



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

Processo n° 15956.000510/2010-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.839 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente VALE DO MOGI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, NOVA DENOMINAÇÃO DE USINA SÃO MARTINHO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

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 compete acatar a preliminar de nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL.

O lançamento por homologação extingue no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo. O IRPJ e a CSLL anual tem como fato gerador o último dia do ano de apuração dos fatos complexivos sujeitos à incidência dos tributos, não se sujeitando, portanto, à decadência mensal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

FINANCIAMENTO BANCÁRIO NO BOJO DO PESA. SECURITIZAÇÃO. DESPESA FINANCEIRA DEDUTÍVEL. AJUSTES FISCAIS QUE ANULAM EFEITOS DECORRENTES DE ALTERAÇÃO NO CRITÉRIO CONTÁBIL. CABIMENTO.

Se os ajustes contábeis têm apenas o desígnio de representar na contabilidade a primazia da essência sobre a forma, correto o ajuste fiscal efetuado na parte A do Livro e seu respectivo controle na parte B do referido livro fiscal, não cabendo lançamento de IRPJ e CSLL quando não se constatou fato gerador dos tributos.

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.

Produzir de forma integrada pelo acoplamento, numa única pessoa jurídica e num único modo de produção, da atividade rural de plantar e colher com a atividade fabril de transformar o insumo rural em produto industrializado não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado, o que possibilita a dedução da depreciação acelerada incentivada dos bens empregados no cultivo da cana-de-açúcar.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (Súmula CARF nº 105)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, em afastar a decadência, e no mérito, em dar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, dar provimento para manter as exclusões relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no âmbito do PESA; II) Por maioria de votos, dar provimento para manter depreciação acelerada incentivada da lavoura de cana. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Antonio Bezerra Neto; III) Por maioria de votos, dar provimento para manter a depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos utilizados na lavoura de cana. Vencidos os Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Antonio Bezerra Neto; IV) Por unanimidade de votos, dar provimento para cancelar as multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2005. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que, por meio do Acórdão 14-31.675, de 25 de novembro de 2010, julgou a impugnação improcedente, mantendo o lançamento tributário.

O auto de infração a que se refere trata do lançamento do IRPJ e da CSLL sobre os seguintes pontos:

1) Glosa de despesas de financiamento bancário por meio do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa, criado pela Lei nº 9.138/95, por meio do qual os produtores rurais que possuíssem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional.

2) Lançamento por exclusão indevida a título de depreciação acelerada incentivada, a que se refere o art. 314 do RIR/1999, do custo da cultura de cana-de-açúcar, assim como de valores de aquisição de máquinas agrícolas.

3) Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Por bem descrever, adoto o relatório da DRJ/RPO. É de se reparar que o referido Acórdão utilizou a numeração do processo físico. Entretanto, utilizarei em minhas próprias citações a numeração eletrônica gerada pelo e-processo:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas, no ano-calendário de 2005, as seguintes infrações:

1) Redução indevida do lucro real, e virtude da exclusão não autorizada pela legislação de valores do lucro líquido do exercício;

2) redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão do lucro líquido da parcela de R\$ 48.558.294,85 relativa à depreciação incentivada-atividade rural, sem que fossem observados os requisitos legais;

3) Falta de pagamento, nos meses de setembro a dezembro de 2005, do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão/redução.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 – Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) – fls. 2 a 12.

Imposto: R\$ 9.211.445,73

Juros de mora: R\$ 4.719.944,79

Multa Proporcional: R\$ 6.908.584,29

Multa Isolada: R\$ 1.842.371,54

Total: R\$ 22.682.346,35

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999), arts. 221, 222, 230, 247, 248, 250, 305, 307, 313, 314 e 843; Lei nº 8.023, de 2000, art.2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172, de 1966.

2 – Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 13 a 23:

Contribuição: R\$ 3.316.120,47

Juros de mora: R\$ 1.699.180,12

Multa Proporcional: R\$ 2.487.090,35

Multa Isolada: R\$ 465.129,26

Total: R\$ 7.967.520,20

Enquadramento legal da contribuição: RIR, de 1999, arts. 221, 222, 230, 247, 248, 250, 305, 307, 313, 314 e 843; Lei nº 8.023, de 2000, art.2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172, de 1966.

Notificada do lançamento a contribuinte, representada pelo procurador Elias Eduardo Rosa Georges (fls. 754, 756 a 767), ingressou, em 28/10/2010, com a impugnação de fls. 714 a 753, alegando:

- O lançamento deve ser cancelado em relação ao período de janeiro a agosto de 2005, uma vez que, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), operou-se a decadência. A existência ou não do pagamento antecipado não tem o condão de deslocar a regra de decadência do art. 150, § 4º, para o art. 173, I, do CTN. O próprio art. 150 não condiciona a homologação ao fato de se verificar ou não o pagamento antecipado do tributo;

- Foram glosadas despesas relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos – Pesa, criado pela Lei nº 9.138/95, por meio do qual os produtores rurais que possuísem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional. Tais títulos eram adquiridos por um valor bastante inferior ao saldo devedor, mas com a previsão de serem atualizados com base em um determinado índice durante um tempo fixado (20 anos) até atingirem o valor do saldo da dívida que estava sendo renegociada. A atualização dos referidos títulos era utilizada para abater a atualização da dívida contraída entre o devedor e a instituição financeira credora, reduzindo os valores que iam sendo pagos pelo devedor a título de encargos decorrentes da dívida. Assim, deduziu a diferença entre o valor a maior da atualização da sua dívida e o valor decorrente da atualização dos títulos do Tesouro Nacional adquiridos, o que é permitido pelos arts. 299 e 374 do RIR, de 1999. Se fosse desconsiderada a existência dos referidos títulos teria sido deduzido um valor maior na apuração do

lucro real, correspondente ao valor integral dos juros previstos nos contratos de empréstimos;

- Com relação à depreciação acelerada incentivada, a Medida Provisória (MP) nº 2.159-70, de 2001, art. 6º, apenas impõe como condição para o aproveitamento do benefício fiscal que a pessoa jurídica utilize, na atividade rural, o bem a ser depreciado;

- A Instrução Normativa (IN) SRF nº 257, de 2002, ao regulamentar a Lei nº 8.023, de 1990, extrapolou o citado diploma, ao prever que “a pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades...”. O art. 314 do RIR, de 1999, não restringiu o benefício da depreciação acelerada incentivada apenas para as empresas que desempenham exclusivamente atividades rurais;

- A cana de açúcar é considerada uma cultura permanente, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas. Uma vez que o ciclo da cana de açúcar envolve até 5 cortes ou colheitas, sua vida útil ultrapassa um ano, sendo justificável o registro dos dispêndios com a sua formação em conta do ativo imobilizado. De forma simplificada e nos termos do art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, na depreciação a diminuição do valor econômico decorre do desgaste, sem que ocorra a extinção física do ativo, e na exaustão a diminuição do valor decorre do esgotamento do ativo, ensejando o seu desaparecimento. Dessa forma, não resta dúvida de que a cultura da cana de açúcar fica sujeita à sistemática de depreciação (e não de exaustão), por essencialmente não se consumir durante o seu ciclo, já que é a partir das touceiras que brotam os colmos (canas) e essas permanecem no solo a cada colheita;

- O cultivo da cana de açúcar deve ser equiparado à cultura da laranja, café e cacau. Embora a cana não seja tecnicamente um fruto, a parte subterrânea do canavial (touceira) permite, após a colheita, que novos colmos (canas) brotem, cresçam e atinjam o tamanho adequado para outro corte. Embora apresente rendimento decrescente ao longo de várias colheitas de cana, não se exaure nem se esgota, não podendo ser equiparada à atividade florestal ou à exploração de jazidas minerais, que são sujeitas à exaustão;

- Nulidade do auto de infração pela ausência de recomposição da apuração do IRPJ e CSLL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, como também quanto aos exercícios subsequentes. Deveria ter sido considerado como dedutível parcela do valor por ela excluído, correspondente à depreciação normal ou à quota de exaustão aplicável, no próprio exercício da autuação e nos seguintes;

- A multa isolada exigida é ilegal, pelo fato de inexistir à época da ocorrência dos fatos qualquer previsão normativa que autorizasse a sua aplicação. Somente a Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, previa a aplicação da multa de ofício de 75% pela falta de recolhimento do tributo ou da multa isolada de 150%, que era aplicada apenas em caso de fraude. Assim, a multa isolada objeto do presente auto de infração somente passou a ser exigida no art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, art. 14. Ao aplicar a referida multa a fatos geradores anteriores a sua vigência, o Fisco está promovendo uma retroação da lei, o que só é admitido no Direito Tributário quando beneficiar o contribuinte, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN;

- É completamente inadequada a aplicação da multa isolada em cumulação com a multa de ofício sobre a mesma infração;

- É flagrante a desproporcionalidade entre a suposta infração cometida e a multa cominada, de modo que fica evidente o fito confiscatório da multa de 125% (75% + 50%) imputada na autuação.

Solicitou a juntada posterior de documentos, bem assim a produção de todas as provas em direito admitidas.

Requeru que as intimações referentes ao presente processo sejam feitas somente em nome de seus patronos Dr. Rodrigo Maito Silveira e Dr. José Roberto Martinez de Lima, no seguinte endereço: Avenida Paulista, nº 1294, 8º andar, CEP 01310-100, município de São Paulo, SP.

A 3ª Turma da DRJ/RPO, em 25/11/2010, considerou o lançamento procedente, por meio do Acórdão 14-31.675, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. LUCRO REAL.

Somente se admite a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, dos valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, bem assim dos resultados e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real.

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

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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. 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.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 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.

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 nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

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

A empresa foi cientificada do acórdão da DRJ/RPO na data de 16/12/2010 (cf. AR de fl. 883).

Irresignada com a decisão da DRJ, a empresa interpôs Recurso Voluntário (fl. 886 e ss) tempestivamente na data de 14/11/2011, em que aduziu os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

A procuradoria apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário de fls. 1215 a 1248.

No CARF, a turma julgadora resolveu baixar o feito em diligência, por meio da Resolução 1401-000.132, da sessão de 11/04/2012, em que solicitou informações sobre a infração que trata dos juros sobre empréstimos bancários efetuados por meio do PESA, assim como informações sobre pagamento de tributos para fins de aplicação de prazo decadencial.

Terminada a diligência, a fiscalização preparou e anexou a este processo administrativo fiscal Relatório de Procedimento Fiscal - Diligência, de fls. 1187 a 1205, que será debatido mais adiante.

Cientificada da informação fiscal preparada ao final da diligência, a empresa não se manifestou de seu teor.

Na data de 02/12/2014, a recorrente peticionou pedido de julgamento em conjunto deste processo com o processo nº 15956.000497/2010-24, referente a um auto de infração lavrado em face de uma empresa do mesmo grupo econômico da recorrente (São Martinho S/A), com alegação de que ambos os processos tratam de matérias idênticas.

Este é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Com relação ao pedido de julgamento deste processo em conjunto com o processo 15956.000497/2010-24 da empresa São Martinho S/A, apesar de tratar das mesmas matérias aqui discutidas, convém observar que o citado processo já foi levado a julgamento por esta turma do CARF na sessão de 01/02/2016, que gerou o acórdão 1401-001.524, e que teve como relator o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, não havendo como atender o pleito da recorrente.

Pois bem.

Como dito, o processo administrativo fiscal em questão resume-se à validação (ou não) do lançamento fiscal referente às seguintes infrações:

1) Glosa de despesas de financiamento bancário por meio do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa, criado pela Lei nº 9.138/95, por meio do qual os produtores rurais que possuísem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional.

2) Lançamento por exclusão indevida a título de depreciação acelerada incentivada, a que se refere o art. 314 do RIR/1999, do custo da cultura de cana-de-açúcar e de valores de aquisição de máquinas agrícolas.

3) Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Tentarei aqui reproduzir as conclusões a que cheguei de acordo com a ordem argumentativa trazida pela recorrente, para facilitar a compreensão.

NULIDADE

A Recorrente pugna pela nulidade do lançamento fiscal pela ausência de recomposição da apuração do IRPJ e CSLL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, como também quanto aos exercícios subsequentes. Alega que deveria ter sido

considerado como dedutível parcela do valor por ela excluído, correspondente à depreciação normal ou à quota de exaustão aplicável, no próprio exercício da autuação e nos seguintes.

De plano, posso afastar o pleito de nulidade, pois tal pedido deve ser reconhecido e avaliado como mérito.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece as hipóteses de nulidade do auto de infração:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O art. 10 também do Decreto nº 70.235/1972, por sua vez, estabelece o reconhecimento de nulidades formais no lançamento:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Como a demanda por nulidade não se encaixa em nenhuma das hipóteses aqui destacadas, rejeito o pedido de nulidade da Recorrente, para analisá-lo dentro do mérito.

DECADÊNCIA

Como foi cientificada do auto de infração em 28/09/2010, a Recorrente alega no título "**IV.1. A decadência do direito de efetuar o lançamento relativamente aos meses de janeiro a agosto de 2005**" que *O lançamento fiscal deve ser imediatamente cancelado em relação ao período compreendido entre janeiro e agosto de 2005, uma vez que, nos termos do artigo 150, §4º, operou-se a decadência em razão do decurso do prazo de 5 anos contados a partir do momento em que se sucederam os respectivos fatos geradores.*

Argumenta também o seguinte: *Vale deixar claro que a contagem do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, deve ser feita tomando por base o regime de apuração do tributo. Assim, ao contrário do restou consignado na decisão de 1ª instância, o termo de início de contagem do prazo decadencial deve ser considerado a cada mês de*

apuração do IRPJ e da CSL, conforme já concluiu o CARF no seguinte precedente: traz para isso trecho de ementa do Acórdão 103-23.449; J. 18.04.2008; Rel. Leonardo de Andrade Couto; DOU 17.06.2008)

Pois bem.

É cediço que o IRPJ e a CSLL são tributos complexivos, cujo fato gerador se concretiza no último dia do período de apuração - trimestral ou anual, conforme a opção da empresa -. No ano de 2005, a empresa optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL; assim sendo, o fato gerador se concretizou no dia 31/12/2005, tendo iniciado a contagem do prazo decadencial na data de 01/01/2006. Por conseguinte, a ciência do lançamento fiscal poderia ter sido efetuada até 31/12/2010, conforme o prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN. Como a empresa tomou ciência da autuação na data de 28/09/2010, não houve decadência dos tributos aqui discutidos.

E não se trata de discutir se houve pagamento antecipado do tributo ou não. Este questionamento somente deveria ser aduzido caso a fiscalização tivesse aplicado o prazo do art. 173, I do CTN, em razão de falta de pagamento antecipado de tributo. Como o prazo decadencial aplicado neste lançamento fiscal foi mais favorável à empresa (prazo decadencial do § 4º do art. 150, do CTN), não há o que discutir quanto a este ponto.

Assim como para o IRPJ, a contagem do prazo decadencial para a CSLL também segue § 4º do art. 150, do CTN, como corretamente afirmou a recorrente, e não o prazo do art. 45 da Lei 8.212/91. Entretanto, a CSLL não foi alcançada pela decadência, eis que o prazo (decadencial) para o lançamento se esgotaria em 31/12/2010, sendo que, se a ciência do lançamento se deu em 28/09/2010, não decaiu o direito de a fazenda nacional de efetuar o lançamento.

Nesse sentido, afasto a arguição de decadência.

JUROS BANCÁRIOS SOBRE FINANCIAMENTOS SECURITIZADOS

A fiscalização efetuou o lançamento fiscal aqui descrito - redução indevida do lucro real (exclusão) - pelo fato da recorrente não apresentar fundamentação legal autorizadora dessa dedução.

A DRJ concluiu que a Recorrente não teria comprovado que o valor excluído na apuração do lucro real é relativo a juros pagos ou incorridos no período, deixando de apresentar qualquer documento fornecido pelos bancos credores que comprovasse suas alegações, além do que *"os juros pagos ou incorridos são despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro contábil"*, não existindo *"previsão legal para sua exclusão, também, na apuração do lucro real"*;

A recorrente, no título **"IV.2. A impossibilidade da glosa das despesas financeiras relacionadas a financiamentos securitizados decorrentes do PESA"**, por sua vez, alega ter apresentado os contratos de renegociação de dívidas agrícolas, bem como o modo como foram calculadas as exclusões mês a mês.

Também alega que, por se tratar de despesas financeiras correspondentes a juros pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos - PESA, criado pela Lei nº 9.138/98, por meio do qual os produtores rurais que possuísem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas, mediante a aquisição de Certificados do

Tesouro Nacional, é evidente que não se sustenta a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, sobretudo por se tratar de despesas financeiras necessárias, usuais e normais, cuja dedutibilidade é assegurada pelos artigos 299 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3.000/99);

Por fim, afirma que o fiscal motivou o lançamento por não haver fundamento legal nem motivo para dedução das despesas com juros. Já com relação à DRJ, consignou que a Delegacia de Julgamento fundamentou o lançamento pela falta de produção probatória, que permitisse justificar a dedutibilidade. A Recorrente, entretanto, alega permissão da dedução com base nos arts. 299 c/c 249 e 250 do RIR/99.

Traz definição do que é o Programa de Saneamento de Ativos (PESA), conforme reproduzido abaixo (fl. 896):

Com o advento da Lei nº 9.138/95, o governo federal autorizou que as instituições financeiras promovessem o alongamento das dívidas de crédito rural com recursos garantidos pelo Tesouro Nacional, por meio da emissão de cédula de crédito rural.

Baseada nessa lei, foi editada, pelo Conselho Monetário Nacional - CMN, a Resolução nº 2.471/98, que regulamentou a renegociação das dívidas originárias do crédito rural.

No caso, o devedor adquiria, por meio da instituição financeira credora, Certificados do Tesouro Nacional (CTNs), que possuíam valor equivalente ao saldo da dívida a ser renegociada.

Tais títulos eram adquiridos por um valor bastante inferior ao respectivo saldo devedor, mas com a previsão de serem atualizados com base em um determinado índice durante um tempo fixado (20 anos) até atingirem o valor do saldo da dívida que estava sendo renegociada.

Assim, os referidos títulos ficavam em poder da instituição financeira credora como garantia do valor principal para, futuramente, serem devolvidos ao devedor, não podendo ser comercializados.

A atualização dos referidos títulos era, então, utilizada para abater a atualização da dívida contraída entre o devedor e a instituição financeira credora, reduzindo os valores que iam sendo pagos pelo devedor à respectiva instituição a título de encargos decorrentes da dívida.

Ou seja, para simplificar a explicação, o devedor rural adquiria CTNs para que a atualização desses títulos reduzisse os valores dos encargos das dívidas rurais junto às instituições financeiras credoras.

Assim, o devedor teria um menor desembolso líquido para pagamento de juros às instituições financeiras.

Ao efetuar as securitizações das suas dívidas, a Recorrente contabilizou os valores dos empréstimos, bem como dos títulos adquiridos.

Pois bem.

A discussão deve se cingir em saber se as despesas de juros securitizados excluídas do resultado fiscal estão amparadas pela legislação fiscal.

Como já dito acima, foi julgado um processo que trata dos mesmos fatos aqui discutidos e que teve como relator o I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

Por ter desenvolvido com propriedade o assunto aqui discutido, e em busca da celeridade processual, passo a expor trechos de seu voto no acórdão 1401-001.524, da sessão de 01/02/2016, os quais passo a adotar como razões de decidir. Farei, por óbvio, as adaptações que trazem à realidade os dados aplicáveis a este processo:

(início de trechos do voto adaptado)

A DRJ negou provimento por dois motivos. Primeiro, por falta de previsão legal para sua dedução e, segundo por falta de provas (fl. 869):

(início de trecho do voto da DRJ)

Analisando os documentos apresentados pela contribuinte, não se vislumbra o enquadramento do valor excluído em nenhuma das hipóteses acima citadas.

Além disso, a contribuinte não comprova que o valor excluído na apuração do lucro real é relativo a juros pagos ou incorridos no período. Fica no campo das alegações, apenas afirmando que é correspondente à diferença entre o valor a maior da atualização da sua dívida e o valor decorrente da atualização dos títulos do Tesouro Nacional adquiridos, sem anexar ao processo qualquer documento fornecido pelos bancos credores que comprovasse as suas alegações.

(término de trecho do voto da DRJ)

Assim justificou a Recorrente essa exclusão (fl. 32):

(início de trecho do TVF)

Com base na Resolução nº 2471/98 do Banco Central do Brasil e outros diplomas legais vigentes, a Sociedade securitizou em 1998, 1999 e 2000 a dívida assegurada junto às instituições financeiras, através de aquisição, no mercado secundário, de Certificados do Tesouro Nacional CTN, como garantia de moeda de pagamento do valor do principal da dívida. Os financiamentos securitizados estarão automaticamente quitados nos seus vencimentos mediante o resgate dos Certificados do Tesouro Nacional, que se encontram custodiados pelas instituições financeiras credoras. Referidos certificados não são comercializáveis e destinam-se exclusivamente à liquidação desta dívida. O desembolso da sociedade durante os 20 anos de vigência desta securitização limita-se ao pagamento anual de montantes equivalentes à aplicação de percentuais variáveis entre 3,9% e 4,96% ao ano sobre o valor securitizado, atualizado monetariamente pelo IGPM, limitado a 9,5% ao ano até a data do pagamento anual. Esta obrigação foi registrada nas demonstrações financeiras de acordo com o valor destes desembolsos futuros.

(término de trecho do TVF)

Em seu recurso voluntário, complementa (fl. 900):

(início de trecho do RV)

Em 26 de fevereiro de 1998, o Banco Central editou a Resolução nº 2.471, que possibilitou a diversas empresas do setor agrícola brasileiro renegociar suas dívidas decorrentes de operações de crédito rural com as instituições financeiras credoras, condicionando esta renegociação à securitização da dívida por meio de

aquisição, por parte das empresas devedoras, de CTNs, que deveriam ser entregues às instituições financeiras credoras em garantia de pagamento do valor do principal das dívidas. A renegociação das dívidas envolveu, basicamente: (i) a formatação de prazo de vinte anos para reembolso do principal das dívidas; (ii) a denominação do IGPM como indexador do principal da dívida; (iii) a determinação dos encargos da dívida, a partir da renegociação, em juros de 8% a 10% ao ano, conforme o valor do débito apurado, para pagamento anual; (iv) a constituição de garantia ao pagamento do principal através da cessão dos CTNs; e (v) a determinação da forma de pagamento do principal, em uma única parcela, mediante resgate dos títulos oferecidos em garantia. Esta renegociação recebeu o nome de PESA Programa Especial de Saneamento de Ativos. Na adesão ao PESA, a subscrição dos CTNs, emitidos com valor nominal idêntico ao montante das dívidas renegociadas, foi realizada considerando-se a taxa de desconto de 12% ao ano em relação ao prazo de vinte anos. Desta forma, os títulos foram adquiridos efetivamente por 10,3667% de seu valor de face, que também é corrigido pela variação do IGPM. Posteriormente, em 31 de julho de 2003, o Banco Central editou a Resolução nº 3.114, que autorizou a aplicação de um bônus de 5 pontos percentuais sobre as taxas de juros das operações renegociadas no âmbito do PESA, o que reduziu efetivamente os juros a serem pagos anualmente para taxas de 3 a 5% ao ano, conforme o valor das dívidas. Aderimos ao PESA entre 1998 e 2000, com o objetivo de quitar nossas dívidas entre 2018 e 2020. **Pelo fato de os CTNs terem o mesmo valor nominal que o saldo devedor da dívida renegociada até o prazo final, não será necessário contrairmos outras dívidas para amortizar a dívida do PESA. Conseqüentemente, no prazo de 20 anos, o nosso fluxo de saída de caixa anual estará limitado entre 3,0% e 4,96% sobre o valor da dívida refinanciada, ajustado pelo IGPM. O valor das obrigações em aberto nos termos do PESA [...] reflete o montante da saída do fluxo de caixa futura, ou seja, o fluxo futuro de juros nominal que deveria ser pago na data zero de referência.**

Nesse sentido, resta evidente que a Recorrente possuía uma dívida necessária ao desempenho de suas atividades.

Para comprovar o valor da despesa necessária que foi excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, segue adiante a atualização das dívidas, bem como dos CTNs no ano de 2005:

(...)

(término de trecho do RV)

Segundo a fiscalização (fl. 85):

(início de transcrição TVF)

"(...) O montante excluído na apuração do Lucro Real do Exercício decorre da divergência entre o resultado contábil apurado com base no conceito de "essência" da securitização versus o resultado fiscal apurado com base nos índices de atualização determinados nos respectivos contratos de financiamento decorrentes de créditos rurais".

(...)

12 Controle de Adição / Exclusão PESA do período de 2004 e 2005. (fl. 33)

Considerando os documentos apresentados, intimamos a fiscalizada a apresentar a base legal utilizada para a exclusão do valor de R\$ 4.078.538,00 do

Lucro Real do Cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2005, correspondente aos Financiamentos Securitizados. Em resposta à intimação foi 1- Demonstrativo de saldos das contas contábeis utilizadas na apuração dos valores excluídos na carga tributária - Financiamento Securitizados e 2 - Controle de Adição / Exclusão - PESA, este último já apresentado anteriormente.

Em resposta à intimação foram apresentados: 1- Demonstrativo de saldos das contas contábeis utilizadas na apuração dos valores excluídos na carga tributária - Financiamento Securitizados e 2- Controle de Adição / Exclusão PESA, este último já apresentado anteriormente.

No controle de Adição/Exclusão PESA, é possível constatar que o valor proveniente das adições foi calculado levando em consideração o saldo atualizado da dívida conforme contrato, o valor da Cédula do Tesouro Nacional, bem como o valor da "essência". Não é possível constatar, no entanto, os motivos da exclusão efetuada pela fiscalizada, mês a mês. Nesta oportunidade, não houve apresentação da base legal utilizada pela fiscalizada para efetuar as exclusões, nem os lançamentos correspondentes aos Financiamentos Securitizados, conforme solicitado no termo de intimação fiscal.

(...)

Embora tenham sido apresentados os contratos de renegociação das dívidas agrícolas, bem como o modo como foram calculadas as exclusões mês a mês, não restou claro o motivo, tampouco a base legal, pelo qual os valores foram excluídos do lucro real, sendo que esta fiscalização decidiu pela glosa de tais valores excluídos da apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2005.

(término de transcrição TVF)

A Recorrente, por sua vez, assevera que a base legal seria o art. 299 e 374, ambos do RIR/99, pois tratar-se-ia de despesas financeiras de "juros pagos em decorrência de empréstimos contraídos junto a instituições financeiras, com o objetivo de incrementar as atividades contempladas no objeto social da Recorrente" (fl. 900).

No intuito de comprovar a despesa financeira, trouxe em seu recurso tabela com a atualização das dívidas, dos CTNs no ano de 2005 e o valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL (fl. 902):

USINA SÃO MARTINHO S/A - MOVIMENTAÇÃO FINANCIAMENTOS SECURITIZADOS E CERTIFICADOS DO TESOIRO NACIONAL					
		2004	2005		
Banco	Contrato	Saldo atualizado considerando pagamentos de anos anteriores	Pagtos	Encargos	Saldo
Bradesco	9400001	9.590.775	(351.013)	468.296	9.708.057
Bradesco	9400002	3.077.384	(94.642)	132.286	3.115.028
Bradesco	9600006	46.995.274	(1.822.267)	2.396.895	47.569.902
Bradesco	98100	14.974.475	(562.025)	745.134	15.157.584
Bradesco	9905001	70.037.328	(2.744.730)	3.599.805	70.892.402
Itau	519 00012700 0	6.204.304	(222.940)	298.743	6.280.106
Total Financiamento (1)		150.879.539	(5.797.617)	7.641.159	152.723.081
Bradesco	CTN2018	(15.649.813)		(2.092.721)	(17.742.534)
Itau	CTN2019	(1.183.322)		(158.236)	(1.341.558)
Bradesco	CTN2020	(11.983.086)		(1.601.054)	(13.584.140)
Total CTN (2)		(28.816.221)	-	(3.852.011)	(32.668.232)
Despesa necessária líquida (1-2) = 3		122.063.318	(5.797.617)	3.789.148	120.054.849
Ajuste Valor Presente do fluxo de caixa (4)				289.391	
Total excluído no Lucro Real e Base de cálculo da CSL (3+4)				4.078.539	

Dessa forma, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e ante a dúvidas quanto à natureza da glosa, propôs-se baixar o feito em diligência (fls. 1208 a 1214):

- Para que a fiscalização investigue melhor e esclareça a seguinte assertiva “divergência entre o resultado contábil apurado com base no conceito de ‘essência’ da securitização versus o resultado fiscal apurado com base nos índices de atualização determinados nos respectivos contratos de financiamento decorrentes de créditos rurais”

- Verificar por amostragem se os valores da Tabela acima são verossímeis e condizentes com os contratos e a contabilidade, solicitando ao Contribuinte, se for o

caso, detalhar e explicar melhor de forma individual e analítica a formação da Tabela Acima.

- Aproveitando a diligência, para efeito de aplicação da decadência, verificar se houve ou não pagamentos dos tributos dentro dos fatos geradores, conforme afirmado pela Recorrente em seu Recurso.

Ao fim, elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas no sentido de avaliar a real natureza dessa exclusão.

Ao final entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

A fiscalização intimou o contribuinte a esclarecer detalhadamente tudo quanto fora requisitado na diligência e a Recorrente o fez na forma solicitada. O Relatório Fiscal (fls. 1187 a 1205) é bastante extenso e detalhado, de forma que aqui será transcrito apenas os pontos mais relevantes.

No que diz respeito aos Esclarecimentos Preliminares sobre os Financiamentos Securitizados assim foi relatado pelo fiscal os esclarecimentos do contribuinte:

(início da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

A diligenciada, tal como diversas empresas agrícolas, principalmente na década de 80, possuía dívidas rurais representadas por Cédulas Rurais Pignoratícias junto a instituições financeiras originárias, que oneravam seu fluxo de caixa operacional.

Que, nesse contexto, o governo federal, com o objetivo de alongar as dívidas rurais com condições especiais, decidiu por securitizá-las por meio da instituição do Programa Especial de Saneamento de Ativos PESA através da Resolução BACEN nº 2.471/98 do Banco Central do Brasil (anexou resolução citada, fls. 1067 a 1072).

Que tal Programa, conforme prevê o §2º do artigo 1º da Resolução BACEN 2471/98, determinou que a **renegociação das dívidas está condicionada à aquisição, pelos devedores, por intermédio de instituição financeira credora, de Títulos ou Certificados do Tesouro Nacional (CTNs)**, tipificado no anexo da Resolução, cujo valor de face era equivalente ao da dívida renegociada e, além disso, **com uma remuneração à taxa de desconto de 12% aa, acrescida de IGPM**, com um prazo para reembolso de 20 anos. (grifei).

Por sua vez, **sobre as dívidas securitizadas são acrescidos os seguintes encargos financeiros: variação do IGPM, acrescido da taxa efetiva de juros**, com vencimento em 20 anos, coincidindo com o resgate dos CTNs (Ao final do prazo de 20 anos, o valor do Certificado tornar-se-á equivalente ao valor atualizado da dívida rural), (grifei)

Por conseguinte, durante os 20 anos de vigência da securitização, **o único desembolso da diligenciada (recorrente) será o pagamento anual dos juros calculados sobre as dívidas securitizadas**. (grifei)

Complementa, ainda, explicando que a atualização dos Certificados do Tesouro Nacional à taxa de 12% aa, acrescida do IGPM, somada ao valor de face dos títulos adquiridos, ao final do prazo de 20 anos, equivalerá ao montante principal da dívida rural securitizada. Ou seja, ao final de 20 anos a diligenciada terá desembolsado apenas os juros da dívida securitizada, uma vez que o valor principal será quitado mediante o resgate dos Certificados do Tesouro Nacional.

No que diz respeito ao **Tratamento Contábil dos financiamentos securitizados**, ainda respondendo à questão 1 da intimação:

Segundo a diligenciada, a doutrina contábil defende a posição de que a contabilidade, nos casos em que haja **conflito entre a forma e a essência**, deve atentar à representação dos fatos econômicos, **sempre se preocupando com a sua substância, a sua essência**, ou seja, com a sua verdadeira natureza, mais do que com a forma jurídica de que se reveste. (grifei).

Que isso não significa que a Contabilidade deve esquecer-se das formas jurídicas. Contudo, quando as formas jurídicas estiverem dissimulando a realidade econômica dos fatos ou puderem provocar distorções nas informações ao usuário das demonstrações contábeis quanto à verdadeira posição patrimonial e de resultado de uma entidade, será preciso dar prioridade à realidade econômica.

Que o conceito da contabilização dos fatos econômicos pela essência da operação foi ratificado com o advento da Lei nº 11.638/2007. Segundo a referida lei, os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis passaram a trazer em seu bojo o princípio da essência versus forma justamente para dar mais transparência às demonstrações contábeis, pois, deste modo, são capazes de divulgar a efetiva realidade econômica das entidades.

Que até novembro de 2002, o PESA era contabilizado pela diligenciada de acordo com a forma. **A contabilidade tinha o registro do passivo com as dívidas securitizadas e outro passivo (conta redutora) com os Certificados do Tesouro Nacional atualizados, resultando um efeito líquido da operação naquela data.** . (grifei).

Que a operação denotava as seguintes características: a) Os Certificados do Tesouro Nacional possuíam índices de atualização superior ao das dívidas securitizadas; b) Os Certificados do Tesouro Nacional são inalienáveis; c) A diligenciada continuaria pagando os juros das dívidas securitizadas; e d) Ao final do prazo de 20 anos, os Certificados do Tesouro Nacional atualizados quitariam as dívidas securitizadas.

Que em razão disso, a diligenciada, ao analisar a operação em sua essência, verificou que, no momento em que securitizou as dívidas por meio da aquisição dos Certificados do Tesouro Nacional, não mais possuía as dívidas securitizadas nem os certificados adquiridos, mas apenas a obrigação de pagamento (desembolso) dos juros das dívidas securitizadas.

E, sendo assim, **em dezembro de 2002, a diligenciada decidiu refletir na contabilidade a essência da operação para demonstrar a verdadeira obrigação futura em seu passivo**, que é o montante de juros futuros das dívidas. (grifei).

Demonstra esta situação, alegando que **as demonstrações contábeis da diligenciada passaram a demonstrar no passivo somente os juros futuros que seriam efetivamente desembolsados**, trazendo-os a valor presente por uma taxa de desconto utilizada pelo mercado naquele momento. (grifei).

Em dezembro de 2002, a diligenciada tinha os seguintes saldos:

Dívida securitizada atualizada	R\$ 123.665.130,76
Certificados do Tesouro Nacional adquiridos atualizados	R\$ 68.846.559,44
Total de juros a serem desembolsados (Essência)	R\$ 85.757.454,96

Para demonstrar contabilmente somente o montante de juros futuros, foram realizados lançamentos contábeis resultando na seguinte movimentação:

Contabilidade		Saldo em 31/12/2002	
		Antes dos Lançamentos de ajuste	Depois dos Lançamentos de ajuste
Passivo	Dívidas Securitizadas	R\$ 123.665.130,76	R\$ 123.665.130,76
Passivo	(Certificado do Tesouro Nacional)	(R\$ 68.846.559,44)	(R\$ 68.846.559,44)
Passivo	Equalização		R\$ 30.938.883,64
		R\$ 54.818.571,32	R\$ 85.757.454,96
Resultado	Despesa Financeira		R\$ (30.938.883,64)

Ajuste da equalização da dívida:

D – Conta de Resultado

C – Equalização – Passivo R\$ 30.938.883,64

A fim de fazer o ajuste com o objetivo de equalizar a mudança de critério contábil da forma para a essência e demonstrar os efetivos juros futuros a serem desembolsados a diligenciada debitou R\$ 30.938.883,64 na conta de resultado e **creditou o referido valor no passivo**.

A referida mudança de critério contábil de registro do PESA com efeitos no resultado contábil necessitava ser refletida na apuração do IRPJ e da CSLL. Em razão disso, para preservar e manter os mesmos efeitos fiscais que ocorreram se continuasse a contabilizar a dívida e os CTNs, a diligenciada também precisou ajustar os efeitos contábeis da apuração do IRPJ e da CSLL.

Desta forma, conforme apuração do Lucro Real no período de 2002, foi feita uma adição da receita decorrente dos ajustes mencionados acima no valor de R\$ 30.938.883,64, uma vez que a contabilidade se pautou pela essência da operação e, assim, era preciso neutralizar os respectivos efeitos fiscais. Por sua vez, houve o registro desta operação na parte B do Lalur, a fim de que houvesse controle fiscal destas operações.

Que, devido a estes ajustes contábeis, a partir de 01/01/2003, passou-se a considerar na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL os resultados do PESA com **base no registro da operação pela essência**. Assim, do ponto de vista contábil, mensalmente o saldo do passivo representado pelos juros a pagar (essência) é atualizado observando as taxas contratuais. E, por sua vez, do ponto de vista fiscal, o valor da dívida e os CTNs são atualizados mensalmente pelos encargos contratuais.

(término da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

O que se percebe das explicações acima e do que se transcreve abaixo a respeito do entendimento do fiscal é que o primeiro ponto que a fiscalização e a autuada entraram em acordo é o fato de que os ajustes em comento devido a essa equalização seria

meramente para fins gerenciais e como afetou a contabilidade teria que ser anulado extracontabilmente através de adições ou exclusões no LALUR.

Isso quer dizer que a base legal até então perseguida encontra esteio nessa constatação.

Eis as palavras do Fiscal a esse respeito (fls. 1200):

(início da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

Antes de analisar estas questões, claro está que a retificação da contabilidade para atender à realidade econômica (ajuste à essência em prejuízo da forma jurídica), justifica-se apenas como necessidade gerencial, para atender interesses de acionistas e demais usuários das demonstrações financeiras. Para a Receita Federal, no entanto, qualquer tipo de ajuste realizado pelo contribuinte neste sentido, no que diz respeito a este ano calendário, deve ser seguido de outro ajuste, de modo que não haja reflexo algum na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social, bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

Quanto a esta questão, a diligenciada está de pleno acordo conforme manifestação acima já mencionada. (destaquei)

(término da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

Passemos agora a se deter sobre o aspecto quantitativo dessa exclusão que foi glosada e verificarmos se esse ajuste de equalização para refletir na contabilidade "a essência sobre a forma" não produziu mesmo nenhum efeito fiscal como assevera a Recorrente.

E continua o fiscal (fl. 1200 e ss):

(início da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

Quanto à expressão "baixados na contabilidade" utilizada pela diligenciada acerca das contas de dívidas do financiamento securitizado e Certificado do Tesouro Nacional, cabe observar que a diligenciada ao utilizar o termo "baixa" na contabilidade equivocou-se, uma vez que não houve o desaparecimento de tais contas da contabilidade após a mudança de critério contábil utilizada.

Por meio do anexo II, apresentado em resposta ao termo de intimação fiscal, é possível verificar que a diligenciada, ao proceder à mudança de critério contábil, ajustando a sua contabilidade pela "essência", repartiu a despesa com financiamento securitizado a que alega ter direito em dois tipos:

1) **Contábil:** trata-se de despesa com financiamento securitizado cujo valor foi contabilizado (reflete a substância das operações); e

2) **Fiscal:** trata-se do ajuste extracontábil utilizado para se chegar ao valor integral da despesa a que a diligenciada alega ter direito.

Em números, temos no ano calendário de 2005, os seguintes valores, considerando planilhas retificadas, todos em Reais:

Contabilidade	Fiscal		
	Dívida (Despesa Financeira)	CTN (Receita Financeira)	Lalur (Ajuste – Adição) “Despesa Financ. – Receita Financ. – Contabilizado”
900.146,07	7.641.486,63	2.662.474,00	4.078.866,56

(término da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

O fiscal então após rastrear todas as contas contábeis, detectou apenas aquelas que foram responsáveis por alterar a Demonstração de Resultado do Exercício e, conseqüentemente, a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano calendário de 2005, no que diz respeito aos Financiamentos Securitizados: 425140 Juros sobre Empréstimos e Financiamentos, 425102 Juros Recebidos ou Auferidos e 425131 Juros Pagos ou Incorridos.

E fazendo os expurgos de movimentações outras estranhas a essas operações, chegou no seguinte resultado (fls 1177 e 1178):

(início da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

Desta maneira, constatamos que a diligenciada, ao apurar o Demonstrativo de Resultado de Exercício, deduziu o valor de **R\$ 900.146,14**, durante o ano calendário, conforme demonstrativo anexo II (fls. 1073) apresentado a esta fiscalização. Mensalmente teremos os seguintes valores:

Meses	425131 Juros Pagos/Incorridos - saldo devedor e (saldo credor)	425102 Juros Recebidos/ Auferidos (Saldo Credor)	425140 Juros sobre Empréstimos e Financiamentos - saldo devedor e (saldo credor)	Total	Total Acumulado Mensal
Janeiro	0,00	(180.537,14)	797.654,72	617.117,58	617.117,58
Fev	0,00	(157.054,85)	679.166,31	522.111,46	1.139.229,04
Março	0,00	(244.022,32)	1.149.099,83	905.077,51	2.044.306,55
Abril	(1.057.628,17)	(247.628,57)	1.167.594,19	(137.662,55)	1.906.644,00
Maio		(109.216,04)	213.840,91	104.624,87	2.011.268,87
Junho		(70.376,75)	113.402,76	43.026,01	2.054.294,88
Julho		(87.839,69)	161.019,42	73.179,73	2.127.474,61
Agosto		(45.744,19)	42.106,16	(3.638,03)	2.123.836,58
Setembro		(56.838,36)	90.888,00	34.049,64	2.157.886,22
Outubro		(220.402,56)	517.211,62	296.809,06	2.454.695,28
Novembro	(328.800,95)	(196.130,31)	783.365,31	258.434,05	2.713.129,33
Dezembro	(2.161.514,85)	(143.405,34)	491.937,00	(1.812.983,19)	900.146,14
TOTAL	(3.547.943,97)	(1.759.196,12)	6.207.286,23	900.146,14	

(término da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

E finalmente, consegue chegar ao mesmo número que produziu a autuação (R\$ 4.078.866,56), ou seja, na diferença que foi excluída indevidamente na apuração do Lucro

Real (R\$ 4.078.866,56) a título de complemento da despesa não escriturada, resultando, assim, na exclusão objeto do lançamento.

Eis essa conclusão nas palavras do fiscal (fls. 1178 e 1179):

(início da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

No que diz respeito aos valores apurados extracontabilmente segundo o que a diligenciada alegou, temos as seguintes informações para o ano calendário de 2005:

Que a atualização da dívida foi de: R\$ 7.641.486,63 a título de despesa financeira. Que a atualização da Cédula do Tesouro Nacional foi de: R\$ 2.662.474,00 a título de receita financeira.

As atualizações das dívidas e das Cédulas do Tesouro Nacional foram calculadas segundo as planilhas apresentadas pela fiscalizada denominadas: 1) Resumo da atualização financeira das operações PESA Dívidas Securitizadas e dos Certificados do Tesouro Nacional, bem como planilhas individuais para cada Cédula Rural Pignoratória e Hipotecária efetuada junto aos bancos Bradesco, Itaú e Banco do Brasil.

Por meio da análise das planilhas mencionadas (realizadas por amostragem), constatamos que a diligenciada possui um resultado líquido da operação de R\$ 4.979.012,63.

Uma vez que a diligenciada registrou em sua contabilidade o valor de R\$ 900.146,07, como já demonstramos anteriormente, a diferença foi excluída na apuração do Lucro Real (R\$ 4.078.866,56) a título de complemento da despesa não escriturada, resultando, assim, na exclusão objeto do lançamento.
(destaquei)

(término da transcrição do relatório do procedimento fiscal - diligência)

Apesar de o fiscal não ser conclusivo, o que se verifica é que ele não infirmou a demonstração analítica feita pelo contribuinte no sentido de demonstrar que a Recorrente não tenha neutralizado os efeitos contábeis efetuados no seu resultado. Por outras palavras, a diligência não provou que os ajustes efetuados pela contribuinte em sua contabilidade produziu qualquer efeito fiscal indevido, sem previsão legal. Tratou-se apenas de neutralizar extracontabilmente as equalizações feitas pela Recorrente o que retira o fundamento da manutenção do auto de infração.

(término do trecho do voto adaptado)

Diante disso, DOU provimento quanto a este item.

DEPRECIACÃO INCENTIVADA DE ATIVIDADE RURAL

Como relatado, a fiscalização lavrou auto de infração AI - Glosa da exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 48.558.294,85, de despesas relativas à depreciação incentivada de atividade rural (com base nos artigos 314 do RIR/99 e 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01), conexas ao cultivo de cana de açúcar. No entender da

autoridade fiscal, este benefício não seria aplicável a uma agroindústria, e, também, o cultivo da cana de açúcar estaria sujeito à exaustão, e não à depreciação.

Segundo a fiscalização (Fls. 35):

(início da transcrição do TVF)

3) No ano de 2005, a sociedade adquiriu R\$ 49.607.527,98 destinados ao ativo imobilizado permanente, dos quais R\$ 30.258.897,28 é referente às aquisições destinadas à formação da lavoura de cana-de-açúcar e R\$ 19.348.630,70 corresponde às aquisições de máquinas, veículos e equipamentos agrícolas utilizados em suas atividades rurais.

4) No ano de 2005, na determinação da base de cálculo do lucro real houve a adição da parcela depreciada no ano-calendário no montante de R\$ 12.906.021,15, sendo R\$ 9.435.754,84 correspondente a depreciação da lavoura de cana-de-açúcar e R\$ 3.470.266,31 referente a depreciação de máquinas, veículos e implementos agrícolas.

(...)

Da análise da contabilidade da auditada, constata-se que a usina se dedica à industrialização da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool e à venda destes produtos, no mercado interno e externo. Trata-se da chamada atividade agroindustrial, em que predomina a produção na visão industrial. A produção da cana-de-açúcar é tão somente uma das etapas do processo produtivo para a obtenção do álcool combustível e do açúcar cristal. (fl. 37)

(término da transcrição do TVF)

Também apresentarei aqui neste tópico trechos do voto do conselheiro Antonio Bezerra Neto no acórdão 1401-001.524, da sessão de 01/02/2016, com as devidas adaptações, os quais passo a adotar como razões de decidir:

(início do trecho do voto adaptado)

Delimitação

Para melhor delimitar a questão, cabe apontar alguns fatos relevantes.

No Termo de Verificação Fiscal, fez-se constar que a empresa, embora aufera predominantemente receitas referentes à produção de álcool e açúcar, também comercializa outros produtos em menor escala, auferindo por consequência receitas dessas atividades, que a fiscalização reconheceu como sendo produto de atividades rurais, quais sejam: venda de melão, cana de açúcar e de bagaço de cana. Dessa forma, ela fez o rateio e manteve as exclusões em favor do contribuinte dos custos de depreciação proporcionalmente às receitas líquidas dessas atividades em relação à receita líquida total.

Também por importante, cabe destacar matéria fática que considero isenta de divergência por parte deste colegiado. É que segundo o TVF, a Recorrente considerou dados de outros anos-calendário como base para depreciação acelerada referente ao ano-calendário de 2005 e isso também foi glosado pelo fiscal, nos seguintes termos (fl. 43):

(início da transcrição do TVF)

É possível constatar, pelo Livro de Apuração do Lucro Real, que as adições utilizadas para a aplicação do Lucro Real não se referem unicamente às máquinas e

implementos agrícolas adquiridos no ano calendário de 2005, tampouco os valores referente à lavoura são do ano-calendário de 2005.

Para que pudéssemos encontrar os valores adicionados referentes ao ano calendário de 2005, quanto às máquinas e implementos agrícolas, utilizamos as informações assentadas pela fiscalizada quanto aos bens objeto da depreciação acelerada incentivada, anexa ao presente.

(término da transcrição do TVF)

Por fim, quanto à depreciação acelerada incentivada relativa às máquinas e implementos, atente-se ao que a DRJ asseverou:

(...) verifica-se que, apesar de a impugnante não ter feito a segregação total das receitas, custos e despesas na contabilidade nem no Lalur, a autuante excluiu, no cálculo da infração apurada, os valores das máquinas e implementos agrícolas adquiridos no ano-calendário de 2005, correspondentes ao percentual que a receita líquida da atividade rural representa em relação à receita líquida total. Deduziu, também, na mesma proporção, a depreciação das máquinas agrícolas que haviam constado nas adições ao lucro líquido na determinação do lucro real, conforme se vê nos demonstrativos de fls. 45/46.

Motivação da autuação

Posto isso, a fiscalização manteve referida exclusão da depreciação acelerada, basicamente por dois motivos cumulativos, quais sejam. Primeiro não considerou que a atividade sucroalcooleira seja considerada uma atividade rural e, portanto, já de plano não teria direito ao benefício fiscal da depreciação acelerada. E cumulativamente ao atendimento dessa condição, asseverou também que, se por hipótese, a atividade agroindustrial sucroalcooleira fosse considerada como sendo atividade rural, mesmo em parte, ainda assim o benefício não lhe seria aplicável, pois o cultivo de cana de açúcar se enquadraria noutro tipo de instituto, o da "exaustão" e não o da "depreciação".

Enfrentaremos cada uma das duas questões de forma separada.

A DRJ, por sua vez, subsidiariamente ainda lançou mão de um outro argumento para manter a infração, qual seja, no fato de a Recorrente não ter segregado contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural beneficiada daquelas relativas às demais atividades não beneficiadas.

Conceituação de Atividade Rural

Primeiramente, traz-se à baila o dispositivo legal (art. 314 do RIR de 1999) que trata de vincular o benefício da depreciação acelerada à prática da 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).

Tratemos agora de saber a abrangência do termo "atividade rural", em termos do que foi positivado no nosso ordenamento jurídico.

A partir de 1990, a tributação das empresas de atividade rural passou a reger-se pela Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, a qual revogou os Decretos-leis nºs 902/69 e 1.382/74, implantando-se por assim dizer uma nova disciplina tributária para a atividade rural.

LEI nº 8.023, DE 12 DE ABRIL DE 1990 (redação original)

Conversão da Medida Provisória nº 167, de 1990

Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências.

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e matéria-prima produzida na área rural explorada.

(...)

Posteriormente, o art. 2º da Lei nº 8.023/90 sofreu nova modificação (Leis nº 9.250/95 e 9.430/96), alterando o inciso V e incluindo o inciso VI, respectivamente:

(...)

*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. (destaquei)

Da leitura dos dispositivos supra transcritos, vê-se que, na vigência dos Decretos-lei nºs 902/69 e 1.382/74, poderiam gozar do regime tributário favorecido as empresas constituídas para exploração agrícola ou pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal, com exclusão das empresas de transformação de seus produtos e subprodutos.

Com o advento da Lei 8.023/90, implantou-se a bem dizer uma nova disciplina tributária para a atividade rural, em que, se por um lado, possa se dizer que foi

ampliado o conceito de atividade rural, elencando-se novas modalidades, tais como a exploração da avicultura, cunicultura, etc, por outro lado, restringiu-se o "procedimento", ou melhor o "meio" pelo qual são admitidas "transformações", mesmo que nestas não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*.

Vale a pena, transcrever novamente o art. 2º, inciso V da Lei nº 8.023/90:

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; (destaquei)

Por óbvio que a lei cria sua própria realidade, podendo estabelecer presunções e ficções jurídicas. As definições legais geralmente são estipulatórias, estipulam definições dogmáticas com força cogente, mesmo que esteja em dissonância com a realidade.

Ora, não posso fugir de uma analogia. A lei nº 8.023/90 tratou de deixar mais claro, mais distinto o conceito de atividade rural, no sentido de que o uso de equipamentos industriais seriam ou não compatíveis com as ferramentas empregadas nas propriedades rurais.

Digo relevante, pois a distinção "com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" ligada não ao fim (produto *in natura*, sem alteração de sua composição ou característica), mas ao meio de se atingir esse fim, privilegiando obviamente a que os benefícios decorrentes do exercício dessa atividade, sejam dados ao agricultor ou criador que promovam, eles próprios, a transformação de seus produtos agrícolas com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais.

Em resumo, em minha interpretação, o que se apresenta como relevante para caracterização da atividade rural não é meramente o fato de que o processamento da matéria-prima originária da atividade rural tenha como resultado final os produtos na condição de *in natura*, embora esse fato também seja relevante. É que 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, definitivamente não está incluída no rol das atividades rurais.

Além é claro dessa condição básica, a outra questão também que considero fundamental aqui em relevo diz respeito aos meios e não tão somente aos fins. É uma questão de limitação do método, sim, e não meramente do produto final que precisa também ser *in natura*. Enfim, a questão relevante diz respeito a saber se o uso de equipamentos industriais seriam ou não compatíveis com as ferramentas empregadas nas propriedades rurais. Digo relevante, pois a distinção "com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" ligada não ao fim (a manutenção do produto no estado ainda *in natura*, sem alteração de sua composição ou característica), mas ao meio de se atingir esse fim, privilegiando obviamente a que os benefícios decorrentes do exercício dessa atividade sejam dados ao agricultor ou criador que promovam, eles próprios, a transformação de seus produtos agrícolas com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais. E nada disso aconteceu.

Por outro lado, poder-se-ia alegar uma contradição na última redação dada à Lei nº 8.023/90 ao manter a obrigatoriedade de utilização de "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" e ao mesmo tempo, por exemplo, permitir a pasteurização e acondicionamento do leite, que poderiam denotar a utilização de equipamentos não usualmente empregados nas atividades rurais.

Porém a contradição é apenas aparente, pois não é questão de tudo ou nada no que se refere à mecanização, tanto é que foi retirada a expressão "não configure procedimento industrial", mas uma questão de grau (mecanização) que o intérprete tem que apreender quando está diante do caso concreto. O que a lei quis exemplificar e para isso acrescentou para tanto um rol de atividades indo da mais complexa (pasteurização e embalagem do leite) para as mais simples (embalagem do mel e do suco de laranja), foi apenas que a transformação de produtos agrícolas/pecuários pode ocorrer, desde que em grau diminuto (sem alteração na composição), realizada a partir da matéria-prima produzida na própria área rural explorada, pelo próprio agricultor/criador, e com utilização de equipamentos e utensílios compatíveis com o grau limitado de transformação, assim delineado.

Apregoa-se que a expressão "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" é uma expressão vaga, cujo conceito não é fechado e que isso denotaria o uso de um conceito funcional visando a abertura para o futuro, para o progresso, para a mecanização e automatização em larga escala.

Ora, qual o conceito que é totalmente fechado? Depois da reviravolta lingüístico-pragmática no início do século XX, se percebeu que nenhum conceito é totalmente fechado. Ele sempre vai ter uma região de penumbra. Mas, existem regiões que claramente estão dentro do seu âmbito conceitual e outras que claramente estão fora. O que não se pode é dizer que tudo estaria fora de um conceito, afinal tem que se respeitar um mínimo semântico trazido em seu bojo, expresso no texto da Lei.

Dessa forma, não procede, portanto, o argumento daqueles que divulgam que equipamentos não usuais nada tem a ver com equipamentos de alta tecnologia, que implicariam ganho de produção em escala, afinal afirmam "o desenvolvimento tecnológico em matéria agrícola e mesmo pastoril ou pecuária tem-se dado a uma velocidade significativa".

Digo isso e repito, porque senão a expressão em referência seria oca e vazia. Teria que se dar a ela um mínimo de conteúdo semântico, mas os opositores não se dão ao trabalho de fornecer esse mínimo, se contentando em fazer da expressão letra morta.

Ora, não se nega que a alta tecnologia e a eficiência na atividade rural não sejam louváveis, mas não podemos nos esquecer de que estamos diante de uma definição de atividade rural para fins de obtenção de benefícios fiscais e, sendo assim, não é desarrazoado que o legislador queira dar tais benefícios apenas àqueles menos aquinhoados para suportar à incerteza e vulnerabilidade da atividade rural.

Como visto, não estou aqui a dizer que a recorrente não desenvolve atividade rural, mas tão somente aduzo que a relevância e a preponderância da atividade se dá na transformação do produto *in natura*, o que inflige inevitavelmente à empresa a natureza de uma indústria regular como qualquer outra que não tem o direito a desfrutar do referido benefício fiscal.

Para ser mais claro, mas servindo-se do mesmo *ratiocinatio*, entendo que cabe fazer referência à legislação previdenciária, que prevê distinção de tratamento para

empresas que desenvolvem atividade rural, atividade industrial rudimentar, atividade industrial regular e atividade agroindustrial.

Como atividade rudimentar, entende-se "... uma agricultura pouco desenvolvida, praticada com o uso de recursos rudimentares, precários. Um exemplo típico de agricultura rudimentar era a empregada no primeiro período do feudalismo - sistema fundamentalmente agrário - onde a força humana era intensamente utilizada e explorada." **Rudimentar** significa **aquilo que não se desenvolveu** ou se aperfeiçoou. É algo que se encontra no **estágio inicial**, elementar.¹ (*destaques são do original*)

A legislação previdenciária prevê enquadramento diverso para as empresas que desenvolvem as atividades acima elencadas, para fins de aplicação do código FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social, que determina a incidência das contribuições devidas a outras entidades e fundos (denominadas contribuições a terceiros) sobre a folha de pagamento. Caso seja enquadrada no FPAS 531 (Indústria rudimentar), a empresa deve recolher as contribuições para o Salário Educação (2,5%) e para o INCRA (2,7%); e caso seja enquadrada no FPAS 507 (Indústria regular), a empresa deve recolher as contribuições para o Salário Educação (2,5%), para o INCRA (0,2%), para o SESI (1,5%), SENAI (1,0%) e SEBRAE (0,6%).

Entendo que não seja importante trazer o tratamento previdenciário dispensado às agroindústrias², pois parto da premissa que a distinção para o real enquadramento para fins do gozo dos benefícios (do IRPJ) da atividade rural se deve na transformação da matéria-prima cultivada (meios empregados e fins alcançados) e não da distinção entre a atividade industrial e a atividade agroindustrial. Entretanto, caso a empresa exerça atividade exclusivamente industrial, mesmo que utilize matéria-prima decorrente da atividade rural, a meu ver, torna-se mais patente que os benefícios da atividade rural não devem se estender a esta empresa.

Em continuidade, constato que, para o enquadramento no código FPAS, a empresa deveria seguir o disposto nos artigos 137, 138 e 139, da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005 (IN 03/2005), e artigos 109, 110 e 111 da Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009 (IN 971/2009).

Estabeleceu o § 2º, do artigo 137, da IN SRP 03/2005, e § 2º, do artigo 109, da IN RFB 971/2009, que o enquadramento na Tabela de Alíquotas, por código FPAS, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida.

No Anexo II da IN 03/2005 e no Anexo I da 971/2009, restou consignado o devido enquadramento no FPAS para cada atividade exercida pelas empresas.

Já no item 2 dos Anexos, são destacadas as atividades sujeitas a enquadramento específico. Dentre elas, estão as "Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970" (item 2.1), que abrangem a atividade de cana-de-açúcar. Veja a redação do Decreto-lei nº 1.146/1970:

¹ Fonte: <https://www.significados.com.br/rudimentar/>

² IN RFB 971/2009: Art. § 5º - Agroindústria é a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

Art 2º A contribuição instituída no "caput" do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

I - Indústria de cana-de-açúcar;

O item 2.2 do citado Anexo atribui às atividades elencadas no dispositivo acima (como a indústria de cana-de-açúcar) a natureza de indústria rudimentar.

2.2. RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros, incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Aliquotas: 20% para a Previdência; 1, 2 ou 3% para RAT; 2,5% para o FNDE (salário-educação) e 2,7% para o INCRA, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1). (destaquei)

Vejam que a redação acima restringe a aplicação do código FPAS 531 (mais benéfico às empresas) às indústrias que possuem processo produtivo de baixa complexidade.

Para ficar mais claro, o referido item 2.2 do Anexo excepciona as atividades que não podem ser enquadradas como Indústria Rudimentar, não obstante tais atividades estejam destacadas no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/1970:

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507). (destaquei)

Ou seja, a redação acima é mais cristalina ainda, por 2 motivos: 1) o FPAS 531 (indústria rudimentar) não se aplica às usinas; e 2) o FPAS 531 não se aplica às empresas que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar. Ora, a recorrente se encaixa em ambas as situações.

Desta forma, mesmo acatado o argumento da recorrente de que também desenvolve atividade rural, resta evidente que não se enquadra no conceito de indústria rudimentar (ou agroindústria rudimentar), devendo ter o mesmo tratamento dispensado às demais indústrias (ou agroindústrias) regulares.

Voltando à legislação do IRPJ, mas nessa mesma linha de entendimento, claro está que a recorrente não se enquadraria nessa situação de gozo, uma vez que a empresa autuada desenvolve atividades tipicamente industriais, que por sua própria natureza (grau de transformação da matéria-prima, grau de divisão do trabalho, investimentos em maquinário) revelam-se incompatíveis com o conceito de "atividade rural" previsto no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, em que a utilização de equipamentos sofisticados com emprego maciço de capital, denotaria uma auto-suficiência da empresa tornando dispensado qualquer usufruto de benefício fiscal.

A Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, é bem mais específica que a Lei e não discrepa do que aqui defendemos:

Atividade Rural

Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

VII - a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;

VII - 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) beneficiamento de produtos agrícolas:

1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;

2. debulha de milho;

3. conserva de frutas

b) transformação de produtos agrícolas:

1. moagem de trigo e de milho;

2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;

3. grãos em farinha ou farelo;

c) transformação de produtos zootécnicos:

1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;

2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite: transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);

3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;

4. produção de adubos orgânicos: transformação de produtos florestais: produção de carvão vegetal;

1 produção de lenha com árvores da propriedade rural;

2 venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;

3 produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

§ 1º A atividade de captura de pescado in natura é considerada extração animal, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca, etc), inclusive a exploração em regime de parceria.

§ 2º Considera-se unidade rural, para fins do imposto de renda, a embarcação para captura in natura do pescado, e o imóvel, ou qualquer lugar, utilizado para exploração ininterrupta da atividade rural. (destaquei)

Conforme relatado, a receita auferida pela recorrente é em sua maior parte decorrente de vendas de álcool e açúcar. Atividades essas realizadas através de procedimentos industriais, utilizando-se de maquinaria atípica em relação àquela usualmente utilizável na atividade rural.

A esse respeito vejamos o que constou do TVF (fl. 37):

Da análise da contabilidade da auditada, constata-se que a usina se dedica à industrialização da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool e à venda destes produtos, no mercado interno e externo. Trata-se da chamada atividade agroindustrial, em que predomina a produção na visão industrial. A produção da cana-de-açúcar é tão somente uma das etapas do processo produtivo para a obtenção do álcool combustível e do açúcar cristal.

Passa então a descrever pormenorizadamente todo o processo produtivo da Recorrente, que faço referência como se aqui todo processo produtivo do álcool e do açúcar cristal estivessem transcritos.

A partir da pormenorizada descrição do processo produtivo, pela fiscalizada, acima referido, podemos concluir facilmente que as agroindústrias auferem receitas das vendas de seus produtos acabados, no caso o açúcar cristal e o álcool, sendo, portanto, claramente perceptível não se tratar de receita da atividade rural e sim da atividade industrial, tanto pelo prisma da análise dos meios (processo, maquinário etc), quanto dos fins (transformação de produtos que não preservam a natureza do produto *in natura*)

O TVF, por fim, tece considerações de direito com os quais me alinho, aduzindo ainda um outro motivo para não se considerar atividade rural afora os outros dois já bem destacados no meu voto - não alteração da composição do produto *in natura* e utilização de equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais, qual seja, o descumprimento da condição de que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração -. Eis suas palavras (fls. 38 a 40):

(início da transcrição do TVF)

Assim, a atividade da empresa é a de transformação, que resulta na produção de açúcar e álcool, jamais podendo ser enquadrada como atividade rural nos termos da legislação, 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.

Analisando 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*.

(...)

Não há, portanto que se falar em transformação, prevista na Instrução Normativa, dos produtos (cana de açúcar e outros insumos) em álcool e açúcar, uma vez que a permissibilidade esta ligada ao fato de que no caso, por exemplo, da produção do açúcar mascavo, melado e rapadura, derivados da moagem de cana, ocorre a manutenção das características dos produtos, diferentemente da situação do açúcar cristal onde são aplicados diversos produtos químicos, alterando as características do produto, fato devidamente constatado na composição de custos apurada nos lançamentos contábeis.

A conclusão ainda é mais evidente quando analisada a situação do álcool, onde não persiste qualquer dúvida a respeito da alteração das características e composição da cana-de-açúcar quando processada e transformada em álcool, o que leva a conclusão inevitável que esta descaracterizada a atividade como rural, nos termos da legislação que rege a matéria.

Com relação à exigência da utilização de equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, evidente é que em nada se assemelham as enormes moendas, caldeiras e demais sistemas industriais de transporte e processamento, que compõem o parque industrial da usina, com o moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo.

No caso trata-se de processo industrial que produz toneladas de açúcar e milhões de litros de álcool e que, portanto esta intrínseca a necessidade de 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 desigualam, inclusive no que tange a capacidade contributiva. Nestes termos dispõe o art. 3º, inciso I, da IN 257/2002 (*Art. 3º Não se considera atividade rural: I - a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas*), ao vedar expressamente a inclusão na atividade rural das atividades de industrialização, como as implementadas pela fiscalizada.

A última, mas não menos importante condicionante da atividade rural, diz respeito ao fato de que 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; desse modo evita-se tratamento favorecido a quem repassa e não a quem efetivamente produz. No caso em tela, a usina não industrializa apenas o que planta, mas também compra cana-de-açúcar de terceiros - pessoas físicas e/ou jurídicas, uma vez que sua atividade lucrativa é a venda de açúcar e álcool, independentemente de ter que adquirir de fornecedores ou parceiros.

(término da transcrição do TVF)

Entendo pois que a atividade sucroalcooleira nos moldes acima não se configura como atividade rural, a teor do art. 2º, VI da Lei 8.023/90, em que uma empresa faz uso intensivo de maquinário moderno em praticamente todas as etapas do processo produtivo.

É evidente que a cadeia produtiva da recorrente dá o verdadeiro tom da tecnologia empregada não condizendo com a restrição expressa naquele artigo, não havendo a menor possibilidade de comparação entre uma indústria do porte da interessada e um produtor rural. Pretender que o tratamento fiscal dado a esses dois extremos seja o mesmo, é negar vigência a dispositivo legal literal, como visto acima.

A autoridade lançadora identificou nas atividades da interessada parte das receitas que seriam provenientes de atividades rurais, conforme o exigido na legislação mencionada (venda de bagaço de cana, de melaço e cana de açúcar) e fez o rateio proporcional às receitas líquidas de cada uma delas, adequando corretamente o auto de infração.

Outrossim, como bem colocou a DRJ em seu argumento subsidiário para também denegar o pleito, o fato de não ter segregado contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural beneficiadas daquelas relativas às demais atividades não beneficiadas contribuiu ainda mais para a manutenção dos presentes autos.

Eis as palavras da DRJ (fl. 872):

Assim, caracterizado que a contribuinte exerce atividade rural em conjunto com outra atividade que não faz jus ao mesmo benefício, é essencial que ela 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:

Segregação de receitas

Art. 8º A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segreguar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur),

separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

§ 1º - A pessoa jurídica rural deverá ratear proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:

I - os custos e as despesas, comuns a todas as atividades;

II - os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real;

III - os demais valores comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

§ 2º - Na hipótese de a pessoa jurídica rural não possuir receita líquida no ano-calendário, a determinação da percentagem prevista no § 1º será efetuada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada.

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 à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício.

Portanto, seja porque 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, incluindo as indústrias rudimentares; seja porque não fez a segregação de receitas, dos custos e das despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, a depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo imobilizado não se aplica à agroindústria.

Assim, nego provimento quanto a este ponto.

Depreciação ou Exaustão

Afora os argumentos acima descaracterizando a atividade como sendo rural ainda temos o fato de que o instituto aqui aplicável é o da exaustão e não o da depreciação.

Nesse ponto, reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que rejeitaram as razões da Recorrente de forma bastante detalhada e percuciente, motivo pelo qual adoto-as também como razões deste voto (fls. 872 a 875):

(início da transcrição do acórdão da DRJ)

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. Vejamos:

O incentivo de depreciar integralmente os valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição estava previsto, inicialmente, no § 2º do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990, nos seguintes termos: *Art. 12. (...) § 2º. Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição.

O art. 12 da referida lei foi revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sendo a matéria restabelecida mediante a edição da MP nº 1459, de 21 de maio de 1996, que, no seu art. 7º em redação quase idêntica à do texto revogado (§ 2º do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990), preceitua que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição'.

A redação do art. 7º manteve-se inalterada nas sucessivas reedições da MP nº 1.459, de 1996, e, atualmente, vigora sem modificação no art. 6º da MP nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Diante da edição reiterada do dispositivo com a redação inalterada, pode-se concluir que o legislador manteve a intenção de só permitir que sejam 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. Em nenhuma reedição, a norma incluiu cláusula abrangendo a realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização. E se não o fez, foi por inadequação da realização integral do ativo sujeito à exaustão ou à amortização.

Isso porque, relativamente à exaustão que corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, não seria coerente exaurir integralmente um ativo passível de exaustão no próprio ano de aquisição, visto que a parcela de exaustão é custo direto de produção de determinado bem, sendo a ele intrinsecamente vinculada, não possuindo limitação de prazo, em termos de legislação tributária, para fins da dedutibilidade de suas quotas dependendo do período projetado de exploração do recurso a ser exaurido. Disso deflui que os valores de exaustão a serem deduzidos no primeiro ano da aquisição do direito poderiam eventualmente ser valores excessivos e, na prática, impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações.

Conclui-se, portanto, que somente poderá ser deduzido no mesmo ano da aquisição o valor dos bens sujeitos à depreciação, de que trata o art. 305 do RIR, de 1999. A dedução integral não se estende aos ativos sujeitos à amortização e exaustão, tendo em vista que a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas contempla normas específicas para a amortização dos direitos de exploração de florestas (RIR, de 1999, art. 328) e para a exaustão dos recursos florestais (RIR, de 1999, art. 334).

Assentada essa premissa fundamental, passa-se a perquirir sua relação com a cultura da cana-de-açúcar, a ver se esta estaria sujeita à depreciação ou à exaustão. Para tanto, importa transcrever trechos da obra "Contabilidade rural contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária. IRPJ", de José Carlos Marion, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71, tal qual o fez a Disit da 4ª Região Fiscal quando da emissão das Decisões SRRF04/Disit nº 13 e nº 14, de 8 de setembro de 1998:

Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a

cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar ... cafeicultura etc. (pág. 39; grifou-se).

No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado - nota da Disit: conforme Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, item 8.1.a]. Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc. ... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente.

*Colheita ou produção (da cultura permanente): a partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo. A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí sua classificação no **Ativo Circulante**. Como o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo, pode-se criar uma conta de 'colheita em andamento', sempre identificando o tipo de produto que vai ser colhido. Essa conta é composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: mão-de-obra e respectivos encargos sociais (poda, capina, aplicação de herbicida, desbrota, raleação ...), produtos químicos (para manutenção da árvore, das flores, dos frutos...), custo com irrigação (energia elétrica, transporte de água, depreciação dos motores ...), custo do combate a formigas e outros insetos, seguro da safra, secagem da colheita, serviços de terceiros etc. Adiciona-se ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da "cultura permanente formada", sendo consideradas as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura, (op. cit., pág. 41; destacamos).*

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc".

Entendimento fiscal (na Agropecuária): Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pág. 64, op. cit.: grifos nossos). Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão, (pág. 65, op. cit.; grifamos).

Transcrevendo o item 5 do aludido Parecer Normativo, continua o autor na pág. 71: "não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes. Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados."

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, item 10.14.5.6, declara-se (in www.cfc.org.br; grifamos):

*10.14.5.6 - A **exaustão** dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às **culturas permanentes**, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc, deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.*

O Parecer Normativo CST nº 18, de 09 de abril de 1979, publicado no Diário Oficial da União nº 72, do dia 17 subsequente, corrobora, em seu subitem 2, com clareza meridiana, toda a doutrina aqui ventilada.

Também o Conselho de Contribuintes tem jurisprudência assentada no entendimento aqui firmado:

*Formação de lavoura canavieira - A aplicação de recursos na formação de **lavoura canavieira**, por não se extinguir com o*

*primeiro corte, e por voltarem (sic) 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**. (Ac. 3ª Câmara do 1º CC 103-18.812/97 - DOU de 20/10/1997).*

Dessa forma, tendo em vista que a contribuinte realiza o cultivo de lavoura canvieira sujeita à exaustão e não à depreciação, não se altera o presente lançamento na parte relativa à glosa da exclusão do custo da lavoura canvieira.

(término da transcrição do acórdão da DRJ)

Desse modo, nego provimento quanto a este ponto.

Recomposição do IRPJ e da CSLL

Quanto ao pedido de nulidade do lançamento, que foi reconhecido como questão de mérito, também repito e adoto as razões de decidir da instância *a quo* (fl. 876):

Deve-se esclarecer que foi feita, nos autos de infração, a recomposição do IRPJ e da CSLL, compensando-se os prejuízos/bases de cálculo negativas de anos anteriores, conforme se vê às fls.2, 12, 13, 23, 634, 644. Quanto à alteração do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL passível de compensação nos anos-calendário subseqüentes, cabe à contribuinte fazer os ajustes necessários em seus registros para refletir a alteração referida.

Com relação à alegação de que deveria ser considerada, no lançamento, a quota de depreciação/exaustão normal, observa-se que esse procedimento já foi feito pela autuante conforme se vê no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal de fls. 24 a 48, no qual relata que efetuou a glosa das exclusões indevidas e desconstituiu as adições incorretas.

Quanto aos anos-calendário subseqüentes (2006 a 2007), verifica-se que a contribuinte apurou saldo negativo de IRPJ e CSLL (fls. 843 a 848), e a consideração das depreciações nesses anos não gera qualquer reflexo no presente lançamento, uma vez que apenas aumentaria o saldo negativo apurado.

(término da transcrição do acórdão da DRJ)

Diante do exposto, nego provimento quanto a este ponto.

MULTA ISOLADA

A fiscalização aplicou a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa referente aos meses de 09 a 12/2005, com base na redação anterior do § 1º, inciso IV do art. 44 da Lei 9.430/1996.

A Recorrente alega que, no que se refere à imputação de multa isolada, em virtude da suposta falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada que

fora reduzida por conta das exclusões tidas como indevidas (acima referidas), melhor sorte não assiste à pretensão fazendária, pois sua aplicação implica: (a) retroatividade da norma que instituiu tal multa (artigo 14 da Lei nº 11.488/07), para abarcar fatos ocorridos antes da sua criação, o que é nitidamente vedado pelo ordenamento jurídico pátrio e não autorizado pelo artigo 106 do CTN; (b) violação ao princípio do *bis in idem*, em vista da impossibilidade de aplicação de duas multas em razão da mesma infração, já que as supostas exclusões reputadas indevidas ensejaram a cobrança de IRPJ e CSL com o acréscimo da multa de ofício de 75%, além da multa isolada de 50% pelo não recolhimento desses mesmos tributos, trimestralmente, por estimativa; e (c) violação ao princípio do não confisco, já que a somatória das duas multas (ofício e isolada) alcança o estratosférico valor de 125%, tendo o Supremo Tribunal Federal - STF, em inúmeras ocasiões, afastado penalidades de dimensão irrazoável como essas.

Posteriormente, a redação legal da multa isolada foi alterada pela Lei 11.488/2007 (com vigência a partir de 01/01/2007), que introduziu a alínea "b" no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, trazendo inovação quanto à aplicação da referida multa isolada, a qual permitiu a aplicação da multa mesmo após o encerramento do exercício fiscal.

Entretanto, com relação à redação existente anteriormente à alteração provida pela Lei 11.488/2007, a Súmula CARF nº 105 estatuiu que não são aplicadas concomitantemente as multas isoladas e de ofício decorrentes de fatos geradores até 31/12/2006.

Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como a infração aqui descrita remete ao ano-calendário de 2005, a Súmula CARF é aplicada ao presente caso, não devendo prevalecer a aplicação da multa isolada sobre falta de recolhimento de estimativas.

Portanto, dou provimento ao recurso quanto a este ponto.

LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL

Por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a decisão das exigências lançadas por via reflexa.

Assim, nego provimento quanto a este ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade, AFASTAR a decadência, e no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) DAR provimento para manter as exclusões relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no âmbito do PESA; II) NEGAR provimento quanto à depreciação acelerada incentivada da lavoura de cana; III) NEGAR provimento quanto à

depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos utilizados na lavoura de cana; e IV) DAR provimento para cancelar as multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2005.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Já enfrentei, em mais de uma oportunidade, o tema do incentivo fiscal de depreciação acelerada da lavoura canavieira. Em relação à própria depreciação do valor atribuído à cultura, assim me posicionei no acórdão 1401-001.522, de 01 de fevereiro de 2016:

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, dirirjo em relação ao não reconhecimento do incentivo da depreciação incentivada em relação à cultura da cana-de-açúcar.

De fato, há decisão do CARF desfavorável à pretensão da defesa. Cito, nesse sentido, o acórdão nº 103-18.812, de 20/08/1997:

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.

Todavia, há também decisão favorável, como o Acórdão nº 1202-000.795, de 12/06/2012:

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIAÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

As razões do Acórdão podem ser identificadas no seguinte trecho do voto condutor:

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.

Como bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.

Tenho para mim que a posição adotada é a correta. Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido. É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. Não é o caso da cana-de-açúcar. A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta e crescer e a proporcionar novas colheitas. Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso.

Já no tocante à aplicação do incentivo às atividades integradas sob uma mesma sociedade, posicionei-me no Acórdão nº 1401-001.524, também de 01 de fevereiro de 2016:

A questão aqui tratada, contudo, possui outros contornos. No entender do ilustre relator, a própria atividade desempenhada pela autuada não se enquadraria como rural e, portanto, o benefício da depreciação acelerada não poderia ser usufruído sequer em relação às máquinas empregadas na cultura canavieira.

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, no qual promoveu minucioso e acalentado exame da legislação de regência, ousou discordar das suas conclusões.

E minha discordância está assentada numa das premissas da acusação que foi adotada, ainda que implicitamente, pelo julgador: a de que a atividade de uma sociedade está vinculada ao fruto da sua produção final. Vale destacar que a autoridade fiscal reconheceu a depreciação acelerada atinente a uma parcela proporcional entre a receita da venda de bens, como melão e cana-de-açúcar, e a receita total da sociedade.

Ora, a própria segregação promovida só foi possível, porque as despesas de depreciação acelerada não se referem a todos os equipamentos empregados na atividade de produzir açúcar e álcool, mas apenas àqueles destinados ao trato da cultura canavieira, que se perfaz da plantação à colheita.

Nada obstante, o fato de a produção do contribuinte ser integrada - ou seja, acoplar numa única pessoa jurídica e num único modo de produção a atividade rural de plantar e colher cana e a atividade fabril de transformar este insumo em produto industrializado - não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado.

Pelas premissas adotadas pela autoridade fiscal, se a produção fosse horizontal, ou seja, repartida entre duas empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, de modo a uma empresa produzir a cana-de-açúcar e vender para outra que ficaria encarregada de produzir o açúcar e o álcool, não haveria óbices para a primeira reconhecer o benefício. Pior, se duas sociedades equivalentes à autuada vendessem, cada qual, a sua produção de cana para a outra, também não haveria óbices ao reconhecimento da despesa; afinal cada uma estaria a obter receitas da atividade rural.

Aparenta-nos incoerentes essas situações e a incoerência não está no caráter peculiar de cada uma delas, mas sim da própria regra geral fruto da interpretação promovida. As situações descritas só revelam a incoerência interna do significado normativo proposto.

Com a devida vênia à posição oposta, para mim não faz sentido reconhecer o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens do ativo permanente empregados na exploração da atividade rural apenas quando os frutos dessa atividade são transferidos a terceiros, ou seja, alienados.

Por todo o exposto, voto para manter a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dos bens do ativo permanente usados na cultura da cana-de-açúcar, bem como a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dessa própria cultura.

Conclusão

Isso posto, decido conforme os precedentes acima citados, ou seja, voto para manter a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dos bens do ativo permanente usados na cultura da cana-de-açúcar, bem como a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dessa própria cultura. No mais, sigo o brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

