



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

Processo n° 15956.720097/2014-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.116 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria Exclusões do lucro líquido
Recorrente USINA IPIRANGA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ.CSLL. ATIVIDADE RURAL. EXERCÍCIO. ATIVIDADE AGRO INDUSTRIAL. CANA-DE-AÇÚCAR. COEXISTÊNCIA. DEPRECIÇÃO ACELERADA. CABIMENTO.

Comprovado o exercício da atividade rural, tanto pela utilização das terras para o plantio da cana-de-açúcar como nos custos e emprego de mão-de-obra, o fato de, subsequentemente à produção da cana, esta ser utilizada pela própria interessada no processo de agro-industrialização não desnatura o exercício da atividade rural e não é fator impeditivo para o gozo dos benefícios atribuídos àquela atividade econômica, concernente à depreciação acelerada dos bens adquiridos para o ativo permanente, exceto a terra nua.

ATIVIDADE RURAL X ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. VEÍCULOS, MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS. SEGREGAÇÃO DE CUSTOS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS.

A legislação estabelece o rateio, proporcional às receitas, dos custos e despesas, comuns a todas as atividades, porém, os custos necessários à produção da cana-de-açúcar são custos exclusivos da atividade rural, não sendo, portanto, comuns às demais atividades, como por exemplo a de industrialização da cana. Assim, as máquinas e implementos agrícolas representam custos, via depreciação, exclusivos da atividade agrícola, pois em momento algum são compartilhados na atividade industrial, assim como a depreciação das moendas e caldeiras ou colunas de destilação representam custos exclusivos da atividade industrial. Custos comuns, em se tratando de bens depreciáveis, poderiam ser, por exemplo, os veículos, se empregados tanto na produção agrícola, como na produção industrial, e assim estariam sujeitos a rateio entre as duas atividades produtivas.

ATIVIDADE RURAL. BENS DO ATIVO PERMANENTE SUJEITOS A DEPRECIÇÃO ACELERADA. CANAVIAIS EM FORMAÇÃO. CABIMENTO.

A exclusão, expressa no dispositivo legal, com relação à *terra nua*, está a indicar que o incentivo fiscal de depreciação acelerada se aplica a todos os demais *bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso na atividade rural*. Assim, os custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, que são ativáveis, podem ser deduzidos pelas pessoas jurídicas, integralmente, no próprio ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada incentivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-55.993, proferido pela 3ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto/SP, em 15 de Janeiro de 2015, mediante o qual os membros daquele colegiado acordaram, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário de IRPJ e CSLL exigido, conforme sintetizado na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

*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.

*POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE
COMPROVAÇÃO.*

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

O lançamento foi realizado em face de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa, no qual a fiscalização constatou, no ano-calendário de 2010, exclusão indevida do lucro líquido de depreciação acelerada incentivada da lavoura de cana-de-açúcar e de máquinas agrícolas. O lançamento compreende, além das exigências de IRPJ e CSLL, a cobrança de multa isolada por insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, com fundamento no RIR, de 1999, arts. 222, 230, 250 e 843, c/c Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, II, *b* (alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007).

A interessada foi cientificada do acórdão em 12/02/2015 e apresentou recurso voluntário em 05/03/2015.

No recurso apresentado a recorrente contesta as conclusões trazidas no acórdão recorrido e reitera os argumentos trazidos na impugnação, que foram bem sintetizados na decisão de primeira instância, *verbis*:

- Não atentou a autoridade fiscalizadora para os FATOS que demonstram o real exercício da atividade rural da Impugnante, em especial que os seus custos com o exercício da atividade agrícola superam 78% do total dos custos, conforme planilha anexa.

Relevou ainda a fiscalização, completamente, os fatos de que a Impugnante contrata *trabalhadores rurais*, se utiliza de *imóveis rurais*, celebra *parcerias rurais*, adquire *máquinas rurais* e obtém *créditos rurais*.

Em suma, omitiu uma realidade que salta aos olhos: a sua atividade é totalmente voltada e dependente da cana-de-açúcar, base única de sua existência social.

- A Impugnante é uma sociedade agroindustrial voltada à plantação e industrialização de cana-de-açúcar, exercendo atividade tipicamente rural que vai desde a preparação das terras destinadas às lavouras, passa pela contratação de pessoas que prestam serviços (trabalhadores rurais), direta ou indiretamente, relacionados com plantação, cultivo e colheita, assim como pela aquisição de insumos, máquinas e equipamentos (tipicamente agrícolas), até chegar à obtenção dos seus produtos finais, açúcar e álcool, posteriormente comercializados no mercado.

Assim, por exercer atividade rural, a Impugnante faz jus ao benefício fiscal conhecido como depreciação acelerada, previsto na Medida Provisória nº 2.159-70/2001.

- A lavoura de cana-de-açúcar, enquanto formada, safra a safra, permanece o tempo todo na terra - diferentemente do que ocorre com a exploração econômica de uma floresta, em que as árvores são cortadas e mortas, para plantação de outras, se for o caso (aqui, sim, caso de exaustão). A cana-de-açúcar permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, da mesma forma que uma árvore permanece viva após cada colheita de frutos e podas.

Por todo exposto, é evidente que os custos com a formação das touceiras e soqueiras devem ser submetidos à depreciação, vez que os sucessivos cortes da planta não as destroem, nem as consomem.

- Entretanto, o raciocínio da fiscalização não se coaduna sequer com o entendimento da Administração Tributária, formalizado através da Instrução Normativa nº 257, de 12 de dezembro de 2002, que em seu artigo 4º expressamente reconhece as atividades relacionadas no artigo 2º como sendo da atividade rural e, em seu artigo 3º determina aquelas que não representam tal atividade, dentre elas (inciso I) a industrialização de produtos. Note-se que a IN reconhece a possibilidade da realização das duas atividades por um único contribuinte, determinando, no entanto, a análise de cada uma delas em separado, qual seja: (i) a atividade de industrialização não é rural e, apesar disso, (ii) a atividade rural não se descaracteriza como tal por ser seguida da industrialização ou comercialização (inciso II do art. 3º) do produto.

• O artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 determina que referido benefício deve destinar-se a qualquer empresa exploradora de atividade rural, quando o bem destinado aos efeitos da depreciação seja utilizado na atividade rural (independente desta atividade ser única ou preponderante à outra atividade). O dispositivo legal não estabelece nenhuma limitação acerca da necessidade de que a empresa, para usufruir desse benefício, explore *exclusivamente* atividade rural, como afirma, e simplesmente afirma, sem qualquer base lógica, fática ou jurídica, a fiscalização no item 5.2 do Termo de Verificação.

• Nossa legislação conceitua a pessoa jurídica agroindustrial como produtora rural e, afirme-se com segurança, somente pode ser produtora rural a entidade que exerce atividade rural, sob pena de absoluta incongruência entre os conceitos empregados.

É por esta razão que a Lei nº 10.256/2001, cujo art. 2º inseriu o art. 22A na Lei nº 8.212/91, estabeleceu a modalidade de contribuição previdenciária a que se sujeita a agroindústria, definindo-se esta como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

E nem se alegue, que o artigo 22A da Lei nº 8.212/91 não se aplica ao imposto de renda, mas tão somente às contribuições previdenciárias, pois a lei (também previdenciária) parte de um conceito pré-existente para definir a agroindústria, qual seja: "o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA ou de produção própria e adquirida de terceiros".

E ainda, a Medida Provisória nº 2.159-70/2001 não define expressamente o que se entende por atividade rural para fins de gozo do benefício, cumprindo ao aplicador da lei integrá-la.

• O Estatuto da Terra, em diversos outros dispositivos, deixa indubitável a natureza jurídica da agroindústria como uma atividade própria do setor rural.

• Conclui-se, pois, da natureza das atividades da Impugnante e da legislação aplicável às pessoas jurídicas, que a atividade exercida por ela é de *natureza rural*, como produtora rural que é, independentemente da obtenção de produtos finais diversos da cana-de-açúcar *in natura*, no caso, açúcar e álcool, uma vez que são de cana-de-açúcar as lavouras utilizadas pela Impugnante em sua cadeia produtiva e é dela que a atividade rural, seja como atividade-fim como atividade-meio, se insere fática, jurídica, econômica, financeira ou socialmente no exercício de seu objeto social.

• Individualizar o benefício à qualidade do produtor onde a lei não o fez é uma falácia e erro grosseiro de interpretação, o que, sem dúvida alguma, não está o exegeta, ainda mais as autoridades lançadora, autorizado a fazê-lo, principalmente porque tal exegese é contrária ao entendimento de seu superior hierárquico, formalizado na Instrução Normativa nº 257, de 2002, art. 8º.

• A nossa legislação tributária, pois, identifica as atividades exercidas pelas agroindústrias como próprias de produtoras rurais, sendo que as receitas auferidas pela Impugnante decorrem do exercício desta atividade, independentemente de considerações atinentes a *mercados primários* ou *mercados secundários*, tal como aludidos pela d. autoridade em seu termo de verificação fiscal, que são elementos econômicos estranhos e atípicos às normas jurídicas que regem a tributação em pauta.

- Da depreciação acelerada cultura da cana como depreciável:

O registro contábil dos custos com a formação da cultura canavieira deve ser feito no ativo imobilizado, uma vez que se tratam de custos dirigidos à manutenção da atividade da companhia, contribuindo para geração de receitas em diversos exercícios sociais.

Nesta cultura, os custos a serem imobilizados são os incorridos do preparo do solo até a cobertura dos toletes com terra, que darão origem às touceiras/soqueiras.

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

O fato é que após quatro, cinco cortes, a cultura da cana se torna economicamente inviável por força do desgaste, deterioração do uso e por ações da natureza, de onde se destacam o empobrecimento do solo e a superficialização do sistema radicular da planta. A planta poderia, em tese, sofrer novos cortes, oferecer mais outras safras - o que de fato, em circunstâncias especiais, acontece no Brasil - mas tal não gera, em regra, retomo do investimento para o produtor, pois a manutenção daquelas soqueiras se torna por demais custosa, de maneira que, embora vivas, perdem sua utilidade econômica, com conseqüente descarte daquela cultura para se iniciar um novo ciclo.

A Receita Federal, em 1987, expediu a Solução de Consulta nº 33, portanto em período anterior ao incentivo da depreciação integral, afirmando, com base no Parecer Normativo nº 18/79, que "o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação".

A Lei nº 6.404/1976 restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas, sendo ilegítima a exigência de exaustão fora das hipóteses veiculadas no mencionado dispositivo.

A devastação das florestas implica na exploração destas de forma tal que elas são extirpadas do terreno em que foram plantadas. Arranca-se a árvore, devendo haver novo plantio e cultivo da cultura para nova exploração: a árvore *morre*.

Tal não se dá na cultura da cana-de-açúcar. Ela permanece *viva*, corte após corte. A cana *não morre*. Mas suas raízes vão ficando mais e mais superficiais e o tratamento a ser dado à terra e à planta, em um dado momento futuro, não mais tem justificativa econômica. Deprecia-se!

- Fato inconteste é que, ao longo do tempo, os vocábulos *depreciação*, *amortização* e *exaustão* foram, inúmeras vezes, utilizadas como sinônimos, sem haver uma preocupação excessiva ao tecnicismo dos termos, uma vez que a mera referência a eles, indistintamente, poderia atingir perfeitamente o objetivo do texto, sem ser preciso descer a detalhes sobre eventuais distinções conceituais existentes entre eles. Realmente, desde as publicações mais antigas até as mais atuais, as contas retificadoras acumuladas do ativo imobilizado são comumente apresentadas pelo seu total, com a denominação genérica de "Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas".

E aqui, nesta zona *aparentemente* cinzenta de vazio ou de conflito normativo, que assume fundamental relevância o princípio da prevalência da essência sobre a forma.

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

- Do efeito da Postergação.

Por fim, é de se destacar que as exclusões objeto da glosa são despesas de depreciação, consideradas indevidas no exercício correspondente, mas devidas em períodos posteriores, tanto que adicionadas, conforme se denota das DIPJ anexas.

Tal fato foi inclusive observado pela fiscalização que expressamente o destacou no item 6.2 do Termo de Verificação, da seguinte forma: "*verificamos, também, que o contribuinte procedeu à reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição*".

Em assim sendo, e de acordo com o próprio entendimento da Receita Federal (RIR/1999, art. 273; PN CST nº 57, de 1979 e PN Cosit nº 2, de 1996) constitui postergação do pagamento do tributo para período posterior ao que era (se assim o for) devido.

Dessa forma, deveria o agente autuante recompor as bases de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2014, quando do lançamento, e, constatando a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento de tributo, efetuado o lançamento apenas no período em que tenha havido indevida redução constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado recolhido em períodos posteriores.

Igualmente, deverá assim também agir a autoridade fiscal, quando do encerramento e da execução do valor eventualmente devido, caso, por hipótese, o direito aqui sustentado não venha a ser reconhecido.

Nesta conjectura, por já terem sido recolhidos os tributos postergados pelo contribuinte, segundo o entendimento fiscal, em período posterior, dá-se ensejo unicamente à cobrança de juros de mora e correção monetária, quando for o caso, calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos conforme expresso no PN CST nº 57, de 1979, item 7.

- As multas previstas no artigo 44, incisos I e II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, possuem a mesma materialidade, qual seja: falta de recolhimento do imposto, seja após apuração anual, seja em decorrência de ausência de recolhimento por antecipação.

Isso se dá porque as antecipações com base em estimativas não constituem um novo tributo, mas tão-somente a antecipação de um fluxo de caixa do tributo devido pelo contribuinte ao final do ano calendário.

No caso sob exame, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, quando aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, a Autoridade Fiscal não poderá exigir, concomitantemente, a multa isolada. No caso, cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

E importante esclarecer que está havendo uma DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA E IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES sobre um mesmo fato tido supostamente como infração, pois foram efetivados AUTOS DE INFRAÇÃO co.it-a a contribuinte, no mesmo período, com lançamento da MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA sobre eles.

Repita-se, a ilustre fiscalização apurou suposta infração e sobre os respectivos valores entendeu que seria também devida suposta estimativa e, por decorrência, aplicou CONCOMITANTEMENTE MULTA DE OFÍCIO DE 75% E MULTA ISOLADA.

O resultado disto é que a Recorrente está sendo penalizada com a gravosa multa de 150% equivalente à prática de fraude, acusação esta que em momento algum constou da peça fiscal.

Portanto, resta sobejamente demonstrado que não cabe a imputação concomitante das multas de ofício e isolada, quando uma infração absorver a outra, como é o caso dos presentes autos.

Ao final, a recorrente requer que seja dado integral provimento ao recurso, com a conseqüente reforma da decisão guerreada, cancelando-se a exigência constante da auto de infração, uma vez que os procedimentos adotados pela Recorrente, no que se refere a exclusões no lucro real da depreciação incentivada, estão corretos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

A controvérsia nos autos gira em torno da abrangência dos benefícios legais concedidos à exploração da atividade rural em face das atividades exercidas pela recorrente, conceituada como agro-industrial.

A fiscalização parte do entendimento de que a caracterização do exercício da atividade rural, quando associada a transformação do produto, está limitada às condições previstas no art. 2ª, inc. V da Lei nº 8.023/1990, tais como: a) que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*; b) que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rural; c) que a transformação seja efetuada pelo próprio agricultor ou criador; e, d) que seja utilizada exclusivamente matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.

Com base nesta premissa, entende que a interessada não se enquadra no conceito de atividade rural, uma vez que concentra suas atividades, preponderantemente, na produção de açúcar e álcool combustível, na qual há nítida alteração das características do produto *in natura* (cana-de-açúcar). Além disso, os equipamentos usados na produção do açúcar e do álcool, são completamente diferentes dos usualmente empregados na atividade rural. Destaca ainda as grandes quantidades de produtos que saem da usina, resultante de um processo industrial, como outra característica que afasta a atividade da recorrente como meramente rural. Por fim, aponta que a interessada também se utiliza de matéria-prima (cana-de-açúcar) adquirida de terceiros para a transformação em outros produtos (açúcar e álcool).

Não obstante, a fiscalização reconhece que, embora predomine o exercício da atividade agroindustrial, a recorrente exerceria, em caráter minoritário, atividade rural, caracterizada pela venda de bagaço de cana e melaço, que correspondem à 1,15% da receita total.

Diante desta constatação, a autoridade fiscal entende que a recorrente faria jus ao benefício da depreciação acelerada, previsto no art. 6º da MP. nº 2159-70/2001, com relação às máquinas e implementos empregados na atividade rural, na proporção das receitas relacionadas à esta atividade, efetuando a glosa dos valores excluídos que excederam a esta proporção.

Noutro giro, entendeu a fiscalização por glosar integralmente a exclusão da depreciação acelerada relacionada à cana em formação, utilizada pela recorrente, por entender que a lavoura canavieira está sujeita à quotas de exaustão e não de depreciação, não se aplicando, portanto, o conceito de depreciação acelerada prevista no texto legal.

A recorrente, por sua vez, argumenta que o fato de exercer atividade agro industrial, em processo de verticalização, não desnatura o exercício da atividade rural e que também não é impeditivo para o gozo do incentivo fiscal relacionado a esta atividade.

Contrapõe o argumento da fiscalização de que suas receitas de atividade rural representam apenas 1,15% do faturamento, com a indicação de que: a) utiliza 99,5% de seus imóveis rurais na produção da cultura de cana, reservando apenas 0,5% da área para as instalações industriais; b) o uso da mão de obra, no ano de 2010, correspondeu a 76,28% da divisão agrícola, contra 23,72% das demais atividades; c) os custos com a atividade rural, representam 78,85% do seu custo total.

Alega que o benefício fiscal instituído pelo art. 6º da MP 2.159-70/2001, não se confunde com o benefício previsto na Lei nº 8.023/90, que se vincula ao resultado da atividade, enquanto que aquele se limita ao exercício da atividade rural, ou seja, destina-se a qualquer empresa que explore esta atividade quando os bens sejam nela empregados, inexistindo obrigatoriedade de exploração exclusiva da atividade rural.

Sustenta que a própria IN.SRF. nº 257/2002 prevê a realização de mais de uma atividade pelo mesmo contribuinte e que a atividade rural não se descaracteriza como tal por ser seguida da industrialização ou comercialização.

Alega que a legislação conceitua a pessoa jurídica agro-industrial como produtora rural, citando como exemplos: o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 10.256/2001 e o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), nos seus art. 4º, inc. I, 14, 92, 96, § 1º e 103.

Com relação à aplicação da depreciação acelerada aos custos com a formação de canaviais defende que estes devem ser registrados no ativo imobilizado e estão sujeitos à apropriação no decorrer dos períodos para os quais contribuirão na geração de receitas. Sustenta que os mesmos estão sujeitos à depreciação e não à exaustão que seria aplicável apenas à formação de florestas e recursos minerais.

Examino primeiramente a questão relacionada ao exercício da atividade rural pela interessada e sua abrangência para fins de gozo do benefício da depreciação incentivada.

Noto que a fiscalização, conquanto tenha buscado minimizar o exercício da atividade rural por parte da interessada, não deixou de reconhecê-la, inclusive para admitir a utilização do benefício da depreciação incentivada em face das máquinas e implementos agrícolas utilizadas naquela atividade, proporcionalmente à receita bruta.

Entendo que, de fato, não há como negar o exercício da atividade rural por parte da interessada, espelhada tanto na utilização das terras para o plantio da cana-de-açúcar, como nos custos e emprego de mão-de-obra, conforme destacado no recurso voluntário pela recorrente.

O fato, subsequente à produção da cana, desta ser utilizada pela própria interessada no processo de agro-industrialização não desnatura o exercício da atividade rural e, no meu entender, não é fator impeditivo para o gozo dos benefícios atribuídos àquela atividade econômica.

Seria um contrassenso exigir-se que o produtor de cana vendesse sua produção à terceiros para gozo do incentivo e tivesse de adquiri-la de outros terceiros para suprir a matéria prima na sua atividade agro-industrial.

Observo que as próprias normas expedidas pela administração tributária admitem a exploração pela pessoa jurídica, condicionando, apenas a segregação contábil das receitas, custos e despesas, conforme dispõe o art. 8º, caput da IN.SRF. 257/2002, *verbis*:

Art. 8º 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 e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

Assim, reconhecido que a interessada exercia atividade rural, há que se admitir que faz jus ao benefício da depreciação incentivada dos bens nela empregados.

Cumpra examinar, na sequência, a sua abrangência.

A discussão gira em torno de bens com naturezas distintas, quais sejam, os veículos, máquinas e implementos agrícolas utilizadas na exploração e o custo de formação de canaviais.

Com relação ao primeiro grupo bens, a fiscalização admitiu parcialmente a depreciação incentivada, mas procedeu a glosa dos valores que excederam às receitas por ela identificadas como decorrentes da atividade rural: bagaço de cana e melaço (1,15% da receita total).

Penso que o critério adotado pela fiscalização não atende ao que preconiza a regulamentação dada pela IN.SRF. nº 257/2002 no seu art. 8º, § 1º e 2º, *verbis*:

Art. 8º [...]

§ 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.

(grifei)

Com efeito, a citada instrução normativa estabelece o rateio, proporcional às receitas, **dos custos e despesas, comuns a todas as atividades.**

Ora, os custos necessários à produção da cana-de-açúcar são custos exclusivos da atividade rural, não sendo, portanto, comuns às demais atividades, como por exemplo a de industrialização da cana. Assim, as máquinas e implementos agrícolas representam custos, via depreciação, exclusivos da atividade agrícola, pois em momento algum são compartilhados na atividade industrial, assim como as moendas e caldeiras ou colunas de destilação representam custos exclusivos da atividade industrial.

Custos comuns, em se tratando de bens depreciables, poderiam ser, por exemplo, os veículos, se empregados tanto na produção agrícola, como na produção industrial. Neste caso, sim, caberia adotar o rateio dos custos inerentes à utilização dos bens em ambas as atividades.

Destarte, entendo que não cabe falar em rateio de custos quando estes são claramente utilizados com exclusividade na atividade agrícola. São, portanto, custos daquela atividade, suscetíveis de enquadramento nos benefícios fiscais inerentes à atividade rural.

Examinando os autos, verifico que a fiscalização intimou a interessada a apresentar cópia das Notas Fiscais de aquisição de veículos, máquinas e implementos agrícolas que foram objeto da depreciação acelerada e o demonstrativo mensal dos valores (Termo de Intimação Fiscal nº 41 - e-fls. 325/326), e consolidou os dados em planilhas (e-fls. 556/565). Nesta planilhas verifica-se a existência, além de tratores, máquinas e implementos agrícolas, de diversos veículos (caminhões e reboques) que, segundo a interessada, eram utilizados na exploração agrícolas e foram objeto da depreciação incentivada.

A fiscalização não questionou a real utilização desses veículos na atividade agrícola, nem tampouco perquiriu se os mesmos eram empregados exclusivamente naquela atividade.

Assim, entendo que devam ser tratados como bens aplicados unicamente na atividade agrícola, tal como informado pelo contribuinte.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nesta parte, para cancelar a glosa das exclusões da depreciação incentivadas calculadas sobre os veículos, máquinas e implementos agrícolas.

Questão que me parece mais tormentosa é a relacionada à utilização da depreciação incentivada sobre a formação de lavouras de cana-de-açúcar.

A fiscalização entendeu que, por se tratarem de bens sujeitos à exaustão, e não à depreciação, tal qual às florestas, esses não podem ser enquadrados para fins do benefício fiscal constante do art. 6º da MP. 2159-70/2001.

A recorrente defende a aplicação do incentivo a estes bens, tanto por entender que se tratam de bens sujeitos à depreciação e não à exaustão, como por interpretar que o dispositivo legal permitiria a dedução integral de todos os custos e investimentos da atividade rural, exceto a terra nua, no próprio ano da aquisição, nos moldes previstos para a atividade rural exercida pelas pessoas físicas.

A jurisprudência deste conselho é bastante dividida quanto ao cabimento da depreciação acelerada aos canaviais em formação, conforme se constata das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

A favor da aplicação do benefício aos canaviais:

Acórdão nº 101-96.867, 14/08/2008

CANA-DE-AÇÚCAR - EXAUSTÃO - DEPRECIÇÃO. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, não obstante sujeitos à exaustão, e não à depreciação, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição.

Acórdão nº 1402-00.914, 15/03/2012

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

Acórdão nº 1201-001.243, de 10/12/2015

DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos como despesa daquela atividade no próprio ano em que foram adquiridos.

Não fazem jus ao benefício os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens não empregados na atividade rural.

Acórdão nº 1401-001.523, de 01/02/2016

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO 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.

Acórdão nº 1201-001.441, de 08/06/2016

CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Em sentido contrário à aplicação do benefício aos canaviais:

Acórdão nº 1302-001.788, de 04/02/2016

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.

A jurisprudência acima citada, favorável à aplicação do benefício fiscal da depreciação acelerada aos canaviais em formação, se divide entre os que entendem que tais lavouras estão sujeitas, de fato, à depreciação e não à exaustão, se amoldando, assim, literalmente ao incentivo fiscal previsto no art. 6ª da MP. nº 2159-70/2001 e outros que entendem que o benefício deve ser estendido aos canaviais em formação, independentemente se estão sujeitos à quotas de depreciação ou exaustão. Entendem, estes últimos, que o dispositivo legal abrangeria todos os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, e que o termo "depreciação", utilizado no dispositivo legal, teria um acepção mais ampla, abrangendo todas as formas de encargos correspondentes à diminuição do valor dos bens do ativo, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza, obsolescência normal ou, ainda, da sua exploração.

Já aqueles que entendem ser inaplicável o benefício aos canaviais em formação, entendem que estes estão sujeitos à quotas de exaustão e não de depreciação e que o dispositivo legal deve ser interpretado literalmente, nos termos do art. 111 do CTN. Assim, a aplicação do art. 6ª da MP. nº 2159-70/2001 estaria limitada aos bens sujeitos à depreciação, que não seria o caso dos canaviais em formação.

A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT da Secretaria da Receita Federal ao decidir divergência em face de Soluções de Consulta proferidas pela 9ª e 10ª Regiões que tratavam da aplicação do mesmo benefício aos recursos florestais, entendeu que estes não eram abrangidos, nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 12, de 07 de agosto de 2003, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: ATIVIDADE RURAL. FLORESTAS.

O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 6º ; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 305, 328 e 334 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

A solução de divergência referida, está assentada nas seguintes premissas, *verbis*:

15. De todo o exposto constata-se que:

a) a lei, em suas várias reedições, conservou o termo "depreciação", quando poderia ter elencado também a "exaustão" e "amortização" na edição reiterada do dispositivo de regulação da matéria. Se não o fez, foi por inadequação da realização integral do ativo sujeito à exaustão ou à amortização;

b) aos três institutos contábeis, embora semelhantes, preponderam atributos que lhes dão distinção própria, o que justifica a diferença de tratamentos perante a legislação tributária;

c) as isenções ou abrandamentos de ônus de tributos devem ser interpretadas restritamente no Direito Tributário.

16. Daí concluir-se 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/1999. A dedução integral não se estende aos ativos sujeitos à amortização e exaustão, haja vista a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas contemplar normas específicas para a amortização dos direitos de exploração de florestas (RIR/1999, art. 328) e para a exaustão dos recursos florestais (RIR/1999, art. 334).

Por outro lado, o Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383/1995, dispõe que:

“Os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período-base da aquisição”.

No que concerne ao instituto que deva ser aplicado para registra redução do valor dos canaviais pelo seu desgaste, depreciação ou exaustão, me parece que os argumentos utilizados pelos que defendem tanto um quanto outro são bastante razoáveis, inexistindo um critério objetivo para definir este impasse.

Se o corte da lavoura de cana se diferencia das lavouras permanentes, que produzem frutos (que são colhidos sem prejuízo das árvores) e estão sujeitas à depreciação, também se diferencia das florestas, que estão sujeitas à exaustão, pois se mantém produtiva por vários ciclos, sem necessidade de replantio.

Assim, se não se amolda perfeitamente ao conceito de depreciação, também não pode-se dizer propriamente que estaria submetida à exaustão, como as florestas e os minerais, sendo certo, apenas, que sofrem com o desgaste pelo uso ou pelo tempo.

Depois de muito refletir e examinar a matéria, sob a perspectiva da doutrina, jurisprudência e da legislação pertinente, penso que esses custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, que são ativáveis, podem ser deduzidos pelas pessoas jurídicas, integralmente, no próprio ano de aquisição, em simetria com a dedução conferida às pessoas físicas pela Lei nº 8.023/1990.

Entendo que o termo "depreciação" utilizado no texto legal deve ser interpretado como a possibilidade de dedução dos investimentos feitos na atividade rural como um todo, como se fossem custos no ano de sua aquisição.

A diferenciação, com relação às pessoas físicas, é que para estas não existe a possibilidade de depreciação dos bens, ao contrário das pessoas jurídicas.

Estas últimas, muito embora continuem a registrar esses investimentos no seu ativo, apropriando-se as quotas de depreciação/exaustão permitidas, passaram a ter o direito à deduzir integralmente o valor desses investimentos como custos no ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada, sendo que as quotas normais de depreciação/exaustão correspondentes devem ser adicionadas ao resultado nos períodos subsequentes, na medida de sua realização.

É nesse sentido que se colhe do voto do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Neto, ao proferir o Acórdão nº 1201-001.243, de 10/12/2015, *verbis*:

Em relação à primeira questão entendo que sim, os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada.

É importante notar que embora seja possível defender-se, como fez a Solução de Consulta nº 05/2004, da DISIT da 4ª Região, que a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se à exaustão e não à depreciação, o fato é que, a meu ver, o termo “*depreciados*” contido no abaixo transcrito art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 (revogado em 1995 e, após, devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da Medida Provisória nº 2.15970/ 2001), não deve ser interpretado em seu sentido técnico-jurídico (o conceito de depreciação encontra-se estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76):

[...]

Isso porque o art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 foi criado com a finalidade de conceder incentivo tributário à atividade rural como um todo, tal como definida em seu art. 2º, e não apenas às atividades rurais submetidas à depreciação em sentido técnico-jurídico. Então, segundo uma interpretação finalística da lei, o termo “*depreciados*” contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como “*deduzidos como despesa*”.

Poder-se-ia sustentar que um termo técnico-jurídico não comportaria significado distinto daquele definido em lei. Ocorre que é necessário reconhecer-se que, por emprega em sentido diverso. Nesses casos o intérprete deve adotar o sentido que claramente se deflui da norma, e não o sentido técnico-jurídico.

Esse é o caso, por exemplo, do conceito técnico-jurídico de tributo, o qual não alcança a multa e os juros (art. 3º do CTN). O art. 132 do CTN, que cuida da responsabilidade do sucessor em razão de fusão, transformação ou incorporação, emprega o termo "tributos". Isso posto, acaso adotado o conceito técnico-jurídico de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, o sucessor por fusão, transformação ou incorporação não seria responsável pelos juros e pela multa devidos pela sucedida.

O CARF, entretanto, por meio de sua Súmula nº 47, entendeu que em caso de sucessão de empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico, a sucessora é responsável não só pelo tributo devido pela sucedida, mas também pelos juros e pela multa de ofício.

Em outras palavras, o CARF, interpretando o art. 132 do CTN, adotou para o termo "tributos" um sentido diverso daquele estabelecido no art. 3º do CTN. E o fez por entender que o art. 132 do CTN, apesar de empregar o termo "tributos", claramente pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo “*depreciados*” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “*deduzidos como despesa*”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76. vezes, como no presente caso, uma norma contém um termo técnico-jurídico mas claramente o pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo “*depreciados*” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “*deduzidos como despesa*”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76.

Por outro lado, não me impressiona o argumento de que a interpretação do citado dispositivo deve ser literal, nos termos do art. 111 do CTN.

Primeiro, porque, embora seja um benefício fiscal, não configura suspensão (nas hipóteses indicadas no art. 151 do CTN) ou exclusão (isenção ou anistia, art. 175 do CTN) do crédito tributário.

Segundo, porque, de acordo com a melhor doutrina e a jurisprudência do STJ, o termo "literal" contido no art. 111 do CTN deve ser entendido como restritivo, devendo ser compatibilizada com os princípios constitucionais tributários, de forma que, de um lado, evitem-se "*interpretações ampliativas ou analógicas*", por outro, não levem "*a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis*". Vide doutrina e jurisprudência citada por Leandro Paulsen¹, *verbis*:

Aplicação "cum grano salis". "...não vemos como razoável um dispositivo que determine a interpretação literal de nenhum texto normativo. O artigo 111 do CTN, ao determinar interpretação literal para suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, desorganiza a harmonia sistêmica do Direito Tributário, que parte dos princípios constitucionais tributários. A negativa de aplicação das técnicas interpretativas dadas pela ciência do direito e pela teoria geral do direito, a partir do Direito Tributário compromete a importância da codificação tributária ... a melhor solução diante do artigo 11 do CTN é compatibilizá-lo com os princípios constitucionais tributários." BECHO, Renato Lopes. Considerações Sobre A Interpretação Literal e o art. 111 do CTN. RDDT 175/161, abr/2010).

- Para Paulo de Barros Carvalho este artigo merece severa crítica, tendo em vista que não se pode lançar mão, isoladamente, de técnica de interpretação literal, sob pena de

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da Jurisprudência. Livraria do Advogado Editora: ESMAFE. 2011, p. 928.

não se apreender o verdadeiro conteúdo da norma. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª edição. Saraiva. 2009, p. 107/108).

- "4. É firme entendimento do STJ, no sentido de que a busca do real significado, sentido e alcance de benefício fiscal não caracteriza ofensa ao art. 111 do CTN (STJ, 2ª T., REsp. 1125064/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, abr/2010).

[...]

- Nem mais, nem menos. "INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN... É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis." (STJ, 1ª T., REsp 1109034/PR, BENEDITO GONÇALVES, abr/09).

Nesta perspectiva, a leitura da Instrução Normativa SRF. nº 257/2002, revela que o tratamento tributário dado à atividade rural pela própria administração tributária, encarregada de sua regulamentação e aplicação, é no sentido de considerar que a aquisição e alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra, compõe o resultado da atividade rural (art. 11, § 1º), nos mesmos moldes da pessoa física.

Ou seja, o gasto com bens ativáveis, exceto a terra nua, devem compor o lucro real, como custos ou despesas, sob a forma de depreciação acelerada, no ano de sua aquisição; em contrapartida, a receita com sua alienação é considerada como resultado da atividade rural quando isto ocorrer.

O mesmo dispositivo indica que deve ser observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22 da mesma IN, quando da alienação de bens, *verbis*:

Art. 11. [...]

§ 1º O resultado na alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra nua e observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22, compõe o resultado da atividade rural.

[...]

Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

[...]

§ 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

[...]

Art. 20. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada.

[...]

Art. 22. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro arbitrado, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro arbitrado o saldo remanescente da depreciação não realizada.

Os dispositivos citados determinam que se acresça ao resultado da atividade rural o saldo da depreciação acelerada incentivada quando de sua alienação, neutralizando os efeitos de sua utilização ao longo dos períodos de apuração subsequentes.

Por fim, me parece relevante observar que a única exceção trazida pela MP. 2159-70/2001, quanto à possibilidade de depreciação acelerada incentivada dos bens ativáveis, se refere à "terra nua", *verbis*:

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

Ora, é cediço que os terrenos (sejam urbanos ou rurais), não se submetem à quotas de depreciação, nos termos do art. 57, § 10, "a" da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

Art. 57. [...]

10. Não será admitida quota de depreciação referente a:

a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

[..]

Sendo assim se a dedução integral no ano de aquisição, por meio da depreciação acelerada, fosse aplicável apenas aos bens sujeitos à depreciação (em sua acepção estritamente técnica), a exclusão expressa da terra nua seria por óbvio, desnecessária.

Em sentido oposto, a sua exclusão expressa está a indicar que o incentivo fiscal se aplica a todos os demais *bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso nessa atividade*.

Com relação à abrangência dessa dedução, já me manifestei nesse voto no sentido de que o custos dos bens utilizados na produção inerente à atividade rural integram o centro de custos daquela atividade, exclusivamente, não havendo que se falar em critérios de rateio proporcionais à receitas totais, posto que a cana-de-açúcar colhida é produto da atividade

Processo nº 15956.720097/2014-62
Acórdão n.º 1302-002.116

S1-C3T2
Fl. 1.536

rural, muito embora, na etapa subsequente esta produção seja utilizada, ai sim, como insumo (e, portanto, custo) da atividade industrial.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, nesta parte, para cancelar a glosa das exclusões da depreciação acelerada incentivada sobre os custo de formação do canavial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

Assim, dou provimento ao recurso, no que se refere à glosa das exclusões de depreciação acelerada incentivada sobre a atividade rural, também em relação à CSLL.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nos termos expostos.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado