



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

Processo nº 15956.000255/2010-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.796 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria Depreciação acelerada incentivada.
Recorrente PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

RECURSO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PREJUÍZO FISCAL DECLARADO.

O prejuízo fiscal declarado pelo contribuinte, referente ao próprio ano-calendário objeto de fiscalização, deve ser considerado na apuração da base de cálculo do imposto devido.

REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. Consoante o artigo 149 do CTN, é vedada a revisão de lançamento por erro de direito. Somente por falsidade, erro ou omissão é possível provocar a revisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006

RECURSO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DECLARADA.

A base de cálculo negativa declarada pelo contribuinte, referente ao próprio ano-calendário objeto de fiscalização, deve ser considerada na apuração da base de cálculo da contribuição devida.

REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. Consoante o artigo 149 do CTN, é vedada a revisão do lançamento por erro de direito. Somente por falsidade, erro ou omissão é possível provocar a revisão.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

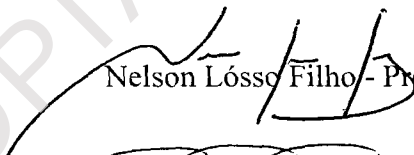
Às matérias tributáveis baseadas nos mesmos elementos de prova aplica-se o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

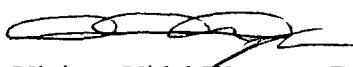
Processo nº 15956.000255/2010-31
Acórdão n.º 1202-000.796

S1-C2T2
Fl. 941

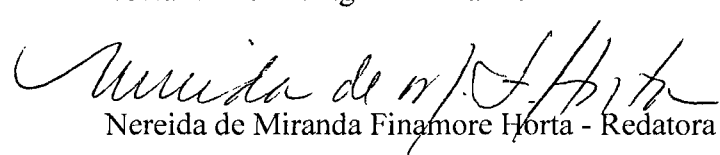
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora) que negava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.



Nelson Lósso Filho - Presidente



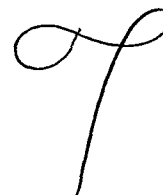
Viviane Vidal Wagner - Relatora



Nereida de Miranda Finamore Horta - Redatora designada

EDITADO EM: 24/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Viviane Vidal Wagner.



Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interpostos em face de decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra as autuações de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Pauta-se a acusação fiscal na redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão do lucro líquido das parcelas relativas à depreciação incentivada da atividade rural, sem que fossem observados os dispositivos da Lei nº 8.023, de 1990, com as alterações da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), de 1999. Apurou-se também compensação indevida de prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2005, tendo em vista a reversão do prejuízo depois de efetuado o lançamento relativo ao ano-calendário de 2004.

O IRPJ, lançado no montante total de R\$ 48.126.411,14, teve como enquadramento legal: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999), arts. 247, 250, I e III, 251 e parágrafo único, 331, 332, 333 e parágrafo único, 509 e 510.

A CSLL, lançada no montante total de R\$ 17.448.329,54, teve como enquadramento legal: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, I; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 28; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 57, 58; Lei nº 9.065, de 1995, art. 16; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37; Lei nº 8.023, de 1990; RIR, de 1999, art. 314.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), a fiscalização constatou que:

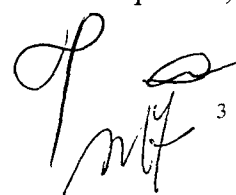
- a contribuinte dedica-se quase que exclusivamente à produção e venda de açúcar e álcool, caracterizando-se como atividade agroindustrial, jamais podendo ser enquadrada como atividade rural;

- a contribuinte produz apenas parte de seus insumos (em alguns exercícios nem 30%), configurando perfeitamente o seu enquadramento em agroindústria, sendo a produção de insumos mera fase do processo produtivo;

- a atividade da empresa de transformar cana-de-açúcar em álcool e açúcar cristal não se enquadra no disposto na Instrução Normativa (IN) nº 257, de 2002;

- com relação à exigência da utilização de equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, que é cristalino que não se está falando nas enormes moendas, caldeiras e demais sistemas industriais de transporte e processamento encontradas no processo produtivo de uma usina (no caso, um grupo de quatro plantas fabris sob um mesmo CNPJ);

- o produtor rural está impedido de adquirir produtos de terceiros, ou seja, deve utilizar-se somente de matéria prima produzida na área rural de sua exploração, evitando, dessa forma, tratamento favorecido para quem repassa e não para quem efetivamente produz,



sendo que, no caso em tela, verifica-se que a maioria dos insumos utilizados pela empresa advém de compra de insumos de terceiros.

Em sua impugnação (fls. 112/139), o contribuinte rebate a acusação da fiscalização, sustentando que é uma sociedade agroindustrial voltada à plantação e industrialização da cana-de-açúcar, exercendo a atividade tipicamente rural e tem direito ao benefício fiscal que consiste na depreciação integral dos bens do ativo imobilizado utilizados naquela atividade no próprio ano da aquisição, nos termos da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 6º, já que a norma não estabelece nenhuma limitação acerca da necessidade de que a empresa, para usufruir desse benefício, explore exclusivamente a atividade rural.

Pede recomposição das bases de cálculo para considerar o resultado negativo do ano de 2004 e as bases negativas excluídas.

Caso sejam consideradas indevidas as exclusões, alega que deveria ser feita a recomposição das bases de cálculo de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2009, quando do lançamento, por ter havido mera postergação de pagamento.

A 3ª turma da DRJ/Ribeirão Preto deu parcial provimento à impugnação apresentada em face dos autos de infração, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

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

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

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PREJUÍZO FISCAL DECLARADO.

Na apuração da base de cálculo do imposto deve ser observado o prejuízo fiscal do próprio ano-calendário, declarado pela empresa.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DECLARADA.



Na apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a base de cálculo negativa apurada no próprio ano-calendário e declarada pela contribuinte.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. PAGAMENTO. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

A decisão rejeitou a preliminar de decadência e manteve a exigência do IRPJ no valor de R\$ 18.432.296,27 e da CSLL no valor de R\$ 6.652.906,65, com os acréscimos legais cabíveis, após recompor as bases de cálculo para considerar o prejuízo fiscal e a base de CSLL negativa do próprio ano-calendário, declarados pela empresa.

Diante da exoneração de crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a exigir a confirmação em sede de reexame necessário, a turma julgadora apresentou recurso de ofício, nos termos da Portaria MF nº 03/2008.

Cientificado dessa decisão em 11/10/10 (fl.535), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário em 09/11/10 (fls.537/590), em que expõe suas razões de inconformidade em extenso arrazoado, consoante síntese abaixo.

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

Aponta indevida alteração do lançamento tributário, referindo que a decisão recorrida também incorreu em vício, contrariando o art. 145 do CTN, pois o colegiado de 1ª instância acrescentou outro fundamento ao lançamento tributário que teve por fundamentação única e exclusiva o fato de, segundo o equivocado juízo da autoridade administrativa, foi de que a Recorrente não faz jus ao benefício da "depreciação acelerada", porque a mesma,



embora configure perfeitamente o seu enquadramento como agroindustrial, não exerce a atividade rural.

Alega que a d. autoridade julgadora, inovando o lançamento, manifestou o seu entendimento, ainda equivocado, de que não seria possível, no caso concreto, o gozo do benefício fiscal da depreciação acelerada prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, que prevê que os *"bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição"*, por entender que a lei não permite a dedução integral no cultivo *"de florestas"* ou a exploração de recurso mineral, ao qual se aplica a dedução via quotas exaustão.

Sustenta o pleno reconhecimento da natureza da atividade da Recorrente como sendo rural, à luz do que determina o art. 59 da Lei nº 9.430/96, embora tal fundamento referido na decisão recorrida, não tenha sido utilizado pela autoridade autuante.

Cita a Solução de Consulta nº 33/87, anterior ao incentivo da depreciação integral, que 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"*.

Aduz que a comparação entre cana-de-açúcar e florestas, como fez a autoridade julgadora, é absolutamente injustificável, considerando que a lei societária determina a contabilização, como exaustão, da diminuição de jazidas e florestas ativadas porque estas, uma vez exploradas, se exaurem, se esgotam, desaparecem do mundo em que vivemos. Esta a distinção técnica e jurídica entre depreciação e exaustão. Como plantação de cana-de-açúcar não é floresta, à luz da Lei nº 6.404/1966, deprecia-se e não se exaure.

Em seguida, aponta questões prejudiciais ao mérito, segundo as quais o lançamento deve ser julgado improcedente:

- Decadência: o crédito tributário apurado para o ano base de 2004 está extinto, pela decadência, nos termos do art. 156, V do Código Tributário Nacional, pois já decorrido um intervalo maior que 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador (31 de dezembro de 2004) e o lançamento (31 de maio de 2010), portanto fora do prazo fixado no art. 150 do mesmo Codex. Nos meses de janeiro, agosto e setembro de 2004 a Recorrente extinguiu suas obrigações tributárias relativas ao IRPJ e CSSL devidos por estimativa, compensando-as com créditos fiscais. Em suma a Recorrente, por força da lei, se antecipou não só à sua declaração como também ao fato gerador dos tributos, quitando adiantado parcela do que poderia vir a dever.

- Sobre a necessidade de recomposição das bases de cálculo e seus efeitos: caberia à autoridade administrativa recompor o valor das bases de cálculo da IRPJ e CSSL, desconsiderando, para tanto, as adições (demonstradas nas cópias da parte A e B do Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR dos anos calendário de 2004 a 2008) relativas às exclusões das despesas de depreciação acelerada dos anos anteriores.

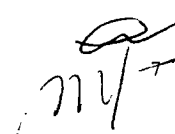
- Ocorreu mera postergação do tributo, nos termos do RIR/99, art. 273; PN CST nº 57/79 e PN Cosit nº 2/96: a exclusão efetuada em um exercício foi adicionada em anos posteriores no que diz respeito à cana-de-açúcar, o valor da exclusão glosada é exatamente o montante adicionado ao longo do tempo até o ano de 2009. Deveria o agente autuante

Processo nº 15956.000255/2010-31
Acórdão n.º **1202-000.796**

S1-C2T2
Fl. 946

recompor as bases de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2009, quando do lançamento, já que a recorrente recolheu, na forma de antecipação, em exercícios futuros, parcela dos valores exigidos.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício apresentado pela turma julgadora atende aos critérios da Portaria MF nº 03/2008, devendo ser conhecido.

O deferimento parcial da impugnação se deve à recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2004, nos seguintes termos, abaixo transcritos:

A respeito da alegação de que, no ano-calendário de 2004, não foi feita recomposição da base de cálculo do IRPJ, assiste razão à contribuinte, pois o autuante, ao apurar o valor tributável, não considerou o prejuízo fiscal do próprio período de apuração, informado na DIPJ, no montante de R\$ 9.912.153,68. No caso da CSLL, não se considerou também a base de cálculo negativa do próprio ano-calendário, no valor de R\$ 10.428.256,82. Assim, deve-se refazer o cálculo dos citados tributos, como abaixo demonstrado:

ANO-CALENDÁRIO 2004

IRPJ	
Base de Cálculo Declarada	(9.912.153,68)
Infração Apurada	33.011.061,74
Base Cálculo Retificada	23.098.908,06
IRPJ 15%	3.464.836,21
Adicional 10%	2.285.890,81
IRPJ DEVIDO	5.750.727,02

CSLL	
Base de cálculo declarada	(10.428.256,82)
Infração Apurada	33.011.061,74
Base Cálculo Retificada	22.582.804,92
CSLL 9%	2.032.452,44

Tendo sido realizado o ajuste nos termos legais, a fim de computar prejuízo do próprio período, não há reparos à decisão de desconstituiu o lançamento nessa parte.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso voluntário deve ser conhecido.

Como fundamentos legais do lançamento fiscal foram referidos a Lei nº 8.023/90, com as alterações da Lei nº 9.430/96, e o art. 314 do RIR/99, que tratam da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, uma espécie de incentivo fiscal destinado às empresas tributadas pelo “Lucro Real”, visando à modernização, renovação ou implantação de equipamentos de produção nas diversas atividades econômicas, e que consiste na antecipação da despesa de depreciação, gerando a postergação da tributação incidente sobre o lucro da atividade.

A fiscalização considerou que a recorrente não pode aproveitar o benefício da despesa de depreciação incentivada prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159, de 2001 (art. 314 do RIR/99), abaixo transcrito:

Art. 6º. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição. (destaquei)

A recorrente alega que a autoridade julgadora de primeira instância inovou no lançamento na medida em que afirmou que, embora exerça atividade rural, não seria possível à recorrente gozar do benefício fiscal porque a lei não permite a dedução integral em cultivo ao qual se aplica a dedução via quotas de exaustão.

Compulsando-se os autos, verifica-se que o mote da autuação foi a não caracterização de exploração de atividade rural por parte do contribuinte, ora recorrente, que foi intimado a (fl.79):

1. Informar quais parcelas integram os montantes de R\$ 33.049.708,32 (trinta e três milhões, quarenta e nove mil, setecentos e oito reais e trinta e dois centavos) na DIPJ—2005 e R\$ 40.949.682,32 (quarenta milhões, novecentos e quarenta e nove mil, seiscentos e oitenta e dois reais e trinta e dois centavos) na DIPJ- 2006, consignados na Demonstração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a título de: "Outras Exclusões"

Em resposta, esclareceu:

2004 - Depreciação Incentivada — R\$ 33.011.061,74

2005 - Depreciação Incentivada — R\$ 40.910.123,33

A fiscalização analisou o objeto social Estatuto Social da recorrente, que previa:

"Art. 3º - A sociedade terá por objetivo a industrialização e comercialização de açúcar, álcool e seus derivados em todas as suas formas, podendo ainda prestar serviços ligados ao seu ramo de atividade, bem como o comércio de autopeças e acessórios para veículos e máquinas agrícolas e a prestação de serviços de manutenção mecânica, o comércio a varejo de derivados de petróleo, tais como óleo diesel, gasolina e lubrificantes e álcool carburante e o transporte próprios de carga por via aquática e a exploração e comercialização de produtos agrícolas e pastoris".

E, após, concluiu:

Não bastasse a leitura do texto acima que distancia bem as operações da empresa da atividade agrícola, analisando tanto as declarações o IRPJ apresentadas como na verificação dos lançamentos contábeis da pessoa jurídica bem como os



documentos comprobatórios que alicerçaram os referidos lançamentos constata-se que a exemplo de outras usinas de açúcar e álcool, a fiscalizada dedica-se quase que exclusivamente a produção e venda de açúcar e álcool, caracterizando-se como atividade agroindustrial, jamais podendo ser enquadrada como atividade rural nos termos da legislação.

Registre-se também, o fato de que a empresa produz apenas parte de seus insumos, sendo em alguns exercícios nem 30% (trinta por cento), configura perfeitamente o seu enquadramento com agroindustrial sendo que a produção dos insumos constitui-se em mera fase do processo produtivo.

Assim, do extrato do termo de verificação fiscal se depreende que o exercício de atividade rural em paralelo à industrial, consoante sustentado pela recorrente, foi reconhecida pela fiscalização, ao registrar que “a fiscalizada dedica-se quase que exclusivamente a produção e venda de açúcar e álcool”, e que “produz apenas parte de seus insumos, sendo em alguns exercícios nem 30% (trinta por cento)”.

Todavia, a fiscalização detectou que não foram discriminadas corretamente as receitas respectivas, como se vê do trecho abaixo:

Conforme se verifica pelas DIPJs apresentadas e pelo Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR a fiscalizada utilizou-se do referido benefício considerando-se que suas atividades estariam enquadradas como rurais e portanto abrangidas pelo benefício.

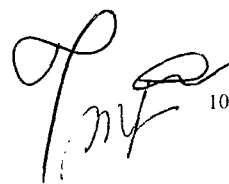
Finalmente complementando definitivamente a análise, cabe consignar, que nas DIPJs apresentadas, a empresa não colocou qualquer valor a título de: “Receita da Atividade Rural”. (destaquei)

A DRJ, por seu turno, considerou:

Como se vê, a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, que alterem a composição e as características do produto in natura, como é o caso da indústria sucroalcooleira, não está incluída no rol das atividades rurais.

Entretanto, a lavoura de cana é uma atividade rural, nos termos do art. 58, I do RIR, de 1999, “agricultura”. Portanto, correto o entendimento da contribuinte quando afirma que desenvolve atividade rural de cultivo de cana-de-açúcar e que não existe nenhuma limitação legal ao exercício da atividade rural em conjunto com outras, ou norma que determine que em tais hipóteses o regime de atividade rural exercido por tal pessoa jurídica terá tratamento distinto dos demais, que eventualmente a exerçam de forma exclusiva. (destaquei)

Continuando seu raciocínio, o julgador observou:



Assim, caracterizado que a contribuinte exerce atividade rural em conjunto com outra atividade que não faz jus ao mesmo benefício, é essencial que segregue contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, bem como demonstre no Lalur, separadamente, o lucro real ou prejuízo fiscal destas atividades.

Nesse sentido disciplina de forma clara o art. 8º da IN SRF nº 257, de 2002:

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

A própria contribuinte na impugnação transcreve o citado art. 8º da IN SRF nº 257, de 2002, mas não comprova que fez a segregação total das receitas, custos e despesas das duas atividades, de maneira a possibilitar a visualização em separado do respectivo lucro ou prejuízo contábil e fiscal.

Além disso, citado art. 314 refere-se tão-somente à depreciação e a cultura da cana-de-açúcar está sujeita à exaustão e não à depreciação. (destaquei)

Assim, a autoridade julgadora inicial também reconheceu o exercício de atividade rural, ao dispor que restou “*caracterizado que a contribuinte exerce atividade rural em conjunto com outra atividade*”.

Note-se que tal conclusão encontra amparo no art. 58 do RIR/99, cuja fundamentação legal foi expressamente referida na autuação.

Definição

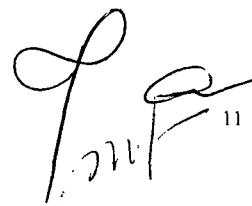
Art.58.Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

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). (destaquei)

Logicamente, o processo industrial de produção de açúcar e álcool é excluído da caracterização como atividade rural, podendo, todavia, em alguns casos, como no caso da recorrente, compreender a atividade agrícola de plantação de cana-de-açúcar como uma parte do processo produtivo.

Contudo, tanto a fiscalização, quanto a DRJ, consideram que não houve a devida comprovação da segregação das receitas, custos e despesas, para fins de se aproveitar o benefício na parte do processo produtivo derivada de atividade rural. Competia ao contribuinte, ora recorrente, demonstrar que a “depreciação acelerada incentivada” objeto de glosa fora calculada exclusivamente sobre os bens destinados à atividade rural, nos termos da legislação referida.

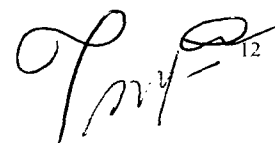
Em seu voto, o julgador de primeira instância aponta um fundamento complementar ao aduzir que “além disso”, ou seja, além de não ser possível o tratamento segregado das receitas de atividade rural e não rural quando não há comprovação pelo contribuinte, ainda deve ser considerado que o art. 314 do RIR/99 se refere apenas a depreciação, e a cana-de-açúcar estaria sujeita à exaustão.

Como se vê, a legitimidade do lançamento sustenta-se em dois fundamentos principais, devidamente expostos na ementa da decisão recorrida: (i) quanto à falta de comprovação da alegada segregação do tratamento das receitas rurais e (ii) quanto à impossibilidade de se enquadrar um bem sujeito a exaustão (lavoura de cana-de-açúcar) no benefício destinado a bens sujeitos a depreciação.

Em seu recurso voluntário, a recorrente afirma que a decisão recorrida teria inovado no fundamento do lançamento, ao concluir que, por estar sujeito a exaustão, o custo de aquisição da lavoura canavieira não faria jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, tecendo longo arrazoado para justificar seu entendimento de que o referido ativo estaria sujeito, sim, a depreciação e não a exaustão.

Ora, apenas em face dos elementos da acusação pode haver defesa justa. Sem que se tenha a acusação fiscal sobre a impossibilidade de depreciação da cana-de-açúcar, não há como se admitir a inovação pela DRJ, o que geraria, inclusive, a supressão de instância.

Todavia, como se viu, existindo dois fundamentos na decisão recorrida, não basta afastar apenas um deles. Nesse caso, ainda que se viesse a decidir pela sujeição da



lavoura canavieira a depreciação, tal decisão tornar-se-ia irrelevante em face da falta de comprovação da segregação das receitas e custos envolvendo a atividade rural que se alega exercer.

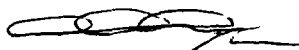
Assim, ainda que se considere que a DRJ extrapolou ao aduzir um novo fundamento para sustentar a autuação, não assiste razão à recorrente ao apontar “indevida inovação ao lançamento feito pela decisão de primeiro grau” com nova fundamentação, visto que as razões de decidir do julgador *a quo* pautaram-se nos fundamentos legais referidos no auto de infração, em face da situação fática constante dos autos.

Diante disso, considero procedentes as glosas da depreciação incentivada realizada nos anos-calendário de 2004 e 2005, por falta de comprovação da utilização sobre bens aplicados na atividade rural.

As demais questões decorrentes da manutenção dessa glosa, todavia, deixam de ser apreciadas, em razão da posição defendida no presente voto ter sido vencida durante a sessão de julgamento, por dela discordar a maioria do colegiado.

Dispositivo

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.


Viviane Vidal Wagner



Voto Vencedor

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, Redatora designada

Peço vênia à relatora, para discordar sobre a inovação introduzida ao lançamento original por parte da autoridade julgadora de primeira instância, a DRJ – Delegacia Regional da Receita Federal de Julgamento.

O entendimento aqui é que as alegações trazidas com o Recurso Voluntário sobre a inovação são procedentes, como fundamentaremos a seguir.

A autoridade lançadora efetuou a glosa das exclusões relativas à depreciação incentivada por entender que a recorrente não teria legitimidade para gozar desse benefício por não exercer atividade rural, o que resultou na redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

O lançamento teve como fundamento legal:

- a Lei nº 8.023/90, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.430/96, que traz a definição de atividade rural; e,

- o artigo 314 do RIR/99 (transcrição do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159/2001), que trata do benefício da depreciação acelerada.

A autoridade lançadora motivou o lançamento no fato da recorrente não exercer atividade rural, conforme podemos ver nos trechos extraídos dos autos, fls 84 e seguintes:

“1. 1 - Redução Indevida das bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

Conforme se verifica pelas informações das Declarações de Imposto de Renda- DIPF relativas aos exercícios de 2005 e 2006 a empresa teve como pressuposto enquadrar-se como pessoa jurídica que desempenha atividades rurais.

.....

Não bastasse a leitura do texto acima que distancia bem as operações da empresa da atividade agrícola, analisando tanto as declarações do IRPJ apresentadas como na verificação dos lançamentos contábeis da pessoa jurídica bem como os documentos comprobatórios que alicerçaram os referidos lançamentos constata-se que a exemplo de outras usinas de açúcar e álcool, a fiscalizada dedica-se quase que exclusivamente a produção e venda de açúcar e álcool, caracterizando-se como atividade agroindustrial, jamais podendo ser enquadrada como atividade rural nos termos da legislação.

Registre-se também, o fato de que a empresa produz apenas parte de seus insumos, sendo em alguns exercícios nem 30%

(trinta por cento), configura perfeitamente o seu enquadramento com agroindustrial sendo que a produção dos insumos constitui-se em mera fase do processo produtivo.

Desse modo, a atividade da empresa é a de transformação que resulta na produção de açúcar e álcool. Conforme enumerado anteriormente não há que se cogitar em enquadrar a atividade desenvolvida pela empresa como de atividade agrícola uma vez que a lei consigna para esta alternativa outras condições, ou seja:

- 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; que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.*

Analizando o caso das operações da fiscalizada as limitações acima elencadas eliminam a sua pretensão de ser classificada como atividade agrícola uma vez que na produção de açúcar cristal e álcool há incontestável alteração das características do produto in natura.

A Instrução Normativa nº 257/2002 ao tratar da caracterização de atividade rura enumerou claramente os conceitos abrangidos discriminando:

.....

1.2. Do Benefício fiscal da depreciação Acelerada Incentivada:

.....

Conforme se verifica pelas DIPJs apresentadas e pelo Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR a fiscalizada utilizou-se do referido benefício considerando-se que suas atividades estariam enquadradas como rurais e portanto abrangidas pelo benefício.

.....

Finalmente complementando definitivamente a análise, cabe consignar, que nas DIPJs apresentadas, a empresa não colocou qualquer valor a título de: "Receita da Atividade Rural"

A matéria não permite controvérsias sendo inclusive objeto de manifestação da Superintendência Regional da 8ª RF através da solução de consulta nº 086 de 14 de março de 2007 que vem assim ementada:

"O benefício da depreciação complementar, ou depreciação acelerada, atribuído às pessoas jurídicas que exploram atividade rural, e que consiste na depreciação integral, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua,

somente se aplica às máquinas e equipamentos enquanto empregados na atividade rural.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.023, de 1990, art. 20, inciso V, e art.23; Lei nº 9.250, de 1995, art. 17, RIR de 1999, art. 58 e 314; Instruções Normativas SRF nº 83, de 2001 e 257, de 2002 "" (grifamos)

Pelo transcrito, podemos claramente observar que a autoridade lançadora se concentrou na definição da atividade exercida pela recorrente versus o que dispôs o normativo de que trata a depreciação incentivada, concluindo que a recorrente não exercia a atividade rural, então, não poderia usufruir do benefício da depreciação acelerada. Isto é, fundamentando-se nesse 'não exercício' de atividade rural, desconsiderou a exclusão das parcelas de depreciação acelerada.

Ao final, quando a autoridade lançadora citou a não segregação das receitas de atividade rural, o fez com o único fito de confirmar que tanto a recorrente não exercia que não efetuou a segregação. Mesmo aqui, reforça, que o cerne do seu lançamento foi e continuou sendo a não comprovação, por parte da recorrente, do exercício da atividade rural.

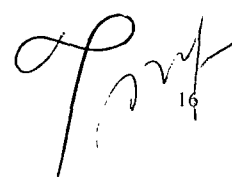
Em sua impugnação, portanto, a contribuinte somente se limitou a demonstrar que exerce sim atividade rural. Esclarece, baseando-se nas várias legislações e doutrinas, que suas atividades são consideradas 'agroindustrial' por ser voltada à plantação e industrialização da cana-de-açúcar, como sua própria razão social indica (Pedra Agroindustrial S/A). Continuando, a recorrente argui que o conceito de atividade rural veiculado pelo referido artigo 2º da Lei nº 8.023/90 e alterações posteriores, não se relaciona com o benefício previsto no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

A DRJ, por sua vez, ao decidir pela procedência do lançamento, inovou nos fundamentos ao confirmar a glosa das parcelas da depreciação incentivada pela impossibilidade de se depreciar o cultivo da cana-de-açúcar, o qual é passível de exaustão e, não, depreciação. Assim, entendeu que não há o que se falar em benefício de depreciação incentivada pois tem-se a exaustão, que não é incentivada.

Essa inovação pode ser verificada nos seguintes trechos do voto da DRJ:

"Entretanto, a lavoura de cana é uma atividade rural, nos termos do art. 58, I do RIR, de 1999, "agricultura". Portanto, correto o entendimento da contribuinte quando afirma que desenvolve atividade rural de cultivo de cana-de-açúcar e que não existe nenhuma limitação legal ao exercício da atividade rural em conjunto com outras, ou norma que determine que em tais hipóteses o regime de atividade rural exercido por tal pessoa jurídica terá tratamento distinto dos demais, que eventualmente a exerçam de forma exclusiva.

Assim, caracterizado que a contribuinte exerce atividade rural em conjunto com outra atividade que não faz jus ao mesmo benefício, é essencial que segregue contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, bem como demonstre no Lalur, separadamente, o lucro real ou prejuízo fiscal destas atividades.



.....

A própria contribuinte na impugnação transcreve o citado art. 8 da IN SRF nº 257, de 2002, mas não comprova que fez a segregação total das receitas, custos e despesas das duas atividades, de maneira a possibilitar a visualização em separado do respectivo lucro ou prejuízo contábil e fiscal.

Além disso, citado art. 314 refere-se tão-somente à depreciação e a cultura da cana-de-açúcar está sujeita à exaustão e não à depreciação". (grifamos)

Pelo exposto, temos que a DRJ reconhece que a recorrente exerce atividade rural em conjunto com outra atividade, e que é possível o exercício de atividade rural e outras atividades, tal como a industrial. Ora, se assim concluiu a autoridade julgadora, a consequência primeira seria decidir pela procedência do lançamento uma vez que teve como principal motivação o fato da recorrente não exercer atividade rural consoante artigo 2º da Lei nº 8023/1990 e alteração pela Lei nº 9430/1996. Todavia, não foi isso que fez a DRJ, manteve o lançamento justificando sua glosa por outro motivo, qual seja a falta de segregação de receitas, mas também e com mais vagar a impossibilidade da cultura de cana-de-açúcar ser depreciada por ser passível apenas de exaustão. Logo, entende a DRJ, não há o que se falar em benefício de depreciação incentivada pois tem-se a exaustão e, não, depreciação, como expressa o artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159/2001. Diante disso, ficou claramente demonstrada a mudança de entendimento, inovação das razões que a DRJ se baseia para concluir pela procedência do lançamento, portanto, alteração da motivação do lançamento propriamente dito.

Pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional temos que o lançamento pode ser revisto de ofício se comprovada falsidade, erro ou omissão, *in verbis*:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

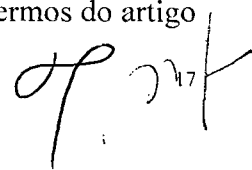
.....

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória "

Assim sendo, tem-se que somente é possível revisar, de ofício, o lançamento quando há erro de fato e, não, erro de direito. Esse entendimento do referido normativo é predominante na jurisprudência do STJ, a saber: REsp 264516-PR, REsp 412904-SC, REsp 202958-RJ, AgRg no REsp 478389 - PR, REsp 171119, dentre outros.

Aliás, oportuno lembrar que essa jurisprudência tem assim se firmado desde o tempo do extinto Tribunal Federal de Recursos, que consagrou na Súmula nº 227 esse entendimento ao expressar que *"a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"*.

Para o caso, não houve falsidade, erro, omissão ou deformação dos fatos inicialmente narrados pela autoridade lançadora, mas sim mudança no entendimento da regra jurídica aplicável aos fatos. Como acima esclarecido, enquanto a autoridade lançadora entendeu que a glosa das parcelas de depreciação incentivada de que trata o artigo 314 do RIR/99 não era procedente porque a recorrente não exercia atividade rural nos termos do artigo



Processo nº 15956.000255/2010-31
Acórdão n.º **1202-000.796**

S1-C2T2
Fl. 957

2º da Lei nº 8.023/1990 e alteração pela Lei nº 9430/1996; a DRJ, por sua vez, concluiu pela glosa das mesmas parcelas por não entender que o cultivo de cana-de-açúcar não é passível de depreciação, mas exaustão. Portanto, é facilmente observável que o erro não decorreu de verificação de eventos ou fatos, mas de alteração de entendimento da aplicação da regra jurídica sobre os mesmos fatos, com todas suas características originais/iniciais, o que é contrário ao disposto no artigo 149 do CTN – Código Tributário Nacional.

Ante todo o exposto, o voto é no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.



Nereida de Miranda Finamore Horta, Redatora Designada.

