



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

Processo nº 15868.001738/2009-16
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.302 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 08 de abril de 2014
Assunto IRPJ
Recorrente PIONEIROS BIOENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, CONVERTERAM o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora. Os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos votaram pelas conclusões.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Jorge Celso Freire da Silva

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Jorge Celso Freire Da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Karem Jureidini Dias.

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 713/751) interposto em face do acórdão n. 14-28.692 (fls. 691/703), da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, em sessão de 28 de abril de 2010.

Originalmente, o processo versa sobre Auto de Infração lavrado contra Pioneiros Bioenergia S/A referente ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007 e multa isolada. Alega a Receita Federal do Brasil que foram efetuadas reduções indevidas no Lucro Real, com fundamento em depreciação acelerada incentivada que não fazia jus a contribuinte.

Devidamente intimada, a contribuinte impugnou, alegando:

- (i) Nulidade do auto de infração por ausência de motivação;
- (ii) Direito à depreciação acelerada incentivada em razão da atividade rural exercida de exploração da cultura de cana-de-açúcar.

Sobreveio, então, decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a impugnação, nos termos do acórdão que segue ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004,2005, 2006, 2007

AGROINDÚSTRIA. INCENTIVO FISCAL.

A pessoa jurídica que explora a atividade rural e também desenvolve atividade industrial e deseja beneficiar-se de incentivo fiscal concedido à atividade rural deve apurar o lucro real de conformidade com as leis comerciais e fiscais, inclusive com a manutenção do Lalur, segregando contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

NULIDADE

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls. 713/751 repisando o que anteriormente fora defendido em sede de impugnação. Ademais, alegou também a desnecessidade de segregação de resultados, vez que foi demonstrado posteriormente, mediante segregação realizada no curso deste processo administrativo, a ausência de lesão ao erário.

É o relatório

Conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, posto que tempestivo.

Inicialmente, imprescindível atentar que tanto o lançamento realizado mediante Auto de Infração, quanto a decisão da 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, foram devidamente fundamentados, bem como adequadamente capitulados. O primeiro afirma de forma clara, partindo do Termo de Constatação Fiscal, que o motivo do lançamento se deu em virtude de exclusão não autorizada pela legislação do imposto de renda, por não entender que a atividade da usina se enquadra no conceito de atividade rural, não fazendo jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada. O segundo (acórdão 14-28.692, 3ª Turma da DRJ/POR), por sua vez, fundamenta a manutenção do crédito tributário no fato de a Contribuinte não ter segregado contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades; e da lavoura canavieira estar sujeita ao regime de exaustão e não ao de depreciação, para fins de absorção dos custos. Sendo assim, não há o que se falar em ausência de motivação, razão pela qual rejeito as preliminares como suscitadas.

Contudo, a que se reconhecer que o fundamento para o lançamento não é o mesmo fundamento adotado pela D. Delegacia de Julgamento para sua manutenção. Considerando que não é possível alterar o fundamento do lançamento, não é possível que essa D. Câmara Julgadora mantenha referido lançamento com base nos novos fundamentos trazidos apenas em fase de julgamento. Se assim é, a lide deve ser delimitada quanto ao questionamento da natureza da atividade da contribuinte, se se trata de atividade rural e, em se tratando de atividade rural, qual o montante passível de dedução a título de depreciação acelerada.

No que tange ao primeiro questionamento, a própria decisão recorrida admite que a pessoa jurídica explora, ao menos em parte, atividade rural, relativa à cultura de cana-de-açúcar.

Partindo-se da premissa que há atividade rural, a despeito de a cana-de-açúcar ser um ativo permanente, haja vista compor o patrimônio da empresa por mais de uma colheita, para o deslinde da controvérsia, perquiriu-se em qual dos dois regimes de contabilização a diminuição de seu valor se submete, isto é, à depreciação ou à exaustão. Indispensável, para tanto, atentar para o que dispõe a Lei 6.404/73, artigo 183, § 2º, “a” e “c” *in verbis*.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

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

(...)

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

Da leitura do dispositivo, para contabilização conforme a exaustão, necessário se faz a diminuição do valor em razão de sua exploração. É um conceito mais vinculado a ideia de subtração do valor em virtude da extração de parte do bem, e a possibilidade de seu esgotamento total. A depreciação, por sua vez, vincula-se a ideia de utilização constante que causa desgaste e consequente redução de valor. Inclusive, para fins tributários, é o que estabelece o RIR/1999 em seu artigo 307, abaixo transcrito:

Bens Depreciáveis

Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

(...)

II – projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.

Nesse contexto, no que tange à cana-de-açúcar, observa-se que não se reduz o valor em virtude da exploração, e sim do desgaste advindo das sucessivas safras, ocasionando a perda da utilidade econômica, mas nunca o esgotamento total. Em verdade, a cana pode ser reaproveitada inúmeras vezes, sendo economicamente viável apenas durante cinco colheitas. O laudo técnico (fls. 764/765) anexo ao Recurso Voluntário bem esclarece a respeito do cultivo:

“A planta da cana-de-açúcar é composta por uma parte subterrânea, onde se localizam raízes da planta que representa o sustentáculo de todo ciclo da cultura, e uma parte sobre a terra, constituídas pelos colmos e folhas, que são objeto de vários e sucessíveis cortes.

(...)

A touceira, após o primeiro corte da cana-de-açúcar, passa a se denominar soqueira, fase da produção que irá propiciar o crescimento de raízes mais e mais superficiais, o que prejudica, paulatinamente, o desenvolvimento e a produção da planta. Após cada corte da cana (situação que ocorre a cada 12 meses), surge uma nova brotação a partir da touceira, com novos colmos sendo produzidos.

O valor econômico da plantação da cana-de-açúcar refere-se apenas ao colmo, onde se encontra o caldo, do qual é obtida a sacarose. A diminuição da produção de colmos, com redução da produção de sacarose, em

consequência dos sucessivos cortes da plantação resulta, em certo momento, na inviabilidade econômica da continuidade da cultura, encerrando-se o ciclo produtivo. Nesse momento, realiza-se a renovação do canavial, com a erradicação da soqueira, preparo e correção do solo e novo plantio da cana-de-açúcar.

(...)

Após geralmente cinco cortes, a cultura da cana se torna economicamente inviável por força do desgaste (...). A planta, pelo fato de estar viva, poderia do ponto de vista biológico sofrer novos cortes, mas isso geralmente não ocorre em face da viabilidade econômica, pois a manutenção das soqueiras se torna por demais onerosa em contra-partida ao baixo valor dos frutos que seriam produzidos.”

Entendo, assim, a adequação do cultivo em comento ao regime da depreciação, vez que se enquadra aos ditames do artigo 183, § 2º, alínea “a” da Lei das S/A.

Nada obstante, tal discussão sequer se mostra relevante ao se extrair a norma do texto legal que institui o benefício da depreciação acelerada incentivada.

O Decreto 3.000/1999 assevera que:

Atividade Rural

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).

Fundamental a observação dos três níveis da linguagem, quais sejam o sintático, o semântico e o pragmático, como bem observa Paulo de Barros Carvalho:

“De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual, lembrando-nos sempre que a interpretação é um ato de vontade e um ato de conhecimento e que, como ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto, mas, simplesmente, apontar as interpretações possíveis.”(g.n.)

O primeiro - nível sintático - analisa apenas as articulações da norma entre si. O segundo – nível semântico – é o plano de conexão entre o texto legal e o comportamento tipificado, relacionado ao aspecto da significação. Por fim, o terceiro – nível pragmático – é o estudo de como se motivam condutas e realizam valores da ordem jurídica.

O ponto fulcral da discussão se dá no nível pragmático, não podendo olvidar o julgador de avaliar a conduta humana que o benefício fiscal pretende fomentar. Neste panorama, evidente que se busca incentivar o investimento na atividade rural, garantindo alguns benefícios fiscais a determinadas atividades, como a atividade rural. Em verdade, sequer

importa a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas, desde que os recursos tenham sido aplicados invariavelmente na atividade rural fomentada.

Ambos os conceitos se relacionam a perda de valor do bem no tempo, sendo em essência o mesmo fundamento, o que torna mais robusta a desnecessidade de diferenciação entre exaustão ou depreciação da cana-de-açúcar. Nesse sentido já decidiu o então Primeiro Conselho de Contribuintes, em voto proferido pela Conselheira Sandra Faroni (Acórdão 101-96867):

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

(...)

O Art. 6º da medida Provisória n. 2.159-70, de 2001, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor. A motivação da lei foi incentivar investimentos aplicados na atividade rural. Não pretendeu a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão. A meu ver, não importa a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados se depreciação ou exaustão, mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que deseja fomentar”.

Concluo, então, que a Contribuinte faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, seja em virtude de se tratar de hipótese de depreciação e não exaustão, seja em razão de essa questão ser inócua diante do exercício da atividade rural fomentada.

Resta, contudo, analisar a questão da segregação de receitas. Por essa razão, independentemente de divergência de entendimento quanto à extensão do benefício da depreciação acelerada, essa colenda Turma entendeu oportuno converter o julgamento em diligência para requerer seja segregado o valor da depreciação acelerada do maquinário, melhor dizendo, do desgaste vinculado ao cultivo da cana-de-açúcar.

Após realizada a diligência e elaborado relatório, devem ser intimados a d. Procuradoria e o contribuinte, retornando os autos para julgamento.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias - Relatora