



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13855.003821/2008-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.873 – 1ª Turma
Sessão de 6 de novembro de 2018
Matéria IRPJ - DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado USINA BATATAIS S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial quando não se demonstra divergência interpretativa em relação a todos dispositivos normativos que fundamentam o acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa Rafael Vidal de Araújo e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN em face do acórdão nº 140200.914, assim ementado:

"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."

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

a) a recorrida é sociedade agrícola cujo objeto social é plantação e industrialização de cana-de-açúcar; portanto, exerce atividade tipicamente rural, adequando-se, pois ao artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, o qual define que agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializam bens de sua propriedade ou de produção própria e adquirida de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural;

b) a tributação beneficiada dos resultados obtidos na atividade rural não é privativa apenas do setor primário da economia, uma vez que, nos termos da Medida Provisória nº 2.15970/2001, é possível a depreciação de ativo imobilizado quando da exploração da atividade rural;

c) os custos do cultivo de cana-de-açúcar são sujeitos à depreciação acelerada, e não à exaustão, diversamente do que afirmara a Fiscalização.

Despacho de Encaminhamento à PGFN em 15/06/2012, à efl. 939. Recurso Especial da União (PGFN) interposto em 25/07/2012, à efl. 976. Nessa oportunidade, suscita divergência em relação aos acórdãos nº 105-13.579 e 103-18.812. No mérito, aduz o seguinte:

a) o contribuinte exerce atividade agroindustrial (industrialização), não se enquadrando, por conseguinte, no conceito de atividade rural disposto no artigo 2º da Lei 8.023/1990;

b) a atividade da recorrida implica transformação substancial da cana-de-açúcar em açúcar cristal e álcool combustível, dentro de um processo que acarreta alteração da composição e das características do produto *in natura*;

c) o contrato social da recorrida indica a natureza industrial do processo de transformação da cana-de-açúcar;

d) o objetivo da lei, ao prever o benefício da depreciação acelerada incentivada, foi estimular a atividade preponderantemente rural, como setor primário da economia, e não alcançar a atividade industrial, o que pode ser verificado pelo elenco dos requisitos exigidos para configurar a atividade rural;

e) a sociedade recorrida exerce atividade de industrialização da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool destinados à venda no mercado interno e externo, assim caracterizando atividade industrial, e não meramente rural. Nesse contexto, a produção da cana-de-açúcar se insere em uma das etapas do processo produtivo (não em sua atividade predominante), voltada à obtenção de milhões de litros de álcool e toneladas de açúcar;

f) a atuada 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 empregados pelo produtor rural de açúcar mascavo), além de adquirir produtos de terceiros;

g) a atividade da recorrida se afasta do rol das atividades rurais, motivo por que não pode se igualar a um empreendimento rural, já que a legislação tributária diferenciou o tratamento dado ao produtor rural e ao industrial, em observância ao princípio da capacidade contributiva;

h) a equiparação da agroindústria ao produtor rural, em conformidade ao artigo 22-A da Lei nº 8.213/1991, é expressa e taxativamente para fins previdenciários, não aplicável extensivamente ao imposto de renda;

i) o artigo 314 do RIR/99 refere-se tão somente à depreciação, e o custo para a formação da lavoura canavieira está sujeita à exaustão, de modo que não se aplica ao caso concreto a depreciação acelerada incentivada prevista atualmente no artigo 6º da Medida Provisória nº 2159-70/2001;

j) a decisão recorrida ignora a boa técnica ao considerar depreciação e exaustão intercambiáveis. Ademais, a lei é clara, expressa e taxativa ao conferir o benefício apenas a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação;

k) não há 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;

l) o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, como é o caso da cana-de-açúcar, e que voltam a produzir novos troncos ou ramos, de tal modo a possibilitar um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento;

Ante o exposto, requer seja dado provimento ao presente recurso, para que sejam mantidas as glosas de prejuízos compensados indevidamente.

A recorrida foi intimada a apresentar contrarrazões por abertura do documento em 26/09/2014, conforme efl. 988. Contrarrazões apresentadas no dia 29/09/2014, à efl. 989. Nessa oportunidade, alega:

1) o Despacho de Admissibilidade do apelo fazendário tratou da depreciação acelerada incentivada do maquinário utilizado na atividade agroindustrial, ao passo que o objeto do referido recurso reporta-se à aquisição de maquinário e ao custo da lavoura da cana-de-açúcar;

2) a recorrida não se utilizou do benefício previsto no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, em toda a atividade agroindustrial, mas apenas e tão somente naqueles bens utilizados na sua atividade rural;

3) a Fazenda Nacional não demonstrou a divergência exigível para fins de conhecimento do Recurso Especial, pois as conclusões que foram adotadas pelo prolator do despacho de admissão não constam do Recurso de Divergência apresentado pela Fazenda Nacional. Vale reparar que os acórdãos ofertados como paradigmas não tratam do benefício fiscal concedido ao setor agrícola com o intuito de estimular sua produção.

4) a recorrente discorreu sobre o que seria considerado atividade rural, sem, contudo, especificar o que tal significaria, devendo-se considerar que o acórdão nº 105-13.579 nem sobre cultivo de cana tratou;

5) o segundo paradigma, acórdão nº 103-18.812, apesar de analisar questão referente à lavoura de cana-de-açúcar, não se reporta à matéria principal dos autos, qual seja, o benefício da depreciação acelerada incentivada, o que leva à inafastável conclusão de que os precedentes utilizados não configuraram o dissídio jurisprudencial;

6) o RICARF é cristalino ao exigir, expressamente, a transcrição integral das ementas, exigência esta ignorada pelo despacho de admissão, nem cumprida pela recorrente, bastando para isso que se verifique a peça recursal;

7) os §§ 4º e 6º do artigo 67 do RICARF (Portaria nº 256, de 22.06.2009) estabeleceram que o Recurso Especial não pode ser conhecido sem a demonstração analítica do dissídio jurisprudencial alegado, ou seja, não basta a indicação das ementas divergentes; é também necessário que o recorrente demonstre a similitude fática e indique os pontos dos acórdãos paradigmas que divergem do acórdão recorrido;

8) em outras palavras, a divergência só se caracteriza quando são adotadas soluções diversas para situações fáticas similares, o que depende da imprescindível análise das situações fáticas e jurídicas retratadas nos acórdãos recorrido e paradigma, assim como a demonstração de haver conclusão diversa para casos semelhantes, o que em momento nenhum foi demonstrado pela Fazenda Nacional em seu recurso;

9) a matéria objeto dos paradigmas não se identifica com a versada nestes autos, na medida em que nenhuma das ementas parcialmente citadas faz qualquer referência ao benefício trazido pelo artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001. Nenhum dos precedentes citados pela recorrente aborda esta questão, nem poderia, haja vista os julgados paradigmas se relacionarem a processos administrativos de 1992 e 1998;

10) cumpre esclarecer que, com relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 105-13.579), sequer existe similitude fática entre as atividades exercidas pela empresa, naquele caso, e aquela da ora recorrida, visto que as atividades exercidas pelo contribuinte no acórdão paradigma eram atividades relacionadas ao abate de aves, enquanto a atividade da recorrida é o cultivo de cana-de-açúcar;

11) tais aspectos foram reconhecidos pelo acórdão recorrido e a ora recorrente não realizou qualquer análise entre o que restou julgado, nos acórdãos ofertados como paradigmas que divergiram do acórdão recorrido;

12) cabe, ainda, registrar que a recorrente também não comprovou que os acórdãos ofertados como paradigmas não foram reformados, posteriormente;

13) não bastasse a inexistência de análise do dissídio jurisprudencial supostamente instaurado pelo acórdão recorrido, frente a outras decisões proferidas pelo Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Recurso Especial da Fazenda Nacional também não deve ser admitido em razão da ausência da transcrição da **íntegra** das ementas dos acórdãos ofertados como paradigmas;

14) verifica-se às folhas 3 e 4 do Recurso Especial que foram colacionados apenas trechos das ementas dos acórdãos paradigmas, em franca violação ao disposto no §9º do artigo 67 do RICARF;

15) com efeito, não se pode sustentar que algumas poucas linhas sobre as supostas divergências entre o acórdão recorrido e aqueles ofertados como paradigmas se ajustem à exigência regimental. Isso porque os demais argumentos trazidos pela Fazenda Nacional, em seu Recurso de Divergência, apenas repisam os inseridos em suas contrarrazões ao recurso voluntário da recorrida e já rechaçados por este órgão administrativo;

16) a recorrente menciona em seu recurso que o acórdão recorrido entendeu que a recorrida desenvolve atividade agrícola, e que não haveria diferença contábil entre depreciação e exaustão. E que o primeiro acórdão ofertado como paradigma traria a descrição do que se configura atividade rural. Já com relação ao segundo paradigma, resume a informar que os recursos da lavoura em formação integram o ativo imobilizado, mas seus custos são absorvidos por quotas de exaustão. Tal não representa um cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas;

17) a situação fática do primeiro paradigma (acórdão nº 105-13.579) é absolutamente diversa daquela ocorrida nestes autos. Em relação ao segundo paradigma, consta apenas a afirmação de que os custos do plantio da cana integram o ativo permanente, porém nenhum dos dois acórdãos paradigmas enfrenta a questão do benefício outorgado pela Medida Provisória nº 2.159-70/2001, a qual serviu de base para a autuação fiscal e para a decisão de 1ª Instância, assim como para o acórdão recorrido. Portanto, inexistente similitude fática entre os paradigmas e o acórdão recorrido a originar conclusão diversa deste;

18) elucide-se, no mérito, que a lei que instituiu o benefício da depreciação incentivada teve como destinatários aqueles que desenvolvem atividade preponderantemente rural, mas, sim, aqueles que exercem atividade rural, porquanto pretendeu beneficiar todo o setor rural;

19) além disso, a recorrente sustenta que o cultivo de cana-de-açúcar, e conseqüentemente, a produção de açúcar e álcool não se enquadram como atividade rural, o que chega às raias do absurdo;

20) com efeito, é oportuna a referência ao artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, que é claro ao definir que agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializam bens de sua propriedade ou de produção própria e adquirida de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural;

21) é evidente que a recorrida é sociedade agrícola e exerce atividade tipicamente rural (e não preponderantemente rural), que compreende desde a preparação das terras destinadas às lavouras até a obtenção do produto final, no caso, açúcar e álcool, posteriormente comercializados no mercado interno e externo. Nesse sentido, para concretização de seu objeto social, a recorrida realiza a contratação de pessoas para prestação de serviços, bem como a aquisição de insumos, máquinas e equipamentos (tipicamente agrícolas) para a execução dos processos de plantio, cultivo e colheita da cana-de-açúcar. Sua cadeia produtiva é verticalizada, porém, toda ela é voltada e dependente da cana-de-açúcar *in natura*, base de sua existência social;

22) por exercer inequivocamente atividade rural, a recorrida faz jus ao benefício fiscal conhecido como depreciação acelerada, previsto na Medida Provisória nº 2.159-70/2001;

23) contudo, entende a ora recorrente que a recorrida não seria elegível ao citado benefício em razão de exercer atividade agroindustrial, assim não se enquadrando no conceito de atividade rural disposto no artigo 2º da Lei 8.023/90. Todavia, o artigo 2º da Lei nº 8.023/90, com a redação dada pela Lei nº 9.250/95, trouxe disposições genéricas sobre a atividade rural, especificada na Medida Provisória nº 2.159-70/2001, quando previu uma situação diferenciada e especial para a depreciação dos ativos, no exercício da atividade rural, como a que é exercida pela ora recorrida;

24) 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. Ainda nesse conceito, *"o campo de atividade das empresas rurais pode ser dividido em 3 (três) grupos distintos: a) produção vegetal - atividade agrícola; (b) produção animal - atividade zootécnica; c) indústrias rurais - atividade agroindustrial"*. Ou seja, para todos os fins, legais e contábeis, não importa qual atividade seja especificamente desenvolvida: todas elas são rurais, independentemente de ser agrícola, animal ou agroindustrial, exatamente nos termos como determinado pelo artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001;

25) vê-se, portanto, ser equivocado o entendimento de que, uma vez que o objeto social da empresa também conteria atividades complementares de produção e comercialização de açúcar e álcool, o cultivo de lavoura de cana-de-açúcar não poderia ser considerado como produção agrícola;

26) o artigo 26 da Medida Provisória nº 2.159-79/2001 contém um benefício fiscal objetivo, específico, em função da atividade, e não subjetivo, como quer fazer parecer a Procuradoria da Fazenda Nacional. Por se tratar de disposição específica e objetiva, deve ser aplicada nos termos como 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;

27) referido preceito normativo não dispôs sobre nenhuma exceção ou especificação quanto à concessão do benefício, ou quanto à distinção entre as atividades rurais, além de não ter feito qualquer remissão à Lei nº 8.023/90. E mais: a análise objetiva comprova a intenção do legislador pátrio no sentido de conceder um benefício fiscal que objetiva impulsionar a atividade rural, mediante autorização para realização da depreciação acelerada, sem qualquer restrição quanto ao tipo de contribuinte ou quanto à própria atividade rural, o qual é reprodução do disposto no § 2º do art. 12, da Lei nº 8.023/90 (posteriormente revogado pela Lei nº 9.249/95);

28) este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem reconhecendo que as atividades exercidas por empresas com o mesmo objeto social da recorrida configuram atividade rural e, nesta circunstância, fazem jus ao benefício da depreciação acelerada, cuja única exigência é que os bens depreciados sejam utilizados na atividade rural, exatamente o caso da recorrida;

29) ou seja, não estão em discussão (i) as determinações da Lei nº 8.023/90; (ii) se ela seria aplicável a pessoa física ou jurídica; (iii) se o tamanho da empresa ou montante de faturamento diferenciaria o que é produção agrícola ou não. O que está em discussão é se o caso concreto se trata de exploração, ou não, de atividade rural, que, neste sentido, autorizaria a fruição do benefício previsto na medida provisória. E mais: o que define a atividade rural é a produção de produtos agrícolas, a partir da utilização do solo, no caso, pelo cultivo da terra, mediante a utilização de produtos naturais dela extraídos;

30) o que deve ser observado é que o benefício fiscal utilizado pela recorrida, retratado no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, destina-se a qualquer empresa exploradora de atividade rural, em sentido amplo, sem qualquer restrição de produto, faturamento, capital social, etc;

31) reforça o entendimento da recorrida a análise da Lei nº 10.256/2001. Esse diploma, cujo artigo 2º inseriu o artigo 22-A na Lei nº 8.212/91, estabeleceu a modalidade de contribuição previdenciária a que se sujeita a agroindústria, assim compreendido o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros;

32) importante que essa CSRF responda o seguinte questionamento: deveria o produtor desse segmento econômico ser tributado como produtor rural, pela contribuição social patronal sobre seu faturamento, arcando com o ônus que disso decorre, e não ser considerado produtor rural exclusivamente para fins de glosa de fruição de um regime diferenciado de depreciação?

33) no tocante ao debate em torno da depreciação acelerada incentivada, aduz o recurso especial que "*... não existe 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*";

34) a lavoura de cana-de-açúcar nunca se esgota ou acaba. Para ser extinta, deve ser arrancada do solo e nova cana-de-açúcar deve ser plantada novamente. Para garantir resultados satisfatórios nas colheitas, o produtor da cana-de-açúcar, a exemplo de outras

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

35) é pacífica a classificação, no ativo permanentes, dos recursos aplicados na formação da cultura canavieira, 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;

36) desde o princípio, o legislador foi direto e específico, ao definir que estarão sujeitos à exaustão e à depreciação APENAS os direitos cujos objetos sejam minerais ou florestais, e ao que se depreende do senso comum, não há na literatura relatos da existência de florestas de cana-de-açúcar;

37) a linha entre estes dois institutos contábeis aparentemente é tênue, bastando, entretanto, a correta compreensão dos conceitos e dos princípios envolvidos para concluir-se que, na depreciação, não há o desaparecimento da cultura, sendo que ela somente não poderá mais ser utilizada em decorrência de sua queda de qualidade. Já na exaustão, há o desaparecimento da cultura pela exploração;

38) os bens sujeitos a depreciação perdem seu valor econômico por força de desgaste, de uso efetivo, de seu emprego na atividade social. Por sua vez, os bens sujeitos a exaustão são aqueles 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 o desaparecimento físico do bem, diferentemente da segunda hipótese;

39) a formação da lavoura compreende o preparo do solo (destoca, aragem, adubação e criação de sulcos), a plantação dos toletes e o surgimento posterior das touceiras/soqueiras. Nesta cultura, os custos a serem imobilizados são os incorridos do preparo do solo até a cobertura dos toletes com terra, que originarão as touceiras/soqueiras;

40) estas últimas não são destinadas à venda pelo produtor, *nem se caracterizam como matéria-prima* que, no caso em exame, podem ser representadas pelos colmos. De fato, a touceira/soqueira, como antes mencionado, é *a parte* subterrânea da cana-de-açúcar que permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, da mesma forma que uma árvore permanece viva após cada colheita de frutos e podas;

41) 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*. Muito pelo contrário: ali permanece até que seja retirada fisicamente, quando se inicia o cultivo de nova lavoura, com novo plantio, tendo em vista que somente não poderá ser novamente utilizada em decorrência da perda da qualidade da sacarose;

42) o fato é que após quatro ou cinco cortes, a cultura da cana-de-açúcar se torna economicamente inviável por força do desgaste, deterioração do 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. A planta poderia, em tese, sofrer novos cortes, oferecer mais outras safras, tendo em vista que, fisicamente, no solo ela permanece - o que de fato, em circunstâncias especiais, acontece no Brasil - mas tal não gera, em regra, retorno do investimento para o produtor, pois a manutenção daquelas soqueiras se torna por demais custosa, de maneira que, embora vivas, perdem sua utilidade econômica, com conseqüente descarte daquela cultura, para se iniciar um novo ciclo;

43) o artigo 307 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 é claro ao prescrever que "podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal";

44) além disso, ainda que se considerasse o fundamento contido no Recurso Especial no sentido de que, no caso concreto, tratar-se-ia de cultura tipicamente florestal, a legislação pátria prevê a possibilidade de sua classificação como atividade rural, o que garante o direito à depreciação, no caso específico da cana-de-açúcar, *ex vi* do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.15970/2001. Isso porque o artigo 59 da Lei nº 9.430/95, inserido na Seção III da referida lei, quando trata de "Normas Aplicáveis a Atividades Especiais", dispõe que se considera *também como* atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

45) reforçando o entendimento da recorrida, vale salientar que a Receita Federal, em 1987, expediu a Solução de Consulta nº 33, portanto, em período anterior ao incentivo da depreciação integral, afirmando, 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";

46) assim, subsomem-se os fatos apresentados e ocorridos no caso concreto, integralmente, à hipótese contida no artigo 6º da Medida Provisória nº 2159-70/2001, que permite ao contribuinte depreciar aceleradamente, no próprio exercício em que os custos foram incorridos, os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade.

Diante de todo o exposto, postula o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por não haver preenchido os requisitos exigidos pelo artigo 67 do Regimento Interno do CARF, quanto à demonstração analítica do dissídio jurisprudencial alegado, bem assim quanto à reprodução integral das ementas dos acórdãos apontados como paradigmas.

Todavia, caso seja conhecido o apelo requer seja negado provimento, tendo em conta o benefício previsto no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001.

Posteriormente às contrarrazões, em Despacho de Saneamento às efls. 1.068/1.070, determinou-se o retorno dos autos à Presidência da 4ª Câmara/1ª Seção para complementação do exame de admissibilidade, no sentido de se apreciar a existência da divergência em relação à matéria indicada no acórdão paradigma nº 103-18.812.

Em Despacho de Admissibilidade de 11 de abril de 2017, às efls. 1.071/1.074, deu-se seguimento ao Recurso Especial em relação à matéria indicada no acórdão paradigma nº 103-18.812.

Contribuinte cientificado do Despacho de Admissibilidade em 21/04/2017, à efl. 1.079.

Contrarrazões adicionais apresentadas em 05/05/2017, conforme efls. 1.081. Nessa oportunidade, alega que, não obstante o novo Despacho de Admissibilidade, mais uma vez não houve manifestação em relação à divergência indicada no acórdão paradigma nº 103-18.812, o que acarreta a nulidade do Despacho. Todavia, reitera que a recorrente não demonstrou o suposto dissídio jurisprudencial.

Na sessão de 5 de outubro de 2017, a 1ª Turma/CSRF resolveu converter o julgamento em diligência à Presidência da 4ª Câmara/1ª Seção, a fim de que seja complementado o despacho de exame de admissibilidade original (efls. 982/984), no sentido de se apreciar a existência da divergência em relação à matéria indicada no acórdão paradigma nº 103-18.812.

Novamente, em Despacho de Admissibilidade de 17/11/2017, à efl. 1.158, deu-se seguimento ao Recurso Especial em relação à matéria indicada no acórdão paradigma nº 103-18.812.

Em petição às efls. 1.64/1.168, a recorrida assevera que a Turma não poderia admitir o Recurso Especial fazendário, em face da falta cometida pela 4ª Câmara/1ª Seção, ao deixar de apreciar a matéria indicada no acórdão paradigma nº 103-18.812. Nessa perspectiva, defende a nulidade do exame de admissibilidade complementar, uma vez inexistente nas normas legais e regimentais.

O contribuinte foi formalmente cientificado da Resolução e do Despacho de Admissibilidade de efl 1.158 no dia 24/01/2018, por abertura de mensagem, conforme efl. 1.225.

Contrarrazões complementares apresentadas em 08/02/2018, à efl. 1.226. Nessa oportunidade, reitera a nulidade do Despacho de Admissibilidade complementar, bem como os argumentos já exibidos nas contrarrazões anteriores.

O processo foi levado a novo sorteio por meio do Despacho de 27 de abril de 2018, à efl. 1.281, em razão do afastamento do relator original, Conselheiro André Mendes de Moura.

Em 07/06/2018, por sorteio, o processo foi distribuído ao Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Anoto que os autos retornaram ao CARF após o cumprimento da Resolução nº 9101000.033, às efls. 1.149/1.155, na relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura. No entanto, o ilustre Conselheiro afastou-se do serviço em razão do gozo de licença capacitação, motivo por que os autos foram levados a sorteio para nova distribuição, conforme Despacho de 27 de abril de 2018, à efl. 1.281. Finalmente, vieram à minha carga no dia 7 de junho deste ano, sorteado regularmente. Nesse sentido, não há razão para desconsiderar o ato jurídico do sorteio e, conseqüentemente, da distribuição, na forma do artigo 50, § 3º, do RICARF:

O presente Recurso Especial é tempestivo. Todavia, a recorrida traz ao debate questões relevantes ao conhecimento do apelo fazendário. Para responder às questões expostas nas contrarrazões, mostra-se relevante o quadro fático retratado nos autos, bem como as infrações apontadas pela Fiscalização.

De plano, traz-se à colação a resposta à intimação consignada no Termo de Início de Fiscalização, por meio da qual a recorrida declarou que, “sob o ponto de vista jurídico e econômico, classifica-se como Agroindústria do Setor Sucrialcooleiro (art.22-A da Lei n.º8.212/91), dedicando-se, inicialmente, ao cultivo da lavoura de cana-de-açúcar, como atividade essencialmente agrícola, e à industrialização dessa matéria-prima, como atividade industrial, para fabricação do açúcar e do álcool.”

E disse mais:

“Essas atividades compõem um só negócio empresarial uno e indivisível.

Dessa forma, o produto de sua atividade agrícola (cana-de-açúcar) não é faturado em termos técnicos, não gerando, assim, receita da atividade agrícola propriamente dita, uma vez que a cana-de-açúcar oriunda das lavouras cultivadas, é consumida no processo industrial, gerando, a final, uma receita única, vinculada a uma **atividade agroindustrial**.

A empresa, para realizar os seus lançamentos contábeis e gozar dos benefícios fiscais legalmente previstos, orientou-se pelo disposto no artigo 2º da Lei nº 8023/90, que determina quais as atividades classificadas como atividade rural podem ter a depreciação acelerada.

A empresa efetivamente exerce a atividade rural prevista no inciso III de seu estatuto, que define seu objeto social.

3) Conforme comentado anteriormente, a empresa não auferir receita de vendas de produtos agrícolas, já que produz a cana-de-açúcar com a finalidade de utilizá-la no processo produtivo do açúcar e do álcool. Dessa forma, não há segregação dos custos e despesas utilizados na apuração do lucro real.

4) As exclusões sob a rubrica "depreciação / amortização acelerada incentivada" referem-se a valores de aquisição ou formação de ativo imobilizado utilizado na atividade rural da empresa, conforme pode ser constatado na relação das aquisições apresentada no item 5.

Tendo em vista o disposto no artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda, que autoriza as pessoas jurídicas que explorem a atividade rural a gozarem dos benefícios da depreciação acelerada, a ora Requerente aplicou tal dispositivo aos seus resultados.

Por outro lado, sendo a exploração de lavouras de cana-de-açúcar entendida como atividade rural (artigo 58 do mesmo regulamento), esta empresa, constituída como uma agroindústria, tem o direito de gozar do benefício.

5) Os valores utilizados como exclusão, bem como aqueles adicionados à apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, constam de planilha anexa na qual informamos os valores mês a mês, de forma sintética. Para cada um dos meses há um relatório analítico que compõe os valores adicionados e excluídos.”

Ao final dos trabalhos de auditoria, a Fiscalização efetuou lançamentos de ofício para a constituição de créditos de IRPJ e CSSL, que teriam sido suprimidos pela recorrida em razão de práticas configuradoras das seguintes infrações fiscais:

A) IRPJ:

- 1) exclusão indevida do lucro líquido de depreciação incentivada, nos anos-calendário de 2003 a 2006, sem que fossem observados os requisitos legais concernentes à atividade rural;
- 2) compensação indevida de prejuízos fiscais, que foram revertidos após a glosa das exclusões acima.

B) CSSL:

- 1) exclusão indevida do lucro líquido de depreciação incentivada, sem que fossem observados os requisitos legais concernentes à atividade rural;
- 2) compensação indevida de bases de cálculo negativas, que foram revertidas após a glosa as exclusões acima.

Em Relatório Fiscal, a Fiscalização apresentou as conclusões abaixo, que emprestaram fundamento aos lançamentos de ofício efetuados:

- 1) de acordo com estatuto social, o objeto social da fiscalizada é "a exploração, produção, industrialização, comércio e exportação de produtos da agricultura e pecuária em geral, e, especificamente, a cultura e industrialização da cana-de-açúcar, para a produção de açúcar e álcool e sua comercialização e exportação, podendo ainda dedicar-se a outras operações, que direta ou indiretamente estejam ligadas a estas atividades";
- 2) as usinas de açúcar e álcool, como a fiscalizada, dedicam-se quase com exclusividade à venda destes produtos. Trata-se da chamada atividade agroindustrial, em que predomina a produção na visão industrial, própria do segundo setor da economia. Do que foi apurado no processo produtivo da usina, a produção de cana-de-açúcar é própria do setor primário, enquanto a sequência e finalização do processo pertencem ao setor secundário. Em verdade a produção da cana é tão somente uma das etapas para a obtenção do álcool combustível e do açúcar cristal;

- 3) compulsada a base legal da atividade rural, seria de se esperar que a atividade desempenhada fosse a produção agrícola ou a transformação de produtos decorrentes da atividade rural. A empresa realiza venda de óleo diesel e "outras mercadorias", mas o que prepondera é a atividade de transformação em que produz açúcar e álcool;
- 4) na atividade preponderante, a da transformação da produção agrícola, exige a lei outras condições, a saber: a) que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*; b) sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais; c) a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador; d) que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural;
- 5) a limitação imposta atinge a fiscalizada, eis que, na produção de açúcar cristal e álcool combustível, há nítida alteração das características do produto *in natura*. Consta inclusive da Instrução Normativa nº 81/2001, art. 2º, VI, alínea b, item 2, que a atividade permitida como rural é a de moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura. A normativa permite a produção deste açúcar devido à manutenção das características e composição, ao ensejo de que da transformação do produto não derive produto de outra espécie;
- 6) no caso sob análise, o açúcar fabricado em nada se aproxima do açúcar mascavo. Portanto, para ter seus resultados tributados como atividade rural, a usina não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente açúcares como o mascavo, que mantém as características e composição do derivado em bruto da cana-de-açúcar. No presente, o açúcar cristal produzido não mantém a característica, nem a composição do açúcar mascavo. Nos balanços contábeis dos custos da produção, resta clara a utilização de produtos químicos para fabricar o açúcar e o álcool, de molde a alterar a composição e as características do açúcar fabricado;
- 7) quanto ao álcool combustível fabricado, maior a distância entre o legislado e o produzido pela usina. Impossível esconder a alteração das características e composição da cana-de-açúcar, quando se transforma em álcool combustível. Sendo assim, claro está que também a transformação para o álcool descaracteriza a atividade como rural;
- 8) quanto à exigência de que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, evidente é que em nada se assemelham as enormes moendas e caldeiras encontradas no processo produtivo da usina para produzir açúcar e álcool com o moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo. Também dos balancetes contábeis afere-se a alta complexidade e grandiosidade do maquinário utilizado no processo industrial, quando identificadas as contas de custos de produção sob a rubrica "manutenção de equipamento". Claro está que não é usual que seja encontrado na atividade rural um parque industrial como o produtor de açúcar e álcool;
- 9) ainda na descaracterização de que a usina executa atividade rural, a diferença do processo desta com a do produtor rural é também

quantitativa. Trata-se de processo industrial o verificado nas usinas, eis que a quantidade produzida de milhões de litros de álcool e de toneladas de açúcar cristal requer manejo industrial. Não pode, nem foi pensado na lei tributária, um tratamento em bases iguais do produtor rural com o industrial que se utilize de insumos agrícolas. Suas dimensões os desigalam, inclusive no que tange à capacidade contributiva. Nestes termos dispõe o art. 3º, inciso I, da IN nº 257/02, ao vedar expressamente a inclusão na atividade rural das atividades de industrialização, como as implementadas pela auditada;

- 10) a última, mas não menos importante condição da atividade rural é de que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração. Impedido está o produtor rural de adquirir produtos de terceiros para que os transforme. Evita-se, com mais esta restrição, que haja comercialização da produção de produtores rurais e possível concentração na produção rural.
- 11) no caso em tela, a usina não industrializa apenas o que planta. Também compra cana-de-açúcar 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. Verifica-se pela DIPJ que cerca de 27% do insumo canavieiro empregado advém de fornecedores. A empresa compra o insumo destes diretamente;
- 12) estão equivocadas as linhas de interpretações que admitem as atividades da usina como a de um produtor rural. Quer naquela em que se adequa ao artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.023/1990, como agricultor a cultivar cana-de-açúcar, ou ao considerar que executa as atividades de transformação previstas no artigo 2º, inciso V, da mesma lei;
- 13) instada a justificar a conceituação como atividade rural através do Termo de Intimação Início de Ação Fiscal, aduziu que explora a atividade rural como atividade meio com o cultivo da cana. Traz para tanto o conceito esculpido no ordenamento jurídico previdenciário, qual seja, o art. 201-A do Decreto nº 3.048/99. Esta definição só atinge a fiscalizada em seus efeitos previdenciários;
- 14) não há outra conclusão que não a de que é descabível tratar uma usina pertencente aos prósperos negócios da agroindústria como os produtores rurais albergados pelos benefícios fiscais da atividade rural. Impossível destacar artificialmente a atividade de produção da cana da sua etapa no amplo processo produtivo do açúcar e álcool, e considerá-la como pertencente à atividade rural. No caso em discussão, a usina não industrializa apenas o que planta. Também compra cana-de-açúcar 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. Verifica-se por pela DIPJ que cerca de 27% do insumo canavieiro empregado advém de fornecedores. A empresa compra o insumo destes diretamente.

- 15) as receitas da venda de cana-de-açúcar são da atividade rural, mas não menos evidente que não se pode aceitar as receitas da venda de açúcar e álcool como sendo da atividade rural. Ou, mais absurdo ainda, considerar que, quanto à atividade rural, basta que os custos sejam próprios da atividade rural, sem que as receitas decorrentes desta produção também estejam conceituadas como pertencentes à atividade rural;
- 16) em síntese, a atividade rural envolve os custos e as receitas. 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 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;
- 17) reza o artigo 314 do RIR/99 que os bens do ativo permanente imobilizado utilizados na atividade rural podem ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Para tanto, pode-se efetuar uma exclusão na apuração do lucro real, no valor do bem quando imobilizado, com as posteriores adições, nos anos subsequentes, à medida que a quota de depreciação for sendo incorrida;
- 18) por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), constata-se que assim foi feito, pela usina. Considerando que a conceituação da fiscalizada, como exercente de atividade rural em sua totalidade, está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos;
- 19) nos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, constam no LALUR, como exclusões, os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica de exclusões, aparece 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 formação", tais como mão-de-obra dos trabalhadores rurais, encargos previdenciários e trabalhistas, assim como os custos das prestadoras de serviços;
- 20) a fiscalizada utilizou-se deste benefício não apenas para o maquinário, mas também para a exclusão dos custos da cana em formação. É bom que se explique 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. Logo, neste processo produtivo, os custos de formação da lavoura canavieira estão sendo ativados, para depois serem depreciados;
- 21) o contribuinte contabiliza em conta do 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 operação. O contribuinte entende que, por ser uma pessoa jurídica que explora atividade rural (nos termos do art. 58, inciso VI, do Decreto nº 3.000/99 — RIR/99), teria direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 307, II, e 314 do RIR/99, podendo **depreciar** integralmente, no

próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta Lavoura em Formação;

- 22) a fiscalizada excluiu, integralmente, nos ajustes do Lucro líquido do período (Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR), os custos da Lavoura em Formação. Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 60 (sessenta) meses, ou seja, nos próximos 5 anos, nos ajustes do Lucro líquido do período, no LALUR;
- 23) não bastassem as conclusões acima expostas quanto à incompatibilidade entre as atividades praticadas pelo contribuinte e os benefícios da atividade rural, restam outras questões fiscais a serem enfrentadas. Por primeiro, inexistente 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. Ao segundo, a lei rural permite exclusivamente a dedução integral da depreciação, e no caso versado depara-se com quotas de exaustão;
- 24) os bens ativados sob a rubrica "canaviais em formação" não podem ser qualificados como 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.

Diante, pois, de todo o quadro fático e dos argumentos da Fiscalização, pode-se avançar aos quesitos da recorrida, primeiramente em sede de preliminares.

Inicialmente, a recorrida salienta que o RICARF é cristalino ao exigir, expressamente, a transcrição integral das ementas dos acórdãos ofertados como paradigmas, exigência esta que teria sido ignorada pelo despacho de admissão, nem cumprida pela recorrente, bastando, para tanto, que se verifique a peça recursal.

Ocorre que o artigo 67, § 11¹, do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 329/2017, autoriza “a reprodução parcial da ementa desde o que trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido.”

Não foi outra a opção da recorrente, que preferiu ser econômica na reprodução das ementas, selecionando apenas as partes nas quais se evidencia a decisão adotada quanto à matéria objeto do Recurso Especial. Repare-se a manifestação da PGFN no apelo interposto:

“A tese consubstanciada no r. acórdão recorrido diverge do entendimento firmado nos acórdãos n.º 105-13.579, e n.º 103-18.812, da Quinta e Terceira Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, respectivamente, e que ora são invocados como paradigmas. Segue a ementa dos referidos julgados:

“ATIVIDADE RURAL. FRIGORÍFICO DE AVES - O abate de aves **para ser caracterizado com o atividade rural** deve ser feito pelo próprio produtor rural,

¹ "Art. 67

.....
§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)"

com equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na unidade rural explorada, e não com utilização de equipamentos típicos da atividade industrial, conforme art. 2, inc. V, da Lei nº 8.023, de 1990.

IMPOSTO DE RENDA- PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, **para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão.**” (grifos no original)

Como já se pôde perceber, a União suscitou a existência de dissídio entre o acórdão recorrido e os acórdãos nº 105-13.579 e 103-18.812, oferecidos como paradigmas. Examinemo-los:

No voto condutor do acórdão nº 105-13.579 consta o seguinte:

“Apresento a seguir, de forma sucinta, os argumentos adotados pelo julgador singular na decisão recorrida, com os quais concordo e considero mais relevantes para o deslinde do caso em exame:

- a atuada alega que sua atividade é totalmente rural, no entanto, conforme cláusula Primeira do Contrato Social, consolidado em 02 de outubro de 1996 (fl. 23), o objetivo social da sociedade é a "produção, industrialização, comércio nacional e internacional de produtos avícolas, vinícolas, suínos, rações, concentrados e suplementos, ingredientes para a alimentação animal, sabão industrial e demais subprodutos derivados, importação e exportação de cereais e de condimentos".

- como se percebe pelo objetivo social da atuada, nem todas as atividades se caracterizariam como atividades rurais, sendo que o **cerne** da questão está em se definir se a atividade de abate de aves, o resfriamento, o congelamento, a elaboração de embutidos (nota fiscal à fl. 33) e a sua comercialização no mercado nacional e internacional, **não estariam fora dessa caracterização**.

- alega ainda a contribuinte que o abate de aves constitui-se em atividade rural, conforme o art. 2º da Lei n.º 8.023, de 1990, incluindo-se, ainda, a transformação de produtos que não implique na alteração da composição e características do produto *in natura*, pois requer simples procedimento rudimentar que não se caracteriza como industrialização.

- com relação a alegação de que sob o aspecto da legislação do IPI, o abate de aves, mesmo que divididas em partes e embaladas para comercialização, não caracteriza operação de transformação, podendo ser considerada como atividade rural, destaca que, no âmbito do imposto de renda, para que se caracterize como atividade rural, **não basta que não haja transformação**, é preciso que sejam atendidas, ainda, as demais condições do inc. V do art. 2º da Lei 8.023, de 1990, **como a utilização de equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural**.

- **chama a atenção para o caso específico da atuada, pelo seu porte econômico**, evidenciado pelos valores lançados na sua declaração de rendimentos, por suas atividades de comercialização no mercado interno e externo, **é por demais lógico que um processo rudimentar não abrigaria tal nível de atividade**

econômica, senão pelo emprego de modernos equipamentos próprios do setor industrial.

- rebate as alegações baseada nas exclusões citadas no art. 3º da Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal 125/92N visto entender que as mesmas não esgotam todas as atividades; sendo meramente exemplificativas, e que para caracterização da atividade rural deve-se considerar que o inc. VI do art. 2º o qual dispõe que " a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto "in natura" e não configure procedimento industrial, feita pelo próprio produtor rural, com equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na unidade rural explorada...", o que não é o caso da autuada"

Comparando a situação *sub examine* com a que está retratada no acórdão nº 105-13.579, depara-se com a existência de similitude fática. Entendo que se deve refutar a alegação de que a diferença entre as atividades reveladas, quando se coloca o acórdão recorrido vis-à-vis o acórdão nº 105-13.579, seria o bastante para repelir a semelhança fática exigível, porquanto o ponto de conexão entre os julgados está no porte econômico dos contribuintes, na utilização de equipamentos e utensílios compatíveis com processos mais rudimentares e nos procedimentos empregados que não impliquem transformação, assim compreendida qualquer alteração na composição e nas características do produto *in natura*.

A recorrente alude, por sua vez, ao acórdão nº 103-18.812 com a pretensão de comprovar a similitude fática e o dissídio interpretativo quanto à sujeição dos custos aplicados na formação de lavoura canavieira a encargos de exaustão, e não a encargos de depreciação, distintamente do que restou assentado no acórdão recorrido, como se constata no seguinte trecho do Recurso Especial, à efl. 960:

“O segundo acórdão paradigma (103-18.812) indica que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira são classificados no grupo de ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. Por outro lado, o acórdão recorrido despreza a diferença técnica entre exaustão e depreciação, de maneira que o fato de lavouras em formação estarem sujeitas à exaustão não obsta o gozo do benefício.” (grifos no original)

Pode-se ver, no acórdão ofertado como paradigma, de nº 103-18.812, que a decisão tomada efetivamente diverge daquela que foi proferida pela Turma *a quo, verbis*:

“Quanto ao item 1- Contabilização Indevida como Despesa do valor de Cz\$ 25.637.697,72, correspondente a aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira., consoante o art.15 do Decreto-lei nº1.598/777 e Parecer Normativo CST nº18/79, os custos de formação de culturas que não se extinguem com o primeiro corte, voltando a produzir novos ramos ou troncos, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverão ser classificados no grupo do ativo imobilizado, para que seus custos sejam absorvidos, através de quotas de exaustão à medida e na proporção em que seus recursos forem sendo exauridos.” (grifos no original)

Portanto, é inquestionável, também aqui, a similitude fática e o dissídio interpretativo, uma vez que, no acórdão ofertado como paradigma, deliberou-se no sentido de

que os custos aplicados na lavoura canavieira sujeitam-se a quotas de exaustão, e não a quotas de depreciação, como afirmado no acórdão recorrido.

Também não é verdade que o Recurso Especial da PGFN não tenha analisado as distintas situações fáticas e jurídicas referentes aos acórdãos ofertados como paradigmas e o recorrido. Observe-se a esse respeito o que disse o órgão de defesa da Fazenda Nacional, em sua irresignação:

“Em primeiro lugar, o contribuinte exerce atividade agroindustrial (industrialização), não se enquadrando no conceito de atividade rural disposto no art. 2º da Lei 8.023/90. A legislação conceitua a atividade rural, conforme se segue:

Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990

Art. 2º Considera-se atividade rural: (...)

[...]

A IN SRF nº 257, de 2002:

Art. 2º

[...]

Diante da definição legal ora apresentada, tem-se que o contribuinte não desenvolve atividade rural. Sua atividade implica transformação substancial da cana-de-açúcar em açúcar cristal e álcool combustível, em um processo que acarreta alteração da composição e características do produto in natura.

Além disso, o próprio contrato social da empresa indica a natureza industrial o processo de transformação da cana-de-açúcar. Confira-se:

... a exploração, produção, **industrialização**, comércio e exportação de produtos da agricultura e pecuária em geral, e, Insta esclarecer que o objetivo da lei, ao prever o benefício da depreciação acelerada incentivada, foi incentivar a atividade preponderantemente rural, como setor primário da economia, e não alcançar a atividade industrial, o que pode ser verificado pelo elenco dos requisitos para ser configurada a atividade como rural.

O acórdão paradigma 105-13.579 assevera a necessidade de cumulatividade dos requisitos que caracterizam a atividade como rural. Tais requisitos estão dispostos no inc. do V do art. 2º da Lei nº 8.023 de 1990, verbis:

“... a norma que define o que se considera “atividade rural”, para fins da apuração do IRPJ, é unicamente aquela constante no inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, que estabelece cinco condições a serem preenchidas pela pessoa jurídica para enquadramento do exercício de “atividade rural”: 1. “a transformação dos produtos decorrentes da atividade rural”; 2. “sem que sejam alteradas a composição e as características do produto “in natura””; 3. “feita pelo próprio agricultor ou criador”; 4. “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”; 5. “utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.”

A sociedade recorrente exerce atividade de industrialização da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool e à venda destes produtos no mercado interno e externo, configurando atividade industrial, e não meramente rural, sendo a produção da cana-de-açúcar uma das etapas do processo produtivo, e não sua atividade predominante, para obtenção de milhões de litros de álcool e toneladas de açúcar.

[...]

Pode-se verificar, portanto, que descaracterizada a atividade rural, nos termos do que está definido no inciso V, art. 2, da Lei nº 8.023/90, a autuada se aproveitou indevidamente do benefício fiscal.

Subsidiariamente, convém firmar que o art. 314 do RIR, refere-se 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 da MP 2159-70/2001. art. 6º da MP nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001:

[...]

Apenas podem ser realizados integralmente no próprio ano de aquisição os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural **sujeitos à depreciação no sentido estrito**.

[...]

Não existe 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 jurisprudência do CARF confirma esse entendimento. O acórdão paradigma nº 103-18.812 trata de situação fática idêntica à que se examina nos presentes autos. Naquela ocasião, o colegiado entendeu que lavouras de cana em formação são bens sujeitos à exaustão. Eis a ementa:

[...]” (grifos no original)

Assim, está claro que o apelo fazendário expôs a situação do caso concreto para cotejá-la com acórdão ofertado como paradigma nº 105-13.5792, a fim de demonstrar a existência de divergência de interpretação sobre a caracterização, no rol das atividades rurais de que trata a Lei nº 8.023/1990, da atividade de agroindústria que opera com transformação.

Já em outra passagem, a Fazenda Nacional destacou que os custos empregados na lavoura canavieira não se sujeitam a encargos de depreciação, diversamente do que reconheceu o acórdão recorrido. Em suporte a essa tese, cotejou o caso concreto em que a recorrida realiza o plantio de cana-de-açúcar, comparando-o com situação similar retratada no acórdão ofertado como paradigma nº 103-18.812.

Todo o esforço da recorrente foi direcionado à demonstração de que a recorrida não atende ao disposto no artigo 2º da Lei nº 8.023/1990, com o intuito de sustentar que a recorrida não é uma empresa rural. Todavia, o Recurso Especial fazendário falece no ponto em que não ofereceu paradigma em contraposição ao entendimento de que o artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 é o suficiente a suportar a decisão de que as agroindústrias exercem atividade rural, a teor do que ficou consignado no voto condutor do acórdão recorrido:

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. (grifei)

Esse entendimento foi ratificado por esta mesma Turma no Acórdão 140200.271, 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 impugnante no sentido de que sua atividade deve ser qualificada como rural”, tese essa que teria amparo no artigo 2º, da Lei nº 8.023/90, 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.”

Tenha-se em conta que o Recurso Especial limitou-se a afirmar que o artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 só tem efeitos previdenciários.

Diante da insuficiência recursal, não se pode conhecer do Recurso Especial da União.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 13855.003821/2008-54
Acórdão n.º **9101-003.873**

CSRF-T1
Fl. 1.306

Flávio Franco Corrêa