



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

**Processo n°** 15956.720140/2012-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.243 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2015  
**Matéria** IRPJ E CSLL - DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA  
**Recorrente** SAO MARTINHO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

**ATIVIDADE RURAL.**

Em razão das significativas alterações promovidas na composição e nas características do produto *in natura*, não caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em açúcar cristal e em álcool.

Por outro lado, caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em bagaço de cana e em melaço, já que aqui não há significativa alteração na composição e nas características do produto *in natura*.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar, proporcionalmente às receitas da atividade rural (comércio da cana-de-açúcar produzida, bem como a venda de bagaço de cana-de-açúcar e melaço produzidos), conforme item 2.1 do voto; (ii) reconhecer a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, de acordo com item 4 do voto, e; (iii) afastar a exigência da multa isolada na proporção em que afastada a exigência do IRPJ e da CSLL referida no item 2.1 do voto, conforme item 5, parte final, do voto. Vencidos os Conselheiros Ester Marques e Ronaldo Apelbaum que negavam

provimento quanto ao item (i), e o Conselheiro Luis Fabiano, que dava integral provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteadó, Roberto Caparroz de Almeida, Ester Marques Lins de Sousa e Ronaldo Apelbaum (Vice-presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 14-42.027, exarado pela 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 2555 e ss.):

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas, no ano-calendário de 2009, as seguintes infrações:*

*1) Exclusão indevida do valor relativo à depreciação acelerada incentivada na apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL;*

*2) Falta de pagamento, nos meses de janeiro a setembro de 2009, do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão/redução.*

*O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:*

*(...)*

*O procedimento de fiscalização e as conclusões dele decorrentes foram relatadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 2198/2248.*

*Segundo o relato da autoridade fiscal, o procedimento de fiscalização iniciou-se em 16/02/2012, com o Termo de Início de Ação Fiscal por meio do qual intimou-se a contribuinte a apresentar, dentre outros documentos, o Lalur, justificativa e comprovação das parcelas que integram o item “depreciação/amortização acelerada incentivada – demais hipóteses de reversão”, no valor de R\$ 27.939.747,26, constante da demonstração do lucro real.*

*Intimou-se a contribuinte a descrever o processo produtivo de produção da cana-de-açúcar e industrialização de açúcar e*

*álcool (etanol) e a informar e comprovar, mês a mês, os montantes de cana-de-açúcar produzidos no estabelecimento e os adquiridos de terceiros.*

*Posteriormente a contribuinte foi intimada a apresentar planilha contendo os valores mensais das receitas líquidas totais acumuladas do ano-calendário de 2009, por produto/mercadoria comercializada e serviço prestado (açúcar, álcool, melado, cana-de-açúcar, óleo fusel e bagaço, etc.); balancetes contábeis mensais contendo as contas relativas aos custos de produção; planilha (demonstrativo), no formato EXCEL, dos bens adquiridos no ano de 2009 que compõem a depreciação acelerada incentivada, totalizados mensalmente, contendo os seguintes campos: Data, Conta Contábil, Histórico, Valor do Bem, Valor Acumulado dos Bens; planilha (demonstrativo), no formato EXCEL, dos valores de depreciação dos bens adquiridos nos anos de 2005 e 2009, que compõem a reversão da depreciação acelerada incentivada controlados na Parte B do LALUR, totalizados mensalmente, contendo os seguintes campos: Data, Conta Contábil, Histórico, Data do Início da Depreciação, Valor da Depreciação Mensal, Valor Acumulado da Depreciação; Justificar o motivo pelo qual a fiscalizada utiliza-se do instituto da depreciação acelerada incentivada como Exclusão do Lucro Real, tendo em vista que se trata de incentivo fiscal afeto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural para uso nesta atividade, sendo que a fiscalizada explora o cultivo de lavoura de cana de açúcar destinada à produção de açúcar e álcool.*

*Na data de 17/09/2012, a contribuinte apresentou o documento de fls. 495, através do qual encaminhou ao Fisco as planilhas de fls. 496/499, que contém os "Kardex" para controle da reversão da depreciação acelerada incentiva de máquinas agrícolas e cana-de-açúcar (fls. 496/497) e as planilhas dos valores de depreciação dos bens adquiridos no ano de 2005 que compõem a reversão da depreciação acelerada incentivada no ano de 2009 (fls. 498/499). Informou a contribuinte que efetivamente explora atividade rural, conforme previsão contida no artigo 2º do Estatuto Social. Alegou que a pessoa jurídica que realiza o plantio, extração e beneficiamento da cana-de-açúcar, evidentemente, pratica atividade rural, ainda que seja como atividade-meio e que não há qualquer previsão legal que proíba a prática concomitante de atividades rurais com atividades agroindustriais. Acrescentou, ainda, que o artigo 314 do RIR criou um benefício fiscal destinado às pessoas jurídicas que explorem atividade rural no sentido amplo, pouco importando se tal atividade é meio ou fim, acessória ou principal.*

*Analisando os balancetes contábeis apresentados pela contribuinte, a fiscalização constatou que a SÃO MARTINHO dedica-se quase com exclusividade à venda de açúcar e álcool. Analisando o demonstrativo das receitas líquidas apresentado ao Fisco (fls. 486/489), verificou-se que, no período de janeiro a dezembro de 2009, a receita líquida total corresponde ao valor de R\$ 283.251.512,44, sendo que, deste quantitativo, R\$*

269.060.629,08 correspondem à venda de açúcar e álcool, ou seja, cerca de 95% da receita líquida total faturada pela contribuinte.

Segundo a fiscalização, a limitação imposta pelo inciso V do artigo 2º da Lei nº 8.023/90 atinge a fiscalizada, pois na produção de açúcar e álcool combustível há nítida alteração das características do produto in natura. Segundo o disposto no artigo 2º, inciso IV, alínea b da Instrução Normativa nº 83/2001, a atividade permitida como rural é a moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura. A atividade de produção do açúcar mascavo é considerada rural devido à manutenção das características e composição do produto in natura, contanto que da transformação não derive produto de outra espécie.

No caso sob análise, é claro que o açúcar fabricado em nada se aproxima do açúcar mascavo. Portanto, para ter seus resultados tributados como atividade rural, a usina não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente açúcares como o mascavo, que mantém as características e composição do derivado em bruto da cana-de-açúcar. O açúcar cristal produzido pela fiscalizada não mantém a característica nem a composição do açúcar mascavo. Quanto à exigência de que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, é evidente que as enormes moendas e caldeiras ou colunas de destilação, encontradas no processo produtivo da usina para produzir açúcar e álcool, em nada se assemelham ao moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo.

Outra condição para o enquadramento na atividade rural, dentro do conceito de transformação, extraído do inciso V do artigo 2º da Lei nº 8.023/90 (".....utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada....."), é a de que o produtor se utilize somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração, ficando, assim, descaracterizada a atividade como rural caso este adquira produtos de terceiros para transformação em outro produto. No caso em tela, a SÃO MARTINHO não industrializa apenas o que planta, pois, também, compra cana-de-açúcar de terceiros. As receitas de venda de cana-de-açúcar são da atividade rural, mas não menos evidente é que as receitas da venda de açúcar e álcool e outros sub-produtos não são provenientes desta atividade rural. Não se pode considerar que, para que a SÃO MARTINHO exerça atividade rural basta que seus custos sejam próprios da atividade rural, sem que as receitas decorrentes desta produção também estejam todas conceituadas como pertencentes à atividade rural.

Destacou a fiscalização que a contribuinte utilizou o benefício da depreciação acelerada incentivada não apenas para as máquinas e os veículos agrícolas, mas também para excluir do Lucro Real os custos do plantio da cana em formação.

*Observamos, porém, que a empresa não procedeu à adição, ao Lucro Real do ano de 2009, de quaisquer valores de depreciação sobre os custos de plantio. A contribuinte somente passou a efetuar a reversão da depreciação da cana imobilizada em 2009 a partir do ano-calendário de 2010.*

*É importante destacar que a cana em formação cuida do plantio das mudas de cana-de-açúcar em cada ciclo de cinco anos de produção (20% ao ano). Neste quinquênio a planta é apenas podada, mas não replantada. Logo, neste processo produtivo os custos de formação da lavoura canavieira estão sendo ativados, para depois serem depreciados.*

*Resumidamente, diz-se que o sujeito passivo está excluindo, integralmente, os custos da lavoura em formação nos ajustes do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e, em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos sessenta meses, ou seja, nos próximos cinco anos, nos ajustes do Lucro Líquido do período.*

*Há de se mencionar que não há previsão legal, para a dedução dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, tendo em vista que a legislação não permite a dedução integral no cultivo de florestas, bens sujeitos à exaustão.*

*Foi feita a glosa integral dos valores do custo do plantio de cana-de-açúcar do ano de 2009, conforme pode ser visto nos "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS MENSAS E DO AJUSTE ANUAL DE IRPJ E CSLL", elaborado por esta fiscalização e que se encontra anexado às fls. 2166/2172.*

*Por outro lado, procedeu-se, também, à anulação das adições dos valores de depreciação do custo da cana-de-açúcar incorrido no ano de 2005, que foram somados ao Lucro Real do período pela SÃO MARTINHO, ou seja, que compõem a reversão da depreciação acelerada incentivada no ano de 2009, tendo em vista que o fisco glosou integralmente, na ação fiscal encerrada em 28/09/2010 (vide cópia do Processo n.º. 15956.000497/2010-24 inserida às fls. 1003/2162), os montantes da depreciação acelerada incentivada relativas à cana-de-açúcar imobilizada no ano de 2005, conforme relatado no item 50 deste Termo de Encerramento de Ação Fiscal. Os referidos valores foram informados pela contribuinte ao fisco, através da planilha de fl. 497, em resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal datado de 04/09/2012 (cópia anexada à fl. 493).*

*Nos termos do parágrafo 1º do artigo 8º da Instrução Normativa n.º 257/2002, foi feito o rateio para se determinar a proporção da receita líquida da atividade rural em relação à receita líquida total, conforme pode ser visto no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA DA ATIVIDADE RURAL POR PRODUTO" anexado às fls. 2165. A partir destes dados, foi possível fazer o rateio entre as receitas líquidas oriundas da atividade rural e o valor total das receitas líquidas auferidas pela SÃO MARTINHO no ano de 2009.*

*No curso do procedimento fiscal, verificou-se que a contribuinte excluiu indevidamente do Lucro Real, assim como da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a título de depreciação acelerada incentivada, os valores integrais do custo do plantio da cana-de-açúcar e das aquisições de máquinas e veículos agrícolas. Por outro lado, constatou-se que a empresa efetuou as adições, ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL, dos valores das reversões das depreciações correspondentes ao custo do plantio da cana-de-açúcar e às aquisições de máquinas e veículos agrícolas em valores divergentes dos apurados pelo Fisco. (grifamos)*

*Assim sendo, partindo dos demonstrativos apresentados, a fiscalização procedeu à retificação dos valores das exclusões e das adições apurados pela empresa pelos montantes apurados neste Termo de Encerramento de Ação Fiscal (itens 52 a 65) e elaboramos o "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS MENSAS E DO AJUSTE ANUAL DE IRPJ E CSLL", que se encontra anexado às fls. 2166/2172.*

*Notificada do lançamento a contribuinte, representada pelos procuradores Rodrigo Maito da Silveira e Alessandra Oliveira de Simone (fls. 2299 a 2323), ingressou, em 26/03/2013, com a impugnação de fls. 2254 a 2290, alegando:*

- *O art. 314 do RIR, de 1999, não restringiu o benefício da depreciação acelerada incentivada apenas para as empresas que desempenham exclusivamente atividades rurais.*

- *É infundado o entendimento de que o benefício poderia ser aproveitado apenas em relação às receitas decorrentes da atividade rural. A disposição contida no artigo 8º da Instrução Normativa nº 257/02 que determina a segregação das receitas da atividade rural das receitas das demais atividades, extrapola a Medida Provisória nº 2.159-70/01, que em momento algum faz qualquer tipo de restrição nesse sentido, tampouco permite a proporcionalização feita no Auto de Infração.*

- *As despesas com a formação da lavoura de cana de açúcar podem perfeitamente ser depreciadas, na medida em que se trata de uma cultura permanente da qual se extrai a matéria-prima a ser consumida (cana), permanecendo incólume a parte subterrânea da planta (touceira) que não é consumida, não sendo por isso mesmo aplicável o regime de exaustão, que pressupõe o consumo integral do bem ativo ou cultura considerado.*

- *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, bem assim efetuar a recomposição*

*das bases de cálculo de IRPJ e CSLL dos anos subsequentes, na medida em que a autuação alterou o valor do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL passível de compensação nos exercícios seguintes.*

*• Exerce a atividade rural e é completamente plausível a realização, concomitante, das atividades rural e industrial por um único contribuinte, sendo certo que a atividade rural não se descaracteriza como tal apenas por ser seguida da industrialização ou comercialização do produto.*

*• Ilegalidade da IN SRF nº 257, de 2002, pois extrapolou o disposto na Lei nº 8.023, de 1990, ao determinar a segregação contábil das receitas, custos e despesas referentes à atividade rural das demais atividades.*

*• Apresenta laudos agrônômico, contábil demonstrando que a cana-de-açúcar é uma cultura perene e está sujeita a depreciação e não a exaustão, uma vez que a parte subterrânea da lavoura da cana de açúcar (touceiras) não se consome como matéria-prima, nem se esgota ou exaure, podendo ensejar vários cortes.*

*• A diferença básica, para fins fiscais, entre a depreciação acelerada e a depreciação normal (ou da exaustão) repousa justamente no lapso temporal dentro do qual os gastos com um determinado investimento são alocados. Ou seja, a perdurar a presente autuação, a Impugnante, terá recolhido a maior IRPJ e CSLL nos exercícios seguintes, o que lhe dará direito a repetir o indébito.*

*• Ademais, quando muito, tendo em vista que o benefício da depreciação acelerada incentivada não implica redução de tributo a pagar, mas apenas a antecipação da dedutibilidade de despesas (ou diferimento do tributo), a Autoridade Fiscal somente poderia ter aplicado, se fosse o caso (isto é, somente se a redução do IRPJ e da CSLL não tivesse sido "devolvida", mediante recolhimento, em outro período de apuração), o artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda, que trata da inobservância do regime de competência.*

*• Ainda na remota hipótese de o benefício da depreciação acelerada incentivada não ser passível de aproveitamento pela impugnante, revela-se incorreta a imputação de multa e juros na autuação em apreço, porquanto os pagamentos de IRPJ e CSLL nos anos seguintes a 2009, em virtude das adições das despesas de depreciação que foram integralmente deduzidas naquele ano, conduzem à caracterização de pagamento a maior desses tributos, sendo aplicável somente multa de mora (20%) e juros Selic entre 2009 e as datas dos recolhimentos parciais de IRPJ e CSL nos anos seguintes.*

*• Relativamente à multa de ofício e à multa isolada aplicadas temos que isso implica: (i) violação ao princípio do non 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 CSLL com acréscimo da multa de ofício de 75% e concomitantemente, a multa isolada de 50% pelo não recolhimento desses mesmos tributos, trimestralmente, por estimativa; e (ii) violação ao princípio do não confisco, já que a somatória das duas multas enseja a exigência de uma penalidade à alíquota de 125%, tendo o Supremo Tribunal Federal - STF, em inúmeras ocasiões, afastado penalidades de dimensão irrazoável como essas.*

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

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação.

Irresignada, a interessada interpôs recurso voluntário onde reproduz, em síntese, as mesmas razões expostas na impugnação ao lançamento (fl. 2580 e ss.).

## Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### 1) DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### 2) DA DEPRECIÇÃO ACELERADA

A autoridade fiscal acusa o sujeito passivo de haver reduzido indevidamente o lucro real do ano de 2009 no montante de R\$ 23.994.608,42. Diz que o referido valor decorre: (i) da exclusão indevida da depreciação acelerada de custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, e; (ii) da exclusão indevida da depreciação acelerada de veículos e máquinas agrícolas. A seguir examinaremos essas duas questões.

#### 2.1) Da Depreciação Acelerada de Custos Incorridos na Formação da Lavoura

Em relação a este item explica a autoridade fiscal, em primeiro lugar, que a principal atividade econômica exercida pela contribuinte, qual seja, a produção de açúcar cristal e álcool (95% das receitas de 2009 foram auferidas com a venda desses produtos), não se caracteriza como atividade rural, haja vista o disposto no art. 2º, V, da Lei nº 8.023/90.

Diz ainda que grande parte do cultivo da cana-de-açúcar realizado pela contribuinte é atividade meio para produção de açúcar cristal e de álcool, daí porque tal cultivo também não pode ser considerado atividade rural nos termos do art. 2º, I, da Lei nº 8.023/90.

Admite o auditor, entretanto, que a contribuinte exerce atividade rural ao comercializar *in natura* parte da cana-de-açúcar por ela cultivada (0,43% do total das receitas de 2009) e também ao comercializar bagaço de cana e melaço produzidos a partir da cana-de-açúcar cultivada (respectivamente 0,10% e 1,69% do total das receitas de 2009).

Todavia, o auditor não considerou sequer essa parcela das receitas de atividade rural no cômputo da depreciação acelerada em razão de haver entendido, com base na Solução de Consulta nº 05/2004, da DISIT da 4ª Região, que a lavoura de cana-de-açúcar submete-se a exaustão e não à depreciação, daí porque a contribuinte não faria jus ao benefício da depreciação acelerada.

Em sua defesa a recorrente alega, em primeiro lugar, que não há lei que a obrigue a segregar as receitas da atividade rural das receitas das demais atividades exercidas pela empresa. A obrigação instituída pela Instrução Normativa SRF nº 257/2002 não encontra amparo legal, daí porque todos os custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar devem ser submetidos a depreciação acelerada.

Alega que os custos e despesas com a lavoura de cana-de-açúcar submetem-se a depreciação e não à exaustão, daí porque podem ser depreciados de forma acelerada.

Aduz, ainda, que é inegável que exerce atividade rural pois, dentre outras coisas: (i) 69% de seus empregados são empregados rurais; (ii) celebra contratos de parceria rural para exploração da lavoura de cana-de-açúcar; (iii) obtém crédito rural junto a instituições financeiras, etc.

Pois bem, de pronto é necessário esclarecer que ao preencher sua DIPJ/2010 a contribuinte informou expressamente NÃO exercer atividade rural (fl. 504). Isso posto, causa estranheza a recorrente afirmar agora com tanta veemência que exerce atividade “*tipicamente rural*” (fl. 2586).

A Lei nº 8.023/90 disciplina a tributação do IRPJ sobre o resultado da atividade rural. Para fins tributários o art. 2º do referido diploma legal assim conceitua atividade rural:

*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 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. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)*

(...)

Isso posto, não há dúvida que a transformação da cana-de-açúcar em açúcar cristal e em álcool, tal como o faz a contribuinte, não caracteriza atividade rural. Por outro lado, caracteriza atividade rural o comércio da cana-de-açúcar produzida, bem como a venda de bagaço de cana-de-açúcar e melaço produzidos.

A partir daí, duas questões devem ser respondidas: (i) os custos ativáveis, decorrentes da atividade rural de lavoura de cana-de-açúcar, gozam do benefício da depreciação acelerada, ou submetem-se à exaustão, não fazendo jus àquele benefício? (ii) caso gozem do benefício da depreciação acelerada, este alcança a totalidade dos custos ativáveis incorridos com a lavoura da cana-de-açúcar, ou apenas na proporção das receitas da atividade rural?

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 2.159-70/2001), 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):

*Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)*

(...)

*2º Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)*

(...)

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 vezes, como no presente caso, uma norma contém um termo técnico-jurídico mas claramente o

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.

Quanto à segunda questão, relativa ao gozo do benefício na proporção das receitas auferidas com a atividade rural, entendo ser perfeitamente legal o disposto no art. 8º da Instrução Normativa 257/2002, que assim dispõe:

*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.*

*§ 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.*

De fato, a referida norma está em perfeita consonância com o disposto no art. 18 da Lei nº 8.023/90, *in verbis*:

*Art. 18. A inclusão, na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui fraude e sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais.*

(...)

Por todo o exposto, entendo ser cabível a exclusão, em 2009, dos custos incorridos pela contribuinte neste período com a lavoura de cana-de-açúcar, proporcionalmente à parcela da receita relativa à atividade rural (receita auferida com a venda de cana-de-açúcar, de bagaço e de melaço).

## **2.2) Da Depreciação Acelerada de Veículos e Máquinas Agrícolas**

Em relação a este item o auditor admitiu a depreciação acelerada, mas apenas em relação à parcela da receita correspondente à atividade rural.

Pelas mesmas razões vistas no item anterior, entendo correta a autuação neste ponto.

## **3) DAS QUOTAS NORMAIS DE DEPRECIACÃO**

Alega a defesa ser nulo o lançamento uma vez que a autoridade fiscal não reconheceu, para a parcela dos custos ativáveis que entendeu não ser correspondente à atividade rural, as quotas de depreciação normais, referente ao ano de 2009.

Pois bem, em primeiro lugar, ainda que a autoridade houvesse cometido erro dessa natureza, isso não daria lugar à nulidade do lançamento, mas apenas sua retificação de modo a exigir-se apenas o tributo devido.

No entanto, sequer houve erro no lançamento quanto a este item. De fato, as quotas normais de depreciação/exaustão são declaradas pelo próprio sujeito passivo na apuração do lucro líquido do período.

No caso, a contribuinte informou na linha 12 da ficha 4A da DIPJ/2010 o valor de R\$ 58.103.114,24 a título de encargos de depreciação e exaustão. Esse valor não foi objeto de glosa por parte da autoridade fiscal. O que o auditor fez foi alterar os ajustes ao lucro líquido promovidos pela contribuinte na determinação do lucro real.

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente, não haveria que ser considerada na autuação as quotas normais de depreciação, sob pena de sua dedução em duplicidade.

## **4) DA ALEGADA POSTERGAÇÃO**

Pede a defesa seja declarada a nulidade do lançamento uma vez que o auditor desconsiderou os efeitos que a glosa da depreciação acelerada levada a efeito no ano de 2009 acarretará no resultado dos anos subsequentes.

Ocorre que, também aqui, o não reconhecimento da postergação pela autoridade tributária não daria causa à nulidade do lançamento, mas apenas a sua retificação.

A interessada anexou à sua peça recursal (fl. 2628 e ss.) cópia de parte de suas DIPJs referentes aos anos de 2010, 2011 e 2012. Anexou também à peça impugnatória demonstrativos dos pagamentos a maior feitos em 2010 e 2011 (fls. 2501/2514) em razão da postergação.

Pelo exame desses documentos é possível constatar que relativamente ao ano de 2012 a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social, daí porque em relação a esse período não poderia haver postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, nos termos do disposto no art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Quanto aos anos de 2010 e 2011 houve sim lucro real e base positiva da contribuição, o que, em tese, poderia dar amparo à alegação de postergação. Ademais a interessada demonstrou: (i) a parcela da reversão da depreciação acelerada adicionada na linha 41 da ficha 09A das respectivas DIPJs corresponde à depreciação acelerada excluída indevidamente do lucro real do ano de 2009, e; (ii) o valor pago a maior em 2010 e 2011 a título de IRPJ e CSLL, decorrente dessa adição.

O demonstrativo abaixo resume os valores da postergação:

Descrição	IRPJ	CSLL
Valor Lançado de Ofício Relativo a 2009	3.765.254,16	1.919.568,97
Valor Pago a Maior em 2010	898.915,43	331.567,17
Valor Pago a Maior em 2011	1.128.188,96	416.135,17
Valor Devido Relativo a 2009	1.738.149,77	1.171.866,63

Observe-se que na elaboração do demonstrativo acima são empregados valores originais de IRPJ e CSLL. Ademais, ao contrário do sugerido nos demonstrativos elaborados pela recorrente, os juros correm a favor do Fisco, uma vez que os valores a ele devidos referem-se a 2009 enquanto os pagamentos a maior foram realizados em 2010 e 2011.

##### **5) DA MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL**

Alega a recorrente ser incabível a imposição de multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL quando, concomitantemente, houver sido exigida multa pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário correspondente.

Pois bem, conforme já ressaltado em julgamentos anteriores sobre o tema, para os ilícitos ocorridos até o advento da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, venho acolhendo a tese defendida majoritariamente pelos membros deste Conselho segundo a qual não cabe a exigência da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, quando houver concomitantemente exigência da multa de ofício estabelecida incisos I ou II do *caput*, da mesma norma.

Entretanto, para os ilícitos verificados a partir da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela referida MP 351/2007, e dada a clareza do novo texto legal, passo a entender que não há espaço para interpretação diversa daquela que afirma o cabimento da exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que também houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL. Confirma-se a seguir a clareza da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

No caso dos autos, as multas isoladas referem-se a falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL em diversos meses do ano de 2009, época em que já se encontrava em pleno vigor a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa isolada deve ser reduzida, entretanto, em conformidade com o que foi visto no item 2.1 deste voto.

## 6) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar, proporcionalmente às receitas da atividade rural (comércio da cana-de-açúcar produzida, bem como a venda de bagaço de cana-de-açúcar e melaço produzidos), conforme item 2.1 do voto; (ii) reconhecer a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, de acordo com item 4 do voto; (iii) afastar a exigência da multa isolada na proporção em que afastada a exigência do IRPJ e da CSLL referida no item 2.1 do voto, conforme item 5, parte final, do voto.

*(documento assinado digitalmente)*

**Marcelo Cuba Netto**

Processo nº 15956.720140/2012-28  
Acórdão n.º **1201-001.243**

**S1-C2T1**  
Fl. 16

---

CÓPIA