos efeitos da depreciação seja utilizado na atividade rural. O dispositivo legal não estabelece nenhuma limitação acerca da necessidade de que a empresa, para usufruir desse benefício, explore exclusivamente uma atividade rural, vale dizer, a lei não veda o gozo do benefício pelas empresas que exercem atividades mistas (rural e industrial).

O art. 2º da Lei 8.023/90, com a redação dada pela legislação superveniente, é aplicável apenas as pessoas físicas, conforme se infere inclusive pela localização sistemática da norma no RIR199 (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.

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. Dai 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 RIR199, 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.

Em decorrência da improcedência da glosa da depreciação incentivada, também é improcedente a glosa dos prejuízos compensados.

Por fim, pede o contribuinte que seja cancelada a exigência fiscal contida nos autos de infração lavrados.

A Turma Julgadora considerou a impugnação improcedente, tendo proferido as seguintes ementas:

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

Autenticado digitalmente em 01/06/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 01/

06/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por ALBERTINA SILVA SAN

TOS DE LIMA

Impresso em 01/06/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - CANA-DE-AÇÚCAR - EXAUSTÃO - DEPRECIÇÃO - ATIVIDADE RURAL 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 2.159-70/2001. Exerce atividade agroindustrial a empresa que cultiva cana-de-açúcar e a industrializa, produzindo álcool e açúcar refinado.

AUTO REFLEXO Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

A Turma Julgadora transcreve o art. 6º da MP 2159-70/2001, para concluir que a regra é clara ao exigir que a pessoa jurídica explore a atividade rural e que o conceito de atividade rural foi previsto no art. 2º da lei 8023/90, e afirma que esse artigo aplica-se inclusive às pessoas jurídicas (art. 14 da lei 8023/90), bem como, salientou que descabe a alegação de que o art. 22^A da Lei 8212/91, inserido pelo art. 1º da lei 10.256/01, equipara a agroindústria ao produtor rural, pois essa norma somente se aplica às contribuições destinadas à seguridade social, previstas nos incisos I e II da Lei 8.212/91. Diz que a própria legislação previdenciária distingue o tratamento a ser dado à agroindústria e ao produtor rural, e que o mencionado art. 22^A da Lei 8.212/91, regula as contribuições devidas pelas agroindústrias, enquanto as contribuições devidas pelos produtores rurais pessoas jurídicas são reguladas pelo art. 25 da Lei 8870/94, com a redação dada pelo art. 2º da Lei 10.256/01.

Afirma ainda a Turma Julgadora, que não procede a alegação da impugnante no sentido de que sua atividade deve ser qualificada 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. Reconhece que a norma qualifica como rural a atividade de cultivo de florestas, mesmo quando destinada ao corte para industrialização, mas que isso não significa que o contribuinte que industrializa a floresta cultivada também exerce atividade rural, ou seja, aquele que cultiva a floresta e também industrializa o produto após o corte qualifica-se como agroindústria, não como simples produtor rural.

Transcreve os artigos 58, VI, 307, II e § único, IV, 314, 334, todos do RIR/99; e ainda o art. 14 da IN SRF 257/2002, e o art. 59 da Lei 9.430/96. Cita trechos da Solução de divergência COSIT 12/2003, que conclui que o benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização e nem a exaustão de recursos florestais. A partir dessa premissa perquire sua relação com a cultura da cana de açúcar, para fins de verificar se estaria sujeita a depreciação ou a exaustão. Cita doutrinas e item 10.14.5.6, das Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, o Parecer Normativo CST 18/1979 e acórdão 103-18.812/97.

Concluiu que agiu com acerto a autoridade autuante ao glosar as exclusões indevidas de depreciação incentivada, e como consequência ao glosar os prejuízos compensados indevidamente.

A ciência da decisão de primeira instância se deu em 06.12.2010, e o recurso foi interposto, em 29.12.2010.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente afirma que exerce atividade tipicamente rural, por ser uma sociedade agroindustrial, cujo objeto social é a plantação e industrialização da cana de açúcar, que compreende desde a preparação das terras destinadas às lavouras até à obtenção do produto final, no caso, açúcar e álcool, posteriormente comercializados no mercado interno e externo. Explica que sua cadeia produtiva é verticalizada, porém, toda voltada e dependente da cana de açúcar in-natura, base de sua existência social, e conseqüentemente, a empresa faz jus ao benefício fiscal conhecido como depreciação incentivada, previsto na MP 2.159-70/2001, art. 6º, sendo aplicável à sua atividade rural o benefício da depreciação acelerada do ativo imobilizado.

Argumenta que a decisão recorrida interpretou equivocadamente o sentido e a disposição do art. 59, da Lei 9.430/96, por ter entendido indevidamente que a atividade rural da recorrente poderia ser considerada como cultivo de florestas, já que nessa situação seria considerada como exaustão e não depreciação.

Afirma que o art. 2º da Lei 8.023/90, com a redação dada pela Lei 9.250/95, trouxe disposições sobre a atividade rural de forma genérica, para dispor sobre tributação dos resultados, e que a autoridade fiscal entendeu equivocadamente que a atividade rural é apenas privativa do setor primário da economia, mas que, o que pretendeu a recorrente não foi tão somente a utilização de benefícios na tributação de resultados, mas sim a garantia especial prevista na MP 2.159-70/2001, de que é possível a depreciação de ativo imobilizado quando da exploração da atividade rural. Conclui que a Lei 8.023/90 trouxe disposição genérica que foi especificada na MP 2.159-70/2001, quando esta apresentou situação especial para depreciação de ativo no exercício de atividade rural, como de fato é a atividade da recorrente.

Salienta que de acordo com a norma, empresas rurais, são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas, e que, para todos os fins legais e contábeis, não importa qual atividade seja especificamente desenvolvida, e que todas elas são rurais (agrícola, animal ou agroindustrial), nos termos do art. 6º da MP 2.159-70/2001. Cita acórdão 1101-00114, proc. 10925.002741/2005-70.

Destaca que permanece equivocado o entendimento de que, uma vez que o objeto social da empresa conteria também as atividades complementares de produção e comercialização de açúcar e álcool, o cultivo da lavoura da cana de açúcar não poderia ser considerado como produção agrícola.

Alega que o art. 6º da MP 2.159-70/2001, trata expressamente de um benefício especial, no caso, a forma de realização da depreciação do ativo imobilizado na atividade rural; que seria um benefício fiscal objetivo, específico em função da atividade, e não subjetivo como quer fazer crer a autoridade fiscal, e por essa razão, deve ser aplicada nos termos nela dispostos, para atividade rural, sem qualquer distinção quanto a ser esta atividade exercida por pessoa física, jurídica, agrícola, agroindustrial, agropecuária ou qualquer outra diferenciação.

Acrescenta que pela inexistência de qualquer especificação para a concessão do mencionado benefício, seria manifestamente indevida qualquer diferenciação para atividade rural, incluindo de ordem financeira, e que a prevalecer o entendimento da autoridade

lançadora, se estaria diante do impropério de não poder ser exercida atividade rural se o fosse por pessoa jurídica de elevado capital ou faturamento.

Cita acórdão proferido no recurso 164.119, de relatoria de Sandra Maria Faroni (13855.000997/2007-73) e conclui que não está em discussão (i) as determinações da Lei 8.023/90, (ii) se ela seria aplicável a pessoa física ou jurídica, (iii) se o tamanho da empresa ou montante do faturamento diferenciaria o que é produção agrícola ou não. Aduz que o que define a atividade rural é a produção de produtos agrícolas, a partir da utilização do solo, no caso, pelo cultivo da terra, por meio da utilização de produtos naturais dela extraídos.

Aborda paralelo com a Lei 11.196/2005, que trata dos benefícios relativos à inovação tecnológica.

Salienta que reforça seu entendimento, a análise da Lei 10256/2001, cujo art. 2º inseriu o art. 22-A na Lei 8.212/91, que estabeleceu a modalidade de contribuição previdenciária a que se sujeita a agroindústria, definindo-se esta como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Afirma que o sistema jurídico é uno e como tal deve ser interpretado e que legislação tributária, específica quanto à contribuição social, socorre a recorrente quanto à sua pretensão, ao não distinguir as atividades como não o fez o legislador quando da edição da MP 2.159-70, e considerá-las únicas para fins previdenciários. Cita também o Estatuto da Terra, Lei 4.504/64, art. 96, onde define o conceito de parceria rural (inclusão pela Lei 11.443/2007). Conclui:

*Conclui-se, pois, que a natureza das atividades da Recorrente, previstas em seu objeto social, e de acordo com a legislação aplicável, é de **natureza rural**, verticalizada. Como produtora rural que é, independentemente da obtenção de produtos finais diversos da cana-de-açúcar in natura, no caso, açúcar e álcool, e uma vez que depende fundamentalmente do cultivo da lavoura de cana-de-açúcar a partir do qual desenvolve sua atividade agroindustrial, espécie de atividade rural, abrangida pela disposição do artigo 6, da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, foi autorizada pelo legislador a utilização do benefício da depreciação incentivada da cana-de-açúcar.*

A seguir, a recorrente aborda a depreciação acelerada, no subitem III.1.2 de seu recurso.

Discorda da decisão recorrida sobre a lei não permitir a dedução integral, quando se tratasse de cultivo de florestas, situação em que aplicar-se-ia a dedução, via cotas de exaustão, e que há incongruência nas argumentações e fragilidade jurídica do raciocínio empregado pela decisão, ao equiparar a cultura da cana às florestas, em desacordo com o que resta positivado na legislação pátria.

Explica como se desenvolve a cultura da cana de açúcar e a razão sobre ela aplicar-se o instituto da depreciação. Destaca que o anexo do recurso voluntário poderá auxiliar na visualização do plantio e colheita dessa cultura.

Salienta que a cana de açúcar possui, estruturalmente, uma parte subterrânea, na qual se localizam as raízes da planta, coração de todo ciclo da cultura, e uma parte aérea, constituída pelos colmos (além das folhas), que são objeto dos cortes: a cana de açúcar de primeiro corte é chamada de “cana planta” e de segundo corte em diante de “cana soca”, e a cada corte a planta modifica seu sistema de enraizamento. Explica que a touceira, após o primeiro corte da cana-de-açúcar, passa a chamar-se, soqueira, ingressando a planta em uma fase que propiciará o crescimento das raízes mais e mais superficiais, o que prejudica a nutrição da planta, e que, o valor econômico da plantação da cana-de-açúcar reside no caldo do colmo, de onde é obtida, principalmente, a sacarose, sendo que o emprobecimento dos teores de sacarose, derivado dos sucessivos cortes da plantação, resulta, em dado momento, em inviabilidade da continuidade da cultura, encerrando-se um ciclo produtivo para início de um novo.

Ressalta que para garantir resultados satisfatórios nas colheitas, o produtor da cana-de-açúcar, 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 se torna inevitável, finalizando o ciclo de produção, por incapacidade de retorno futuro do investimento. Conclui que há elevados dispêndios com a cultura que se aplica a um único plantio, enquanto outras, diversamente, se estendem a todo ciclo produtivo.

A seguir, a recorrente passa a analisar os procedimentos adequados para o registro contábil dos custos incorridos com a formação da lavoura, para identificação dos efeitos tributários daí decorrentes.

Salienta que as culturas agrícolas, nos termos das NBC, que cuidam dos aspectos contábeis específicos das entidades agropecuárias, dividem-se em (i) temporárias, a que se extingue pela colheita sendo seguidas de novo plantio, e (ii) permanentes, aquelas de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas.

Aduz que o registro contábil dos custos com a formação da cultura canavieira começa a se esquadriar na Lei 6.404/76, sendo certo que a companhia deverá registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades, de acordo com seu artigo 179, IV.

Acrescenta ainda, que de acordo com o Pronunciamento VII do IBRACON e de acordo com doutrina que cita, se conclui, que no caso em exame, devem ser registrados no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura, desde o preparo do solo até o encerramento do plantio, uma vez se tratarem de custos dirigidos à manutenção da atividade da companhia, contribuindo para a geração de receitas em diversos exercícios sociais, o que seria reconhecido pelo 1º CC, no acórdão 103-18.812/97, e nesse mesmo sentido, o recurso 129.643 (proc. 10865.000415/98-17), sendo pacífica a classificação dos recursos aplicados na formação da cultura canavieira no ativo permanente, devendo ser realizada a apropriação dos respectivos custos no decorrer dos períodos que contribuirão na geração de receitas, de acordo com os limites de sua vida útil econômica.

Destaca, que no que toca, ao registro periódico da diminuição do valor do ativo imobilizado, o art. 183, § 2º da Lei das sociedades por ações, impõe que o mesmo ocorra nas seguintes contas, além da conta de amortização alheia ao lançamento e ao caso litigado:

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

Argumenta que a “depreciação” e a “exaustão” implicam no reconhecimento de redução do valor do custo de bens tangíveis, por força de desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência. Cita o acórdão 101-94.597, no recurso voluntário 119.769, e reconhece que a linha entre esses dois institutos é muito tênue, mas que na depreciação não há o desaparecimento da cultura, sendo que ela somente não poderá ser mais utilizada em decorrência de sua queda de qualidade, enquanto que na exaustão, há o desaparecimento da cultura pela exploração.

Cita o Pronunciamento VII do IBRACON e doutrina, para afirmar que os bens sujeitos à depreciação perdem seu valor econômico por força de desgaste de seu uso efetivo, de seu emprego na atividade social, e por sua vez, os bens sujeitos à exaustão são aqueles que se esgotam com o curso do tempo, por força da exploração humana, perdendo suas propriedades físicas. Aduz que embora ambos reflitam a perda da vida útil de um bem, no primeiro caso, não há o desaparecimento físico do bem, diferentemente da segunda hipótese.

Destaca que na cultura da cana-de-açúcar, os custos a serem imobilizados são os incorridos do preparo do solo até a cobertura dos toletes com terra, que originarão as touceiras/soqueiras; estas últimas não são destinadas à venda, nem se caracterizam como matéria prima, que no caso, são os colmos.

Explica que a touceira/soqueira permanecendo viva continua plantada no solo, não deixando de existir, nem sendo consumida pelo próprio solo ou pela retirada periódica dos colmos. Ali permanece até que seja retirada, quando se inicia a cultura de nova lavoura, com novo plantio, pois não mais poderá ser utilizada pela perda de qualidade da sacarose.

Afirma que o art. 307, do RIR/99, é claro ao determinar “que podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, e que no caso da cultura canavieira, em que o caule é sucessivamente cortado, provocando o desgaste das touceiras/soqueiras, que permanecem intocados subterraneamente, em situação diversa, no que acontece nos bens sujeitos à exaustão, em que os mesmos são objeto da atividade fim do explorador, tais como, nas jazidas de petróleo ou de minérios, ou ainda, na cultura das florestas, para cortes comerciais.

Acrescenta que ainda que os julgadores considerassem o fundamento contido na decisão recorrida, no sentido de que no caso concreto, tratar-se-ia de cultura tipicamente florestal, a legislação prevê a possibilidade de sua classificação como atividade rural, o que garante o direito à depreciação no caso da cana-de-açúcar (art. 6º da MP 2159-70/2001), isto porque o art. 59 da Lei 9.430/96 afasta completamente os argumentos adotados na decisão recorrida, em especial, aquele em que os julgadores afirmam que “quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluindo o solo) será objeto de quotas de exaustão, na medida em que seus recursos forem exauridos (esgotados)”.

Salienta que ainda por amor ao debate, se a cultura desenvolvida pela recorrente, fosse “florestal”, o cultivo da cana-de-açúcar deve ser integralmente depreciado por expressa disposição legal que equipara a sua atividade a atividade rural.

Reforça seu entendimento, com o fato de ter sido expedida pela Receita Federal em 1987, a Solução de Consulta nº 33, afirmando com base no PN 18/79, que “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação, o que vincularia a Receita Federal.

Conclui ser evidente que os custos com a formação das touceiras/soqueiras devem ser depreciados, uma vez que os sucessivos cortes da planta, não as destroem e não as consomem, e que, subsumem-se os fatos apresentados e ocorridos no caso concreto à hipótese contida no art. 6º da MP 2.159-70/2001, que permite ao contribuinte, depreciá-lo aceleradamente, no próprio exercício em que os custos forem incorridos, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, que forem adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade.

Cita o acórdão 104-19138 (com a observação do mesmo ter considerado classificação contábil incorreta) e 101-96.867 (anexo – pg. 857/).

Argumenta ainda que comprovada a possibilidade da realização da depreciação, não há que se falar em glosa, tendo em vista terem sido corretamente compensados os prejuízos fiscais.

DAS CONTRA-RAZÕES DA PFN

A PFN, em suas contra-razões argumenta que não podem prosperar as razões apresentadas pela autuada, e afirma que o benefício da depreciação acelerada incentivada para a atividade rural não se aplica porque, no caso dos autos, a atividade exercida é agroindustrial, tratando-se de depreciação e não de exaustão.

Cita o acórdão 105-13.579, em que se assevera a necessidade de cumulatividade dos requisitos para caracterizar a atividade como rural dispostos no inciso V, do art. 2º da Lei 8023/90.

Transcrevo trecho das contra-razões:

Pode-se concluir que a atividade da empresa, indústria sucroalcooleira, é a transformação de produtos decorrentes da atividade rural em grande escala, com alteração da composição e das características do produto in natura, para produção do açúcar cristal e álcool. Além disso, a autuada não utiliza equipamentos e utensílios “usualmente empregados na atividade rural”, mas sim maquinário sofisticado do parque industrial da usina (moendas e caldeiras, que não se assemelham aos moinhos utilizados pelo produtor rural de açúcar mascavo), bem como adquire produtos de terceiros. Assim, a atividade da recorrente se afasta do rol das atividades rurais, não podendo

a esta se igualar, pois a legislação tributária diferenciou o tratamento dado ao produtor rural e ao industrial, em observância ao princípio da capacidade contributiva.

*Cite-se, por oportuno, trecho do Acórdão 105-13.579, em que o julgador descaracterizou a atividade rural e a enquadrrou como industrial, ratificando o lançamento fiscal pela falta de cálculo do adicional do IRPJ, pois se verificou que a atividade não era predominantemente rural, seu grande porte, atuante no mercado externo e interno; ocorrência de alteração da composição e características do produto *in natura*, bem como utilização de equipamentos típicos da atividade industrial, diverso dos rudimentares, usualmente empregados na atividade rural, em similitude com o caso dos autos*

(...)

Também cita o acórdão 1202-00390, de 08.11.2010, que manteve o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL, decorrentes da glosa de despesas de depreciação acelerada incentivada, com fundamento no art. 314 do RIR/99, também em caso semelhante ao dos presentes autos. No julgado, considerou-se que a atividade preponderante da atuada era agroindustrial, descaracterizando a atividade rural, razão pela qual entendeu por indevido o gozo do benefício fiscal, não havendo possibilidade de comparação entre uma indústria de transformação em grande escala, como a agroindústria atuada, e o produtor rural a que a legislação tributária se refere.

Argumenta que, subsidiariamente, caso não seja afastado o benefício fiscal, como exposto, tendo em vista o incentivo se direcionar a atividade preponderantemente rural, diversamente da atividade econômica da atuada (industrial), convém firmar que o art. 314 do RIR/99, se refere tão somente à depreciação, e o custo para a formação da lavoura canavieira está sujeita à exaustão, de modo que não se aplica a depreciação acelerada incentivada prevista atualmente no art. 6º do MP 2159-70/2001.

Afirma inexistir previsão legal para dedução integral dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, pois esta se sujeita à exaustão, e a lei não permite a dedução integral no cultivo de florestas, de bens sujeitos à exaustão. A legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas dispõe especificamente sobre a amortização dos direitos de exploração de florestas (art. 328 do RIR/99) e exaustão dos recursos florestais (art. 334 do RIR/99). Assim, somente poderá ser deduzido no mesmo ano da aquisição, o valor dos bens sujeitos à depreciação, de que trata o art. 307 do RIR/99.

Citou a Solução de Consulta da RF08, nº. 86, de 14.03.2007, e registrou que, contudo, a empresa não está se utilizando deste benefício apenas para o maquinário, mas também para a exclusão dos custos da cana em formação, mas, a cana em formação cuida do plantio de mudas de cana-de-açúcar plantadas em cada cinco anos de produção. Neste quinquênio a planta é apenas podada, mas não replantada, de maneira que os custos de formação da lavoura canavieira estão sendo ativados para depois serem depreciados.

Também citou a solução de consulta da RF04, 5, de 05.02.2004, e o acórdão 103-18.812.

Conclui que a contribuinte não faz jus ao benefício da depreciação acelerada, previsto no art. 6º da MP 2.159-70/2001, segundo o qual, 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 ano da aquisição, pois, referido benefício visa alcançar a atividade preponderantemente rural, e não a predominantemente industrial, como é o caso da autuada, e o custo da formação da lavoura de cana-de-açúcar é bem sujeito à exaustão, e o benefício é para os bens sujeitos à depreciação.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento do IRPJ e da CSLL, relativo aos anos-calendário de 2003 a 2006, em virtude da infração de redução indevida do lucro real, decorrente das parcelas, a título de “depreciação incentivada”, terem sido excluídas do lucro líquido do exercício, sem a observância dos requisitos legais pertinentes ao exercício da atividade rural.

Segundo a fiscalização, o objeto social preponderante da recorrente é a produção de açúcar e álcool, atividade agroindustrial, que não se amolda ao conceito de atividade rural de que trata o art. 2º da Lei 8.023/90, e incompatível com a transformação de produtos agrícolas permitida para a atividade rural, de sorte que, a agricultura não pode ser considerada atividade-meio para o conceito legal da atividade rural.

Concluiu a autoridade fiscal:

a) que a contribuinte não pode gozar do benefício da depreciação acelerada incentivada dos bens do ativo permanente imobilizado, utilizados na atividade rural, porque as atividades exercidas não se conceituam como atividade rural;

b) o benefício fiscal previsto no art. 5º da MP 1749-37/99, não alcança os valores incluídos na conta “Canaviais em Formação”, já que tal conta não está sujeita a depreciação, mas a exaustão, pois há declínio da capacidade produtiva causada pelo corte da parte externa do vegetal;

c) os benefícios fiscais devem ser interpretados literalmente, nos termos do art. 111 do CTN.

Por outro lado, a recorrente argumenta:

a) que o incentivo fiscal encontra-se previsto no art. 6º da MP 2.159-70/2001, e que aplica-se a qualquer empresa exploradora da atividade rural, quando o bem destinado aos efeitos da depreciação seja utilizado na atividade rural e que a lei não veda o gozo do benefício pelas empresas que exercem atividades mistas (rural e industrial);

b) que o art. 2º da lei 8023/90 é aplicável somente às pessoas físicas, conforme se infere pela localização sistemática da norma no RIR/99 (art. 57 e seguintes);

c) que o art. 22ª da Lei 8.212/91, definiu a agroindústria como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e a adquirida de terceiros, assim, a qualificação da atividade como rural independeria da obtenção de produtos finais diversos da cana-de-açúcar, como o açúcar e o álcool;

d) não procede a argumentação do autuante ao equiparar a cultura de cana-de-açúcar às florestas, pois se assim fosse, deveria o autuante qualificar a sua atividade 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;

e) a cana-de-açúcar possui uma parte subterrânea, as raízes da planta, e uma parte aérea, “colmos”, que são cortados na colheita, e com os sucessivos cortes a plantação resulta inviável, pela perda dos teores de sacarose, existindo dispêndios com a cultura que se aplicam a um único plantio, enquanto outros se estendem a todo ciclo produtivo;

f) Devem ser registrados no ativo imobilizado, nos termos do art. 179, IV, da Lei 6.404/76, os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia, inclusive os de propriedade industrial ou comercial; que 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; assim, os recursos aplicados na formação da cultura devem ser registrados no ativo imobilizado, conforme reconhece inclusive o Conselho de Contribuintes;

g) que embora a depreciação e a exaustão reflitam a perda da vida útil econômica do bem, no caso da depreciação não há seu desaparecimento físico, diferentemente do caso de exaustão, que se esgotam com o curso do tempo; que 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 e que a parte subterrânea da cana-de-açúcar permanece viva após os sucessivos cortes, mas inviável economicamente, após quatro ou cinco cortes;

h) que os bens sujeitos à exaustão, diferentemente, são objeto da atividade fim do explorador, como no caso, de jazidas de petróleo ou de minérios e na cultura de florestas para cortes comerciais.

i) A Receita Federal na SC 33, afirmou, com base no PN 18/79, que “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, por meio de empreendimentos próprios deve ser denominado “depreciação”, e o art. 183, §2º, c, da Lei 6404/76, 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; conclui que os custos com a formação das

touceiras e soqueiras devem ser submetidos à depreciação integral prevista no art. 6º da MP 2.159-70/2011, conforme reconhecido pelo Conselho de Contribuintes.

j) Cita acórdão proferido no recurso 164.119, de relatoria de Sandra Maria Faroni (13855.000997/2007-73), que analisou matéria semelhante, e que deu provimento ao recurso nessa parte, e discorda apenas da conclusão da caracterização como exaustão, e não como depreciação.

A PFN, em suas contra-razões argumenta que o benefício da depreciação acelerada incentivada para a atividade rural não se aplica porque, no caso dos autos, a atividade exercida é agroindustrial, tratando-se de depreciação e não de exaustão.

Cita o acórdão 105-13.579, em que se assevera a necessidade de cumulatividade dos requisitos para caracterizar a atividade como rural dispostos no inciso V, do art. 2º da Lei 8023/90.

Também cita o acórdão 1202-00390, de 08.11.2010, que manteve o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL, decorrentes da glosa de despesas de depreciação acelerada incentivada, com fundamento no art. 314 do RIR/99, também em caso semelhante ao dos presentes autos. No julgado, considerou-se que a atividade preponderante da atuada era agroindustrial, descaracterizando a atividade rural, razão pela qual entendeu por indevido o gozo do benefício fiscal, não havendo possibilidade de comparação entre uma indústria de transformação em grande escala, como a agroindústria atuada, e o produtor rural a que a legislação tributária se refere.

Argumenta que, subsidiariamente, caso não seja afastado o benefício fiscal, como exposto, tendo em vista o incentivo se direcionar a atividade preponderantemente rural, diversamente da atividade econômica da atuada (industrial), convém firmar que o art. 314 do RIR/99, se refere tão somente à depreciação, e o custo para a formação da lavoura canavieira está sujeita à exaustão, de modo que não se aplica a depreciação acelerada incentivada prevista atualmente no art. 6º do MP 2159-70/2001.

Após essa síntese, passo à apreciação da matéria.

De início deve-se registrar que a contribuinte se equivoca ao argumentar que o art. 2º da Lei 8.023/90 somente se aplicaria às pessoas físicas, em razão da localização da norma no RIR/99 (Seção VII, do Capítulo III, Título IV, Livro I.) isto porque, a lei 8.023/90, que altera a legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências, não faz qualquer restrição de que a mesma se aplica somente às pessoas físicas, inclusive seu art. 14 determina que o prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-bases posteriores, e este diz respeito somente ao resultado da atividade rural e o art. 12, posteriormente revogado, diz respeito à tributação na pessoa jurídica.

Em relação ao art. 22^A da Lei 8.212/91 (inserido pelo art. 2º da Lei 10.256/2001), essa lei dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui plano de custeio, assim, a definição de agroindústria disposta no art. 22A, somente tem aplicação para efeitos previdenciários, e não para fins de conceituação da atividade rural para fins tributários.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, a contribuinte tem como atividade preponderante a produção do açúcar e álcool.

A questão em litígio é se o fato da recorrente plantar a cana-de-açúcar como atividade meio para utilizá-la como insumo, em seu processo produtivo, pode ou não usufruir do benefício fiscal da depreciação acelerada de que trata o art. 314 do RIR/99.

Transcrevo os artigos 314 e 58 do RIR/99:

Art.314.Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º).

Art.58.Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

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.

Parágrafo único.O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

Verifica-se que o art. 314 do RIR/99, dispõe sobre benefício que se refere a pessoa jurídica que explore a atividade rural. Qual o alcance de explorar a atividade rural? Explorar a atividade rural, para efeitos tributários, é o mesmo que apurar os resultados da atividade rural?

A recorrente cita em seu recurso o acórdão 101-96.867, de 14.08.2008, que analisou matéria semelhante. Transcrevo o seguinte trecho do voto condutor desse acórdão:

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 1459, de 21 de maio de 1996). Não se nata, 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 e 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 da 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.

Respeito essa linha de argumentação, mas ousou dela discordar.

Segundo o dicionário Aulete, obtido no sítio da uol na internet, um dos diversos significados da palavra “explorar” é o seguinte:

Desenvolver, para extrair resultados econômicos; produzir; cultivar: explorar uma mina de ouro: explorar uma propriedade agrícola: "Lançou a vista para Diamantina, que nessa ocasião atraía os curiosos, e lá se foi ele... explorar o diamante." (Aluísio Azevedo, Coruja)

Segundo o Dicionário Houaiss, obtido no mesmo sítio, um dos significados da palavra “explorar” é o seguinte:

extrair lucro, compensação material de, Ex.: está explorando um novo bar na beira da praia.

Dos dois significados acima transcritos, verifica-se que explorar pode significar a obtenção de resultados econômicos e a extração de lucros.

Para efeito de tributação de resultados, a Lei 8.023/90, conceituou atividade rural, em seu art. 2º. O art. 12 da mesma lei dispõe sobre a alíquota que incide sobre o lucro da exploração e é dirigido à pessoa jurídica que explora a atividade rural e seu § 2º dispõe que os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, mas, esses dispositivos foram revogados pela Lei 9.249/95.

Segundo o art. 2º da Lei 9.249/95, a pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural pagará o imposto de renda e adicional de conformidade com as normas aplicadas às demais pessoas jurídicas.

O art. 512 do RIR/99, determina que o prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar a atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no art. 510 do mesmo RIR, isto porque, prevalece o disposto no art. 14 da Lei 8.023/90 (que prevê que o prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores).

O *caput* do art. 541 do RIR/99, estabelece que a pessoa jurídica pagará o imposto de renda à alíquota de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, e conforme o disposto no § 1º, aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei 8.023/90 (art. 3º, § 3º, da Lei 9.249/95).

O *caput* do art. 542 do RIR/99, que tem como base legal o art. 3º, § 1º, da Lei 9.249/95, e art. 4º da Lei 9.430/96, trata da incidência do adicional de imposto, e dispõe no § 2º que a mesma regra aplica-se à pessoa jurídica que explore a atividade rural de que trata a Lei 8.023/90 (art. 3º, § 3º da Lei 9.249/95).

O art. 314 do RIR/99, acima transcrito, dispõe que os bens do ativo permanente imobilizado (exceto a terra nua), adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, de que trata o art. 58 do RIR/99 (esse artigo tem como base legal o art. 2º da Lei 8.023/90, o art. 17 da Lei 9.250/95 e o art. 59 da Lei 9.430/96), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (base legal, o art. 5º da MP 1749-37, de 1999, vigente à época).

Por todos esses dispositivos legais citados, verifica-se que o legislador quando diz “explorar a atividade rural” quer dizer apurar resultados da atividade rural, consequentemente qualquer atividade meio praticada para a obtenção de insumos para serem utilizados no processo produtivo não pode ser caracterizada como exploração da atividade rural, para efeitos tributários.

Conforme se constata das cópias das DIPJ acostadas aos autos, a cana de açúcar produzida não gera resultados da atividade rural.

Do exposto, conclui-se que o benefício da depreciação acelerada, não pode ser usufruído pela recorrente.

Esta já é razão suficiente para que se negue provimento ao recurso, tornando-se desnecessária a discussão sobre depreciação e exaustão.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Nos debates realizados no julgamento deste processo divergi do posicionamento da ilustre Relatora, que está brilhantemente fundamentado no voto acima. Uma vez que fui acompanhado pelos demais membros do colegiado, coube a mim redigir este voto vencedor.

Tanto a fiscalização quanto a DRJ de Ribeirão Preto, argumentam que a recorrente não faz jus ao benefício da depreciação acelerada por não exercer atividade tipicamente rural, o que desqualificaria a pretensão do requerente.

Todavia esses argumentos estão equivocados, uma vez que a Usina Batatais é sociedade agrícola cujo objeto social é: a plantação e industrialização de cana-de-açúcar, e, portanto, exerce atividade tipicamente rural.

O artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 é claro ao definir que Agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializa bens de sua propriedade ou de produção própria e adquirida de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural.

Esse entendimento foi ratificado por esta mesma Turma no Acórdão **1402-00.271, assim ementado:**

ATIVIDADE RURAL - COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE - EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA - A lei prevê como condição para caracterizar a atividade como rural, a transformação de produtos, feita pelo próprio produtor, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. O emprego de equipamentos de alta tecnologia, não é vedado pela lei 8.023/1990.

ATIVIDADE RURAL. FRIGORÍFICO DE AVES. Comprovado que a empresa atende todos os pressupostos do art. 2º. da Lei 8.023/1990 para fins de enquadramento na atividade rural, cancela-se a exigência.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido

Equivocam-se tanto a fiscalização quanto a DRJ de Ribeirão Preto/SP, ao desconsiderar a atividade rural da Recorrente ao argumento de que: “a regra é clara ao exigir que a pessoa jurídica explore atividade rural” e “ademais, não procede a alegação da

impugnante no sentido de que sua atividade deve ser qualificada como rural”, tese essa que teria amparo no artigo 2º, da Lei nº 8.023/90¹, com a redação dada pela Lei nº 9.250/95.

A tributação beneficiada dos resultados obtidos na atividade rural, não é privativa apenas do setor primário da economia. Nos termos da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, e é possível a depreciação de ativo imobilizado quando da **exploração** da atividade rural.

Nesse diapasão também não merece prosperar o entendimento da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, que alega em suas contrarrazões que o benefício previsto seria apto a beneficiar a atividade preponderantemente rural e que o recorrente exerce atividade preponderantemente industrial.

No que tange à possibilidade da depreciação da plantações de cana-de-açúcar da empresa, entendo que não merecem reparos os precisos termos do memorial da recorrente, a seguir transcritos:

(..)

II. DA DEPRECIÇÃO

Cumpre esclarecer que a “confusão” gerada pela interpretação errônea de que a atividade da recorrente deve ser considerada como exaustão e não depreciação, pois estaria comparada ao cultivo de florestas é um argumento facilmente refutado.

O primeiro ponto que deve ser observado é que, conforme exposto em Parecer do Dr. Ariovaldo dos Santos, não há diferença contábil entre depreciação e exaustão, tendo em vista que os ambos recebem o mesmo exatamente o mesmo tratamento.

Vale citar trecho do referido Parecer que esclarece o tema, vejamos:

“tanto depreciação quanto exaustão referem-se a perda de valor de ativos, independente de sua natureza, afinal a perda reconhecida é sobre o ativo imobilizado. E nesse imobilizado estão classificados tanto os direitos cujo objeto são recursos minerais ou florestais, quanto os direitos relativos a bens físicos. A contrapartida do registro dessa perda de valor dos ativos é sempre reconhecida no resultado, seja como custo dos produtos vendidos seja como despesa do exercício. Daí pode-se concluir que os efeitos nos resultados, do ponto de vista da essência econômica, independente da denominação que recebam, depreciação ou exaustão, serão absolutamente iguais”.

¹ Art. 2º 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.”

Ora, com a explanação acima fica claro que não diferença técnica entre os dois institutos, e que a “confusão” criada não pode prejudicar uma empresa séria que se utilizou tecnicamente de um benefício que lhe permitia adotar a sistemática de depreciação exatamente como ocorreu.

Ademais, decisão recorrida afirma incorretamente que a cultura de cana-de-açúcar equipara-se ao cultivo de “de florestas”, situação em que aplicar-se-ia a dedução via quotas de exaustão (nem para as florestas, ressalte-se, o termo exaustão é atualmente cabível).

A depreciação ocorre quando o bem do ativo está disponível para uso, sendo que tal “operação contábil” deve ocorrer até que o bem seja baixado do ativo. A ciência contábil, ao buscar traduzir em números a realidade econômica, determina a mensuração e registro da depreciação. Neste sentido, a depreciação é necessária para repor economicamente o capital bruto investido (na ciência econômica, a anterior Formação Bruta de Capital Fixo), evitando a tributação desse capital necessário à atividade produtiva por meio da dedução do montante investido dos tributos sobre a renda, ou seja, em linguagem contábil, permitindo a dedução econômica do custo da produção.

A confusão conceitual perpetrada pela d. autoridade fiscal deve ser esclarecida para que seja possível a correta compreensão da aplicação do benefício da depreciação acelerada no cultivo da cana-de-açúcar.

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.

Assim, no caso de cultivo de cana-de-açúcar, devem ser registrados no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura, desde o preparo do solo até o encerramento do plantio, uma vez se tratarem de custos dirigidos à manutenção da atividade da companhia, contribuindo para geração de receitas em diversos exercícios sociais.

(...)

A Recorrente entende que as decisões proferidas pelo E. Conselho de Contribuintes, bem como os conceitos econômicos e contábeis e principalmente as disposições legais elencadas no recurso voluntário, encerram juridicamente a questão, seja à luz do Direito ou das Ciências Contábeis ou da Ciência Econômica, e demonstram a adequação dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

(...)”

(...

A matéria em já era conhecida por mim, pois, pude participar do julgamento de outros recursos na antiga 1ª. Câmara do 1º. Conselho de Contribuintes, a exemplo do Acórdão 101-96.867, proferido em 14/08/2008, assim ementado:

CANA-DE-AÇÚCAR - EXAUSTÃO - DEPRECIÇÃO. 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 a sua aquisição.

(...)

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 (...).

Vejamos a conclusão do voto condutor do aludido acórdão, quanto a essa matéria, da lavra da ilustre conselheira Sandra Maria Faroni:

“O artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, 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 à amortização ou à 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”. (destaquei)

Conclusão

Diante do exposto oriento meu voto sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar integralmente as exigências.

É este o voto condutor do presente julgado.

(assinada digitalmente)

Antônio José Praga de Souza