



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

Processo nº 15956.720198/2011-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.862 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente VALE DO MOGI EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. EXCLUSÃO. DESPESA FINANCEIRA. COMPROVAÇÃO.

É legítima a dedução, na apuração do lucro real, de despesas financeiras referentes a financiamentos securitizados no âmbito do Programa de Saneamento de Ativos - PESA, instituído pela Lei nº 9.138/95.

IRPJ. EXCLUSÃO. AGROINDÚSTRIA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. GLOSA.

O benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada aplica-se às máquinas agrícolas adquiridas por agroindústria, ainda que tais ativos sejam caracterizados como de “uso misto”, isto é, utilizado tanto na *área estritamente rural* quanto na *área agroindustrial*.

IRPJ. EXCLUSÃO. AGROINDÚSTRIA. CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. GLOSA.

Os encargos contabilizados pelas empresas rurais que cultivam cana-de-açúcar, ainda que na qualidade de agroindústria, estão sujeitos à depreciação acelerada incentivada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao IRPJ é aplicável ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Roberto Caparroz acompanhou o Relator pelas conclusões, quanto ao tópico da exaustão. Vencidos os Conselheiros José Carlos e Paulo Cezar, que davam parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a glosa relativa à depreciação acelerada.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 28/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2007, no montante de R\$ 28.964.766,44, acrescido de juros de mora, multa de ofício de 75% e multa isolada de 50% sobre os valores apurados a título de estimativas.

Mais precisamente, foram apuradas as seguintes infrações (fls. 626 a 638 e 639 a 654):

- **0001** – *EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA – CANA DE AÇUCAR.*

Exclusão indevida, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, dos gastos incorridos na formação da lavoura canavieira, no montante de R\$ 16.443.992,76, levados ao resultado da contribuinte por meio de depreciação acelerada incentivada.

- **0002** – *EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA – MÁQUINAS AGRÍCOLAS.*

Exclusão indevida, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, dos gastos incorridos na aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas, no valor de R\$ 15.481.120,03, levados ao resultado da contribuinte por meio de depreciação acelerada incentivada.

- **0003** – *EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS – FINANCIAMENTOS SECURITIZADOS.*

Exclusão indevida, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, de despesas relacionadas a financiamentos securitizados (*despesas financeiras*), no valor de R\$ 4.598.935,31.

- **0004** – *MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA*.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 693/735) aos lançamentos. Argumenta, em síntese, que:

(i) as despesas financeiras teriam sido glosadas sem motivo identificado. Elas correspondem a juros sobre empréstimos bancários, relativos a financiamentos securitizados no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos – PESA, criado pela Lei nº 9.138/98, sendo despesas necessárias, usuais e normais à atividade econômica exercida, nos termos do art. 299 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR.

(ii) quanto à depreciação acelerada incentivada, afirmou ter direito ao benefício fiscal em relação aos bens do ativo imobilizado.

Sustenta que o artigo 314 do RIR não estabelece que o benefício da depreciação acelerada incentivada somente pode ser aproveitado por pessoas (físicas ou jurídicas) que exerçam exclusivamente atividade rural, sendo também aplicável às agroindústrias.

(iii) no que diz respeito aos custos envolvidos no cultivo de cana de açúcar, a contribuinte reitera a aplicabilidade do benefício da depreciação acelerada incentivada, sob a alegação de que tais dispêndios devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, assim, estariam sujeitas à depreciação, e não à exaustão, como quer fazer crer a autoridade fiscal.

Diz que 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 na concepção técnica do termo, razão pela qual não há que se falar no regime de exaustão, que pressupõe o consumo integral do bem, ativo ou cultura.

(iv) os Autos de Infração são nulos, tendo em vista a ausência de recomposição da apuração do IRPJ e da CSLL relativamente ao próprio exercício autuado, como também aos subsequentes, afinal não foi considerada a dedução da “quota normal” de depreciação, bem como não foi efetuada a recomposição das bases em razão do valor do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL que foi alterado no procedimento fiscal.

(v) como o efeito fiscal da depreciação acelerada incentivada, em face da depreciação normal, é apenas o de postergar o tributo, cujo pagamento fica diferido para o período em que venha ser adicionada a quota de depreciação transferida contabilmente para o resultado, sequer existe a infração apontada.

(vi) não houve redução de tributos, tendo em vista que eles foram pagos em períodos subsequentes. Nessa linha de raciocínio, conclui que só caberia a imposição de multa de 20% e a exigência de juros entre a data da dedução integral e a de cada adição.

(vii) a multa isolada, por implicar confisco, por não possuir base legal à época dos fatos e pela impossibilidade de sua cobrança em concomitância com a multa de ofício, deve ser afastada.

Posteriormente, por meio da petição de fls. 955/957, a interessada requereu a juntada do Relatório Técnico do Centro de Tecnologia Canavieira – CTC, que aborda o sistema de produção agrícola da cana-de-açúcar (fls. 959/970); do Parecer Técnico da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras – FINEC, que diz respeito ao tratamento contábil dos custos incorridos na cultura de cana-de-açúcar (fls. 972/1.004); e do Parecer Técnico da Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia – FUNDACE, que trata do aspecto contábil dos custos incorridos na cultura de cana-de-açúcar (fls. 1.006/1.033).

Em Sessão de 29/04/2013, a 2ª Turma da DRJ/CGE julgou a impugnação improcedente por meio do Acórdão nº 04-31.574 (fls. 1.038/1.054), cuja ementa foi assim redigida:

“Despesas Financeiras. Juros. Regime de Competência. Exclusão do Lucro Líquido. Cabimento. As despesas financeiras relativas a juros devem ser apropriadas contabilmente segundo o regime de competência, não cabendo, na apuração do lucro real, em relação ao mesmo valor, nenhum tipo de exclusão do lucro líquido.

Atividade Rural. Bens do Ativo Imobilizado. Depreciação Acelerada Incentivada. Os bens do ativo imobilizado, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, destinados ao uso específico nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

Lavoura de Cana de Açúcar. Dispendio. Despesa. Exaustão. Os dispendios realizados na lavoura de cana de açúcar são apropriados como despesa do exercício por meio de quotas de exaustão.

Erro de Contabilização. Postergação do Imposto. Pagamento. Caracterização. A infração denominada postergação do imposto só se consuma com a prova do pagamento, sem o que a infração será redução indevida do lucro.

Penalidade Pecuniária. Lei Mais Benéfica. Aplicação Retroativa. Aplica-se retroativamente a lei que comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da infração.

Multa isolada. Multa vinculada ao tributo. Cumulação. Validade. É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

Multa. Vedação Ao Confisco. Exame Na Esfera Administrativa. Impossibilidade. É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

CSLL e IRPJ. Lançamento. Identidade de Matéria Fática. Decisão Mesmos Fundamentos. Aplicam-se ao lançamento da

CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

A interessada foi intimada da decisão em 03/05/2013 (fls. 1.059) e, no dia 29/05/2013, apresentou recurso voluntário (fls. 1.061/1.117), por meio do qual reitera os argumentos da peça impugnatória e rebate determinados pontos da decisão de primeiro grau.

Em sessão de 03 de junho de 2014, esta C. Câmara, por meio da Resolução nº 1102-000.247 (fls. 1.245/1.260), converteu o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal:

a) dê ciência desta resolução ao contribuinte para que, desejando esta, traga aos autos documentos, informações e planilhas para tornar ainda mais preciso este trabalho;

b) analise todas as provas e argumentos trazidos sob as seguintes premissas:

b.1) Financiamento Securitizado Despesas Financeiras – realize análise dos cálculos realizados pela contribuinte informando se encontram-se na forma da lei ou não, se os valores apropriados em resultados estão corretos, levando em conta a suposta manifestação da autoridade diligente nos autos do processo nº 15956.000510/2010-45;

b.2) Depreciação acelerada incentivada de bens – esclareça a fiscalização como foram calculados os valores não aceitos como dedutíveis sob o argumento da lei;

b.3) ainda sobre o tema descrito no subitem anterior, informe se nos anos posteriores ao autuado houve (ou não) pagamento de tributos considerando que os itens beneficiados pela depreciação acelerada não teriam sido mais considerados na apuração dos respectivos resultados. Há que se provar que unicamente o que ocorreu (ou não) foi o aspecto temporal de sua tributação; neste sentido apresente-se possíveis valores que não tenham sido pagos, tudo na conformidade dos critérios previstos para a postergação no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

c) elabore relatório de diligência circunstanciado, especificando os valores conforme os subitens acima;

d) dê ciência desse relatório ao contribuinte para sobre ele se manifestar, caso deseje, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a este Colegiado para ulterior julgamento.

Tramitado o feito, o resultado da diligência foi objeto do Relatório Fiscal Conclusivo e Intimação Fiscal - SEFIS n. 128/2015 (fls. 2.092/2.096), do qual a contribuinte se manifestou por meio de petição de fls. 2.081/2.088.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais, pelo que dele conheço.

Exclusões indevidas – financiamentos securitizados

A glosa de despesas financeiras relacionadas com financiamentos securitizados foi levada a cabo pelo fato da fiscalização não ter compreendido o motivo e a natureza jurídica da exclusão dos respectivos valores na apuração do lucro real, conforme relato de fl. 665:

“Embora tenha sido apresentado o modo como foram calculadas as exclusões dos financiamentos securitizados, mês a mês, não restou claro o motivo pelo qual os valores foram excluídos do Lucro Real, razão pela qual esta fiscalização decidiu pela glosa de tais exclusões [...]”

A DRJ manteve a glosa, sob o entendimento de que o procedimento adotado pela Recorrente, além de não ter sido justificado adequadamente, ensejaria uma duplicidade de dedução de uma mesma despesa, uma vez que o lucro líquido acabaria sendo reduzido por meio da apropriação contábil dos juros e, ao mesmo tempo, por ocasião da exclusão no LALUR.

Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho da decisão de piso:

“Como se vê, a Fiscalização não alcançou a lógica da explicação prestada pela impugnante para justificar a exclusão daquelas despesas e, por isso, desconsiderou a exclusão, somando os valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL

De fato, as razões da impugnante são de difícil compreensão, sobretudo, porque, a pretexto de "refletir a essência das operações de securitização", foi adotado um procedimento que não encontra respaldo nas normas de contabilização de juros, tanto no aspecto contábil, quanto no aspecto estritamente fiscal.

O valor excluído referia-se a juros sobre financiamento da atividade rural. O critério de apropriação de juros, como despesa do exercício, é dado pelo art. 374 do RIR:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

*I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, **pro rata temporis**, nos períodos de apuração a que competirem;*

Não obstante a clareza do dispositivo regulamentar, que traduz o critério contábil e fiscal de apropriação de juros (proporcional

ao tempo), a impugnante resolveu por conta própria adotar uma sistemática diferente e errônea. Disse ela:

Nos anos imediatamente subsequentes às securitizações, mais especificamente em 2002, a Impugnante decidiu refletir em sua contabilidade, de forma adequada (sic), qual seria o valor efetivo da sua dívida em decorrência dos empréstimos.

A impugnante afirmou ter contabilizado um determinado valor a fim de refletir o que seria o montante efetivo da dívida, em decorrência dos empréstimos. Disse mais:

Considerando que a diferença entre o valor presente dos juros e o valor da Dívida Líquida, por ser uma fotografia, naquela data, da posição devedora efetiva da Impugnante, o que se avaliou é se, para fins fiscais, haveria alguma consequência em virtude desse ajuste que seria refletido na contabilidade.

Uma vez que esse montante de R\$ 31.821.895,00 não estava sendo dispendido naquele momento (não dedutível, portanto), a Impugnante decidiu por efetuar a sua adição no cálculo do lucro real, apenas descontando o valor dos juros pagos naquele exercício (dedutíveis), correspondentes a R\$ 883.011,00, resultando numa adição efetiva de R\$ 30.938.884,00.

Reconhecendo que a contabilização daquele valor não poderia se refletir no lucro tributável, procedeu à adição do mesmo montante.

Note-se que a adição ao lucro líquido não implicou aumento efetivo do lucro real, nem tributação antecipada que qualquer receita. O único efeito que a adição produziu foi anular as consequências fiscais e contábeis daquele extravagante lançamento de R\$ 31.821.895,00.

Se o problema parasse aqui, não haveria desdobramentos relevantes no plano tributário. Ocorre, entretanto, que a impugnante passou a excluir do lucro líquido dos exercícios subsequentes quotas daquele valor antes adicionado. Basta conferir o que foi dito:

A partir de então, a Impugnante vem, ano a ano, adotando a mesma sistemática de cálculo da posição devedora, para refleti-la exatamente no seu balanço patrimonial, embora, tendo efetuado a referida adição em 2002, tenha passado, a partir daí a excluir no cálculo do lucro real as diferenças entre a posição devedora efetiva calculada anualmente e o valor adicionado em 2002.

A exclusão desses valores, na prática, produz duplicidade da despesa. Primeiro reduzindo o lucro líquido, por meio da apropriação contábil dos juros; depois, reduzindo o lucro real, por meio do ajuste extracontábil de exclusão.

Observe-se que no ano base 2007 foi contabilizada como outras despesas financeiras a quantia de R\$ 51.169.751,29 (Ficha 06A da DIPJ, fl. 457)

Pelo exposto, conclui-se que a glosa da exclusão elimina a duplicidade e, portanto, é procedente.

A Recorrente, após tecer comentários sobre a origem dos financiamentos securitizados, o tratamento contábil dado a eles em 2002 e nos anos subseqüentes, afirma que os Julgadores não lograram compreender os procedimentos adotados em relação às despesas em questão, pois em nenhum momento teria havido duplicidade de despesas.

Aduz que, no ano de 2002, decidiu refletir em sua contabilidade qual seria o valor efetivo (*ajuste a valor presente*) de suas dívidas em decorrência de empréstimos bancários objeto de financiamentos securitizados no âmbito do Programa de Saneamento de Ativos – PESA, instituído pela Lei nº 9.138/95, o que provocou um ajuste a título de despesa financeira da ordem de R\$ 31.821.895,00, correspondente à diferença entre o valor presente dos juros e o valor da Dívida Líquida. Deste montante, afirma que adicionou no cálculo do lucro real a quantia de R\$30.938.884,00, valor este parcialmente revertido nos anos posteriores, por meio de exclusões, dentre as quais a de 2007 ora glosada.

Nesse contexto, assim concluiu o Relatório após a referida diligência (fls. 2.095):

"1) Considerando que a legislação apontada pela empresa está de acordo com a legislação de regência na matéria analisada;

2) Considerando que não foi constatada divergências em relação aos valores constantes nos demonstrativos e as informações apresentadas pela diligência;

3) Considerando que os procedimentos adotados pela contribuinte foram registrados nos livros fiscais e contábeis, cujas cópias encontram-se anexadas às fls. 1593/2071;

A fiscalização conclui que: a recorrente tem direito ao abatimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de Despesas Financeiras de Financiamentos Securitizados apuradas no ano-calendário de 2007, o valor de R\$ 4.598.935,31."

Verifica-se, assim, que a própria fiscalização, após a diligência, acabou por reconhecer o direito de a Recorrente abater as despesas financeiras em questão, razão pela qual cancelo a glosa correspondente ao item 0003 dos Autos de Infração (*exclusões indevidas – financiamentos securitizados* – valor de R\$ 4.598.935,31).

Depreciação acelerada incentivada de máquinas e equipamentos agrícolas

Entenderam a fiscalização e a decisão de primeiro grau que os custos referentes à aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas não poderiam ter sido reconhecidos como despesa do exercício.

A controvérsia, na verdade, gira em torno da interpretação do artigo 314 do RIR/99, que assim dispõe:

“Artigo 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.”

Aos olhos do fisco o benefício fiscal criado por tal dispositivo é restrito aos bens da atividade rural *stricto sensu*, isto é, quando a atividade exercida for exclusivamente rural.

Já a Recorrente sustenta que a regra do artigo 314 alcança a atividade rural não só como atividade fim, mas também como atividade meio. Alega que é uma sociedade agroindustrial voltada ao cultivo e à industrialização de cana-de-açúcar, exercendo atividade tipicamente rural, que vai desde a preparação das terras destinadas às lavouras, passa pelo cultivo e colheita, assim como pela aquisição de insumos, máquinas e equipamentos agrícolas necessários, pelo processamento de cana até chegar à obtenção de seus produtos finais, açúcar e álcool, posteriormente comercializados no mercado.

Aduz também que o artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990 – base legal do artigo 58 do RIR/99 -, não deve ser aplicado nesse caso, uma vez que o benefício em tela possui outra base legal, qual seja, a MP nº 2.159/70.

E ainda que aplicável a referida lei, as atividades da Recorrente ainda assim se enquadrariam na regra do benefício, seja por envolver agricultura, seja porque a atividade rural não se descaracteriza como tal apenas por ser seguida da industrialização ou comercialização do produto. A própria lei previdenciária, aliás, considera agroindústria espécie de empresa que explora atividade rural, na mesma linha do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64).

A decisão de piso discordou do racional da Recorrente, sob a seguinte justificativa:

“O art. 314 (reproduzindo o texto do art. 6º da MP nº 2.159-70/2001) estabelece os requisitos necessários para gozo do benefício. São eles:

- a) bens classificados no ativo imobilizado;*
- b) pessoa jurídica que explore atividade rural; e*
- c) bens empregados na atividade rural.*

O primeiro requisito exige que o bem seja destinado ao ativo imobilizado, o que afasta a aplicação da regra a bens destinados a consumo, revenda ou a processo de industrialização, tais como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. O segundo requisito se refere ao adquirente dos bens. Ele deve exercer atividade rural, ainda que não seja de forma exclusiva. O último requisito efetivamente condiciona o benefício ao emprego dos bens na atividade rural. É o que se depreende da expressão “para uso nessa atividade”.

No caso concreto, é indiscutível que a impugnante faz jus ao benefício, já que se dedica à lavoura de cana de açúcar, atividade que se enquadra como rural. Todavia, o benefício não pode ser estendido às máquinas e aos equipamentos envolvidos

na fabricação de açúcar e de álcool, pois essa atividade não pode ser tida como rural.

[...]

O disposto no inciso V deixa evidente que a fabricação de açúcar e de álcool não se enquadra como atividade rural. Portanto, ao maquinismo nela empregado não incide o benefício da depreciação incentivada.

O lançamento ora impugnado se manteve dentro desse parâmetro, glosando apenas as exclusões que se referiam a máquinas e equipamentos afetos à atividade industrial, admitindo o benefício para as empregadas na lavoura de cana de açúcar”

De início, é importante frisar que, de acordo com o que foi constatado durante a fiscalização (fl. 676 – item 18.2), e ratificado no relatório conclusivo de diligência, a Recorrente não só auferiu receitas provenientes de vendas de produção de álcool e açúcar, mas também com a venda de mudas de cana, bagaço de cana e soja.

Foi justamente por essa razão que o fisco rateou o custo do maquinário agrícola na proporção destas receitas em relação ao faturamento total, glosando a exclusão “apenas” da parcela relativa à *área agroindustrial* (99% do faturamento).

É importante, nesse contexto, não perder de vista que a Lei nº 8.212/91 (art. 22A) definiu o conceito jurídico de agroindústria, categoria na qual está inserida a Recorrente. Segundo tal dispositivo legal, por agroindústria deve-se entender **o produtor rural pessoa jurídica** cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

A Instrução Normativa RFB nº 971/09, ao regulamentar a figura do *produtor rural pessoa jurídica*, prescreve no seu artigo 165:

“Artigo 165 - Considera-se:

I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo:

a) produtor rural pessoa física: [...]

b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175;

2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo.”

Como se nota, uma agroindústria – caso da Recorrente - caracteriza-se com tal pelo fato de, além de explorar produção rural própria (*atividade rural*), também industrializar esta produção (*atividade agroindustrial*).

O artigo 6º da MP 2.159/70, matriz legal do art. 314 do RIR/99, dispõe que *os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*

Note que esse dispositivo legal criou benefício fiscal desvinculado do resultado da atividade rural, não fazendo referência à Lei nº 8.023/90, que é a base legal do artigo 58 do RIR/99. E impôs como condições ao benefício: (i) que o bem seja passível de registro no ativo imobilizado; (ii) que a pessoa jurídica explore “atividade rural”; e (iii) que o bem seja utilizado na “atividade rural”.

A Recorrente, então, para fazer jus a depreciação acelerada, deve preencher esses três requisitos.

O primeiro requisito – que o bem seja passível de registro no ativo imobilizado – foi confirmado pelo fisco e não é objeto de controvérsia.

Também o segundo requisito – que a pessoa jurídica explore atividade rural – foi cumprido, afinal restou constatado pelo próprio fisco que a Recorrente explora, no exercício de seu objeto social, atividade rural, tanto na forma de atividade fim (para vender produtos agrícolas), quanto na forma de atividade meio (para produzir os insumos necessários à produção de álcool e açúcar).

O cerne da questão diz respeito ao cumprimento ou não do requisito do item (iii) acima, de que o bem seja utilizado na “atividade rural”.

Nesse ponto, o conjunto probatório, notadamente as notas fiscais de aquisição do ativo (fls.551/580), indicam claramente que os ativos em comento (tratores, colhedoras e plantadoras) são bens para desenvolvimento de atividades rurais, mais precisamente relacionados à cultura da cana.

A autoridade fiscal autuante, porém, partiu da premissa de que o uso do ativo imobilizado em questão seria “misto”, ou seja, destinado a desenvolver a atividade como um todo, desde a parte agrícola (preparo e colheita da cana) até sua parte industrial (produção de álcool e açúcar). Tanto é assim que empregou um critério de rateio em função do faturamento de “cada atividade”, glosando a parcela correspondente ao “uso industrial”, que é muito próximo do total do faturamento.

A meu ver, e por questões de ordem lógica, dizer que o uso foi misto implica em reconhecer que o uso também foi direcionado à atividade rural. Isso é inegável.

É indiscutível também que desde o plantio da cana até sua colheita há diversos percursos que exigem conhecimentos rurais e que demandam máquinas rurais, equipamentos rurais, empregados rurais, ou seja, uma estrutura típica rural prévia à estrutura agroindustrial.

No âmbito de uma atividade de agroindústria, aliás, é até de certo modo natural a aquisição de equipamentos para “uso misto”, mas daí a prejudicar o enquadramento do enquanto *bem destinado à atividade rural* existe um abismo.

Segundo penso, a menção ao termo “atividade rural”, para efeitos do benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada, por si só, não tem o condão de afastar sua aplicação às agroindústrias. *Atividade agroindustrial* engloba, e não exclui a *atividade rural*.

A finalidade do benefício legal da depreciação acelerada incentivada é fomentar a atividade rural. Trata-se de uma política incentivada na forma de norma objetiva. Não é porque o adquirente é uma agroindústria, e por isso vai se valer da produção na forma de insumo, que a atividade rural e o benefício fiscal a ela aplicável deixam de existir.

Nesse caso concreto, estamos falando de máquinas agrícolas destinadas ao ativo imobilizado; o adquirente, agroindústria que explora cana-de-açúcar; e os bens são diretamente destinados ao desenvolvimento desta cultura.

Isso significa dizer que houve a satisfação, pela Recorrente, dos três requisitos legais para a depreciação acelerada incentivada.

O fato da produção do contribuinte ser concentrada, isto é, integradas, numa mesma pessoa jurídica, a atividade rural de cultivar cana e a atividade fabril de transformá-la em álcool e açúcar, não desnatura a atividade rural, esta sim contemplada pelo incentivo fiscal da depreciação acelerada incentivada.

Nesse sentido, aliás, já se manifestou o E. CARF. Veja-se:

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. (Ac. 1401-001.524. Sessão de 01/02/2016).

E nem se diga que a metodologia de apuração adotada pela fiscalização – de ratear os custos em função do faturamento de cada uma das “atividades” (vendas de produtos rurais x vendas de produtos agroindustriais) - seria legítima.

Isso porque o referido artigo 6º da MP 2.159-70 - base legal do artigo 314 do RIR/99, conforme já exposto - não restringe o aproveitamento da depreciação acelerada incentiva apenas às empresas que explorem exclusivamente atividade rural. Pelo contrário, tais dispositivos buscam incentivar a atividade rural como um todo, sem ter especificado uma categoria da outra e sem ter previsto nenhum critério de rateio.

Ocorre, porém, que a DRJ e o fiscal autuante, com a *devida vênia*, pretenderam se colocar indevidamente na posição de legislador, afirmando peremptoriamente qual teria sido a intenção deste, que no seu entender teria sido a de conceder um benefício de menor amplitude, excluindo as atividades agroindustriais.

A meu ver, porém, essa interpretação está inteiramente equivocada. Isso porque é princípio elementar do Direito que a interpretação deve partir do texto legal, não podendo o intérprete criar restrição não prevista na lei e nem empregar metodologia de rateio de cálculo discricionária ou “emprestada” de outro comando legal.

A propósito, o tema em questão também já foi analisado pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes. Reproduzo, a seguir, a ementa de determinado julgado e trecho do Acórdão 101-96.867 (Sessão de 14/08/08) de autoria da Cons. Sandra Maria Faroni:

“ATIVIDADE RURAL — APROPRIAÇÃO DE CUSTOS — ATIVO PERMANENTE — *As regras contábeis que impõem a contabilização do investimento na formação de lavoura canavieira no "Ativo Imobilizado", não obstam a apropriação da totalidade do custo no próprio ano dos dispêndios.*” (Acórdão nº 104-19.138. Sessão de 05/12/02).

“Diferentemente da Lei nº 8.023/90, que trata da tributação dos resultados provenientes da atividade rural, o art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001 não faz qualquer referência a resultados nem remete à Lei nº 8.023/90. A norma em questão não limitou o benefício a empresas que explorem exclusivamente ou predominantemente atividade rural. De acordo com o dispositivo transcrito, o benefício destina-se a qualquer empresa que explore atividade rural, e a única limitação é que o bem a ser depreciado seja adquirido para uso nessa atividade.

A lavoura de cana é, sem dúvida, uma atividade rural. Não é relevante, a meu ver, que a produção seja utilizada pela própria empresa, em sua agroindústria, ou seja vendida a terceiros. Como a norma não exige que a empresa aufera receitas de venda de produção rural, não cabe reportar-se à Lei nº 8.023/90 para impor limitações ao gozo do benefício. Nesse caso, o autuante distinguiu onde a lei não o fez. [...]”

Nessa conformidade, considerando que a depreciação incentivada diz respeito a custos com máquinas e equipamentos agrícolas usados na “atividade rural”; que a própria lei define agroindústria como pessoa jurídica que explora atividade rural como condição prévia de ser assim qualificada; e que a agroindústria nada mais faz do que industrializar a produção rural própria, reconheço o direito da Recorrente quanto à depreciação acelerada incentivada sobre os ativos imobilizados rurais e, por força disto, cancelo a glosa relativa ao item **0002** (*exclusões indevidas – depreciação acelerada incentivada – máquinas agrícolas – valor de R\$ 15.481.120,03*) dos Autos de Infração.

Custos da lavoura de cana-de-açúcar

Segundo a fiscalização, os custos referentes à plantação e colheita de cana-de-açúcar deveriam ter sido reconhecidos como despesa do exercício mediante apropriação de quotas de exaustão – que enseja o reconhecimento contábil ao longo de anos, na medida do esgotamento do ativo -, e não através de depreciação acelerada incentivada – que podem ser reconhecidos integralmente como despesa -, como fez a Recorrente.

A controvérsia, portanto, envolve a análise acerca do tratamento fiscal que deve ser conferido aos dispêndios relativos ao cultivo da cana-de-açúcar pela Recorrente.

A decisão de primeiro grau (fl. 1.050), com base no Parecer Normativo nº 18/1979, concluiu que, como a cana-de-açúcar permite até cinco cortes com bom aproveitamento (fl. 716), os custos envolvidos são passíveis de exaustão, conforme a lógica do aludido ato normativo.

A Recorrente, por seu turno, afirma que o fato dela cultivar cana-de-açúcar, incorrendo em despesas para a formação de lavoura, para depois utilizar a cana na produção de açúcar e álcool, não interfere em absolutamente nada no gozo do benefício da depreciação acelerada.

Ademais, a cana-de-açúcar corresponde a “cultura perene” que justifica o lançamento em conta de ativo passível de depreciação acelerada incentivada.

De plano, afasto a aplicação do Parecer Normativo nº 18/1979, por três motivos: primeiro, porque trata-se de ato infralegal que, na tentativa de interpretar o artigo 4º, § 1º, do Decreto-Lei nº 4.506/1964, dispositivo este que regulamenta a exaustão apenas de recursos florestais, pretendeu indevidamente ampliar seu campo de atuação para outros contribuintes.

Em segundo lugar porque tal ato, quando muito, é destinado para *empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes*, categoria da qual a Recorrente não se insere.

Utilizando-se da conclusão do Laudo Agrônomo do Centro de Tecnologia Canavieira apresentado na defesa (fl. 969): “*a análise das informações coletadas na literatura especializada, complementada com a avaliação das práticas agrônômicas rotineiramente empregadas na condução dos canaviais comerciais, permite inferir que a cana-de-açúcar pode ser classificada como cultura perene, no tocante ao manejo da lavoura (necessidade de erradicação, por exemplo)*”.

Ainda segundo a doutrina do Laudo, a cultura de cana-de-açúcar não está sujeita à exaustão, tendo em vista que as touceiras desta permanecem no solo por longo período de tempo, não se extinguindo com os sucessivos cortes. Havendo o desgaste do solo, novo preparo e ciclo de colheita são empregados, não havendo no que se falar em “extinção” da atividade.

E terceiro porque no cultivo de cana-de-açúcar, seja ela desenvolvida por agroindústria ou por outra espécie de produtor rural, os gastos correlatos devem ser registrados no ativo imobilizado, uma vez que correspondem a custos dirigidos à manutenção da atividade produtora que contribuem para a geração de receitas. E sendo ativo imobilizado, cabível normalmente a depreciação, no caso acelerada em razão da natureza rural da atividade.

O Parecer da FIPECAFI (fl. 1.001) vai direto ao ponto:

“1. Tendo em vista as características agrônômicas da cultura da cana-de-açúcar sintetizadas no Relatório Técnico elaborado pelo Centro de Tecnologia Canavieira, e, sobretudo, a conclusão de que se trata de cultura perene, indaga-se: a perda de valor econômico da lavoura da cana-de-açúcar (e dos respectivos custos que foram ativados para sua formação) pode ser classificada como depreciação?”

*Entendemos que **SIM**, pois nas culturas perenes, a exemplo dos cafezais ou laranjais, os gastos realizados na formação da cultura da cana-de-açúcar ao serem levados para o resultado do período devem ser tratados como depreciação. A depreciação representa a perda econômica dos direitos do ativo imobilizado*

utilizados na operação da companhia onde dele se busca extrair os benefícios, e ao mesmo tempo assumindo os riscos de controle.”

Descata-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto vencedor proferido no Acórdão nº 1402-00.914 (Sessão de 15/03/12), da lavra do Cons. Antônio Jose Praga de Souza:

“Cumpre esclarecer a “confusão” gerada pela interpretação errônea de que a atividade da recorrente deve ser considerada como exaustão e não depreciação, pois estaria comparada ao cultivo de florestas é um argumento facilmente refutado.

O primeiro ponto que deve ser observado é que, conforme exposto em Parecer do Dr. Ariovaldo dos Santos, não há diferença contábil entre depreciação e exaustão, tendo em vista que ambos recebem o mesmo exatamente o mesmo tratamento. [...]

Ademais, a decisão recorrida afirma incorretamente que a cultura de cana-de-açúcar equipara-se ao cultivo de “florestas”, situação em que aplicar-se-ia a dedução via quotas de exaustão (nem para as florestas, ressalte-se, o termo exaustão é atualmente cabível). [...]

A confusão conceitual perpetrada pela d. autoridade fiscal deve ser esclarecida para que seja possível a correta compreensão da aplicação do benefício da depreciação acelerada do cultivo de cana-de-açúcar.

O produtor da cana-de-açúcar, a exemplo de outras culturas, investe em melhorias do solo, procurando garantir adequado suprimento nutricional à planta, o que é possível se fazer, em média, no caso da cana, em até cinco cortes, quando, então, a baixa qualidade se torna inevitável, finalizando o ciclo de produção, por incapacidade de retorno futuro do investimento.[...]

Assim, no caso de cultivo de cana-de-açúcar, devem ser registrados no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura, desde o preparo do solo até o encerramento do plantio, uma vez se tratarem de custos dirigidos à manutenção da atividade da companhia, contribuindo para geração de receitas em diversos exercícios sociais.”

Ressalte-se que posição semelhante foi adotada em decisão mais recente, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

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. (Acórdão nº 1401-001.522. Dj de 18/04/2016).

Entendo, na linha desses precedentes, que os encargos contabilizados pelas empresas rurais que cultivam cana-de-açúcar, seja ela enquadrada ou não enquanto

agroindústria, ao contrário do que entendeu a decisão de piso, estão sim sujeitos à depreciação acelerada incentivada, e não à exaustão.

Diante disso, oriento meu voto no sentido de também cancelar a glosa relativa ao item **0001** (*exclusões não autorizadas – depreciação acelerada incentivada – cana-de-açúcar* – valor de R\$ 16.443.992,76).

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli