



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

Processo nº 15956.720233/2013-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.821 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA
Recorrente SAO MARTINHO TERRAS IMOBILIARIAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2009**

ATIVIDADE RURAL. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. NATUREZA E EMPREGO DO ATIVO. PREVALÊNCIA POR DIVERSOS CICLOS PRODUTIVOS. SUJEIÇÃO À DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A natureza e o uso dos ativos biológicos da lavoura canavieira, que sobrevivem por diversos ciclos produtivos com a renovação natural do objeto da colheita, sendo intencionalmente substituídos por outros espécimes vegetais em razão da diminuição de produtividade e não do seu esgotamento, confirmam a aplicação da regra de depreciação.

Estando a lavoura canavieira, na condição de ativo não circulante imobilizado, sujeita à depreciação e não à exaustão, podem os recursos empregados na sua formação ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99.

MAQUINÁRIO AGRÍCOLA. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SEGREGAÇÃO DE REGISTROS POR RECEITA AUFERIDA. APLICAÇÃO PROPORCIONAL DO BENEFÍCIO. IN 257/2002. RESTRIÇÃO INDEVIDA. AFASTAMENTO.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem *jus* ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

A delimitação conceitual e a restrição ao gozo de tal benefício fiscal à proporção das receitas auferidas com atividades exclusivamente *rurais*, promovidas com base nas disposições da IN nº 257/2002, em relação às máquinas e equipamento empregados exclusivamente nas atividades

agrícolas, por produtor rural que também se afigura como agroindústria, não encontram o devido respaldo legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2009**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que votou por dar provimento parcial apenas para restabelecer as despesas de depreciação incentivada da lavoura canavieira.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1553 a 1669) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (fl. 1522 a 1545) que manteve as Autuações sofridas pela Recorrente (fls. 1021 a 1039).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2009, em face do empresa São Martinho Terras Imobiliárias S/A (antiga *Vale do Mogi Empreendimentos Imobiliários S/A*), que desenvolve atividades rurais e agroindustriais, contemplando o cultivo de cana-de-açúcar, a venda de seus subprodutos, bem como a produção e comercialização de álcoois e açúcar, entre outras atividades secundárias.

A acusação fiscal que sustenta as Autuação se resume ao suposto gozo indevido do benefício setorial da depreciação acelerada, prevista no art. 314 do RIR, repetido no art. 6º da MP nº 2159-70/2001, em relação à formação da lavoura canavieira e, igualmente, ao maquinário e equipamentos agrícola, pelo qual o Contribuinte deduziu da base de cálculo dos tributos lançados, no mesmo exercício da incorporação ao seu ativo, o valor total da depreciação. Procedeu-se também à anulação das adições dos valores de depreciação do custo da cana-de-açúcar incorridos nos anos de 2005 e 2007 que foram adicionados ao Lucro Real do período (2009), formando prejuízo acumulado, já que a depreciação acelerada incentivada desses anos foram objeto de autuação nos processos 15956.000510/2010-45 e 15956.720198/2011-91.

Por meio de imputação *proporcional*, prevista na IN nº 257/2002, foi apenas acatado o gozo da depreciação acelerada incentivada dos maquinários e equipamentos, de acordo com as percentagem das receitas advindas da comercialização da cana-de-açúcar e suas mudas, bagaço de cana, melaço e açúcar mascavo, vez que tais atividades se enquadrariam como rurais e não agroindustrial.

Foi aplicada, em cumulação com a multa de ofício, multa isolada, decorrente da constatação de que tal glosa implicaria no pagamento de estimativas a menor de IRPJ e CSLL, durante o ano de 2009 (fls. 1045 a 1112).

Também se fiscalizou ajustes de financiamentos securitizados, pagamento de juros sobre o capital próprio, dividendos recebidos da COOPERSUCAR, escrituração da redução de multa e juros, nos termos da Lei nº 11.941/2009 e a reversão de saldos de provisões não dedutíveis, não sendo encontradas quaisquer irregularidades em tais verificações.

Cientificada da lavratura das autuações, a Recorrente ofereceu Impugnação (fls. 1115 1512), alegando, em suma, a lisura de sua postura contábil, vez que lhe seria permitida a prerrogativa da depreciação acelerada desse seu ativo imobilizado, não havendo preterição normativa em relação à agroindústria (estando esta incluída no conceito de atividade rural), especialmente dos custos de formação da lavoura açucareira, vez que a cana-de-açúcar, após ser inicialmente plantada, rende diversos ciclos produtivos anuais, com as mesmas raízes, não havendo o replantio deste ativo biológico anualmente, mas a gradual perda produtiva.

Também alega que não haveria base legal válida para a segregação de receitas, efetuado no lançamento para a restrição do gozo do benefício sobre o maquinário agrícola, impugna a desconsideração de adições feitas à base de cálculo dos tributos sob exigência nos exercícios posteriores a 2009 e a incorreta aplicação de multa punitiva e juros, pois teria deixado a D. Autoridade Fiscal de recompor, com a quota normal de depreciação, a base de cálculo tributável de 2009, caracterizando *postergação de pagamento* (o que implicaria em vício insanável), bem como a ilegalidade da desconsideração do prejuízo fiscal percebidos nos anos anteriores (2005 e 2007) aproveitados em 2009, devendo tal manobra unicamente às autuações de mesma matéria, sofridas anteriormente, ainda em trâmite administrativo. Alega ao final a impossibilidade de se aplicar, cumulativamente a multa isolada com a sanção de ofício.

Anexa cópias de 3 (três) Laudos exarados por Técnicos Agrícolas e de Contabilidade, atestando a característica da lavoura de cana-de-açúcar e concluindo que esta compõe o ativo permanente da empresa, sendo correto o gozo do benefício contido no art. 314 do RIR/99, assim como planilhas demonstrando as percentagens de depreciação regular dos bens do ativo imobilizado, sua DIPJ 2010, cópia de normativos e pareceres infralegais sobre o tema da depreciação incentivada e vasta documentação referente às autuações anteriores de mesmo tema.

A defesa foi encaminhada para a DRJ Rio de Janeiro para julgamento, sendo proferido o v. Acórdão, ora recorrido, rejeitando totalmente o *apelo* apresentado. Confira-se a ementa (fl. 1522 a 1545):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

ATIVIDADE RURAL. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO 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.

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. BENS DE USO COMUM. NECESSIDADE DE RATEIO

A pessoa jurídica que desejar usufruir o benefício fiscal concedido à atividade rural, deve apurar o lucro real de conformidade com as leis comerciais e fiscais, inclusive com a manutenção do Lalur, segregando contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades. A pessoa jurídica deverá ratear, proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total: os custos e as despesas comuns a todas as atividades; os custos e despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real; os demais valores, comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR. DISPÊNDIO. DESPESA. EXAUSTÃO.

Os dispêndios 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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ACRÉSCIMOS.

No lançamento de ofício incidem juros de mora e multa de ofício, conforme previsto na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

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

Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário (fls. 1553 a 1669), agora sob apreço, repisando os mesmos argumentos de sua Impugnação, fazendo alusão específica aos argumentos do v. Acórdão recorrido e novamente colaciona precedentes deste E. CARF sobre o tema.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Na sessão de julgamento de 25 de janeiro de 2017, o processo foi incluindo em pauta de julgamento, entendo esta C. 2ª Turma pela conversão de julgamento de diligência, através da Resolução nº 1402.000.411 (fls. 1678 a 1685) em razão da alegação da existência de *postergação de pagamento* em relação aos valores da glosa de depreciação acelerada incentivada de seu maquinário agrícola, o qual, constatou-se que não foi considerado pela Fiscalização na lavratura das Autuações.

Frise-se que tal Resolução foi objeto de Embargos de Declaração (fls. 1690 a 1697), que restaram inadmitidos por ausência de previsão regimental para tal manobra processual (fls. 1768 a 1769).

Remetidos os autos à Unidade Local, foi solicitado ao Contribuinte diversos documentos referente às suas declarações, Registros do LALUR, especialmente sua Parte B, e demais registros contábeis que constavam a depreciação ordinária do maquinário agrícola, entre 2009 e maio de 2012 (quando iniciada a ação fiscal que deu origem às Autuações).

Munida de tais informações, a Fiscalização elaborou completo e preciso trabalho, resumido no Relatório de fls. 1749 a 1752, reconhecendo ter ocorrido a alegada *postergação do pagamento* em relação à depreciação do maquinário agrícola da Recorrente, objeto de glosa e aplicação proporcional do benefício em tela em razão da proporção de suas receitas com atividades puramente rurais e agroindustriais.

Em reposta à conclusão da Diligência, o Contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1758 a 1763), alegando, em suma, a nulidade do trabalho elaborado, por ter desrespeitado a própria Resolução, que determinou a verificação dos registros com depreciação até o final do ano-calendário de 2013 (mas, procedendo o Fisco até maio de 2012, apenas), bem como alerta para o fato do objeto da diligência ter resumido apenas à verificação de *pagamentos postergados* do maquinário, não abrangendo a lavoura de cana-de-açúcar.

Em seguida, os autos foram novamente encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

Como anteriormente já verificado, reitera-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado.

Como se verifica do relatório, em relação ao mérito, existe uma matéria maior sob apreço, qual seja, o benefício da depreciação acelerada incentivada, contida no art. 314 do RIR/99¹, considerando sua aplicação tanto à lavoura de cana-de-açúcar, como em relação ao maquinário e equipamentos agrícolas.

Desde já este Relator reconhece que na prolatação da Resolução proferida anteriormente ocorreu um erro de premissa fática, equivocadamente considerando que todas as máquinas e equipamentos do ativo da Recorrente (inclusive aqueles empregados na produção industrial de álcoois e açúcar) foram submetidos à depreciação acelerada incentivada, assim como teriam sido objeto da glosa pelo Fisco através da aplicação proporcional do benefício com base nas receitas auferidas com suas operações com produtos rurais.

Na verdade, apenas o maquinário e equipamentos agrícolas, empregados na sua atividade ruralista foram objeto do benefício e - logicamente - da glosa sofrida. Tal fato agora está claro e é expressamente reconhecido nos autos, seja pelo Fisco ou pelo Contribuinte, não havendo controvérsia nesse ponto.

Diante da constatação de tal lapso antes do presente julgamento meritório, assim como da qualidade e do resultado do trabalho procedido pela Unidade Local (que procedeu corretamente à verificação da postergação do pagamento, ignorando o equívoco ocorrido), entende-se que não houve prejuízo à Parte recorrente, vez que tal decisão *a quo* não foi definitiva e tal matéria será, mais adiante, oportuna e devidamente enfrentada, já livre de tal erro de premissa factual.

No que tange à depreciação acelerada da lavoura açucareira, em face do conteúdo do artigo que veicula a prerrogativa excepcional do produtor rural (314 do RIR/99), é

¹ Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º)

necessária a verificação preliminar de sua caracterização ou não como ativo não circulante imobilizado (*ativo permanente imobilizado*) e se estaria sujeita à depreciação, confirmando, também, o devido alcance desse benefício.

Em primeiro lugar, em relação à classificação de bens como ativo não circulante imobilizado, cabe aqui breve digressão sobre os requisitos para tal categorização contábil.

A Lei das S/A em seu art. 179, traz a seguinte prescrição:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constitúem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo. (destacamos)

Por sua vez, o CPC 27, então vigente desde 2009, preconiza a definição de ativo imobilizado:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

E, especificamente sobre a atividade rural, em relação à classificação de *ativos biológicos*, presente nas atividades agropecuárias, o CPC 29, também vigente desde 2009, mas aqui colacionado sem as alterações da Revisão CPC 08/2015, posto que aplicáveis somente a partir de 1º de janeiro de 2016, contém as seguintes definições e disposições:

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

(...)

4. A tabela a seguir fornece exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Diante disso, fica muito claro que, se determinado ativo biológico perdurar por mais de 1 (um) ano, sendo este a fonte de *produção ou fornecimento* dos bens comercializados pelo produtor rural, claramente, estaríamos diante de um dos objetos do ativo

não circulante imobilizado, dentro da classificação geral de contabilidade das empresas brasileiras.

Por sua vez, a Recorrente anexou em seu apelo (fls. 1333 a 1407) cópia de Laudos subscritos por especialistas em Agronomia, Contabilidade e Economia, exarados pelos institutos Centro de Tecnologia Canavieira - CTC, FIPECAFI, FUNDACE, nos quais se atesta que, especificamente na cultura canavieira moderna, a qual o Contribuinte adota, após a formação da lavoura com o plantio dos espécimes vegetais, estes podem gerar diversas colheitas, por meio da regeneração natural da planta, à medida que suas raízes e outros componentes morfológicos não são completamente danificados na retirada da *cana colhida*, prevalecendo o espécime vegetal, vivo, no solo, de forma produtiva, por período muito superior a 1 (um) ano, devendo ficar sujeito à *depreciação*. Confira-se algumas passagens dos estudos da FIPECAFI, e da FUNDACE:

Assim, observa-se que a cultura da cana-de-açúcar não possui as características de extrativista. Colhem-se os frutos, os quais rebrotam a cada safra, podendo esse processo se repetir diversas vezes, diferentemente, de uma jazida de minério.

A plantação de cana-de-açúcar não é um recurso que se explora até o limite de sua capacidade física.

Ao final da vida útil, a soqueira é eliminada mecânica ou quimicamente, por deliberação da administração da entidade. Entretanto, até esse momento, a planta continua viva e permaneceria viva e produtiva, apesar de abaixo do desejado pela administração por razões de viabilidade econômica.

A plantação de cana-de-açúcar assemelha-se a uma plantação de maçãs, que é depreciable, no sentido de que o pé cresce e gera frutos. Os gastos com a formação da plantação de maçãs também precisa ser apropriado ao longo do tempo em que se espera obter maçãs acima do nível de produtividade mínima desejada.

(...)

Considerando-se as questões conceituais apresentadas e discutidas;
Considerando-se as características agrônômicas da cultura da cana-de-açúcar explicitadas em Relatório Técnico apresentado por dois engenheiros agrônomos;

Considerando-se que o próprio parecer Normativo CST nº 18/79 admite que os bens do ativo imobilizado, quando utilizados no processo produtivo, podem ser integralmente depreciados a partir da data de aquisição;

Considerando-se que, do ponto de vista da essência econômica, não há qualquer diferença entre os efeitos nos resultados, seja a perda de valor do ativo "carimbada" como depreciação ou exaustão;

Considerando-se que existe a previsão legal para tratamento dos gastos com a formação da lavoura de cana como passível de imobilização por parte das empresas;

Considerando-se que nossas práticas contábeis, baseadas na necessidade de convergência aos padrões internacionais, em três de seus Pronunciamentos Técnicos, inclusive um específico para Ativo Biológico e Produto Agrícola sequer mencionam o vocábulo "exaustão",

É nosso parecer que as usinas Consulentes (São Martinho S/A e controladas, Pedra Agroindustrial S/A, Batatais S/A - Açúcar e Alcool, Ipiranga de Açúcar e Alcool S/A e controladas) devem, para um adequado tratamento contábil, reconhecer os custos realizados na cultura de cana-de-açúcar como **valores depreciáveis e não exauríveis**.

Considerando os Laudos oferecidos como prova técnica, elaborado por peritos e técnicos das áreas envolvidas nas questões fáticas, o seu conteúdo deve ser acatado (sendo, inclusive facilmente confirmada tais informações por meio de simples pesquisa, encontrando posicionamento igual nas orientações da EMBRAPA²).

Contudo, ainda que no Relatório Fiscal, que fundamenta as Autuações, não se faça qualquer abordagem científica, este remete à Solução de Consulta SRRF 4ª RF/DISIT nº 4 de 2004, que se arrima no Parecer Normativo CST nº 18 de 1979, no qual concluiu-se que,

² http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/gestor/cana-de-acucar/arvore/CONTAG01_33_711200516717.html

Operação de plantio

Uma vez seguidas todas as recomendações de preparo da área que irá receber as mudas, deve-se fazer o plantio. Como a cana-de-açúcar é uma cultura semi-perene, o plantio é a ocasião de preparar o solo criteriosamente para o cultivo da cana que ocorrerá nos cinco ou seis anos subsequentes. É a oportunidade de aplicar calcário e incorporá-lo e controlar pragas como cupins, mígdolus e plantas daninhas.

mesmo a plantação perdurando por *até um terceiro corte*, seus desgastes estarão sujeitos à *exaustão* e não à *depreciação* (fls. 1076 a 1079). Confira-se trecho do Relatório Fiscal:

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

(...)

37.8. Consoante *exaustivamente demonstrado*, o art. 314 do RIR/99 deve ser interpretado em harmonia com o aludido PN CST nº 18, de 1979. Não se trata de "impedir", pois, com efeito, o que ocorre é a *inexistência de previsão legal a autorizar a depreciação*.

37.9. À vista de todo o exposto, **conclui-se que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão**; portanto, nesse caso, não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição, visto que aquela só é permitida em se tratando de *depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade*".

E da mesma forma se posicionou o v. Acórdão recorrido (fl. 1540):

A posição oficial da Receita Federal sobre o assunto foi externada no Parecer Normativo nº 18/1979, da então Coordenação do Sistema de Tributação. Pelo teor do parecer, constata-se que a Administração se inclinou pela tese de que os dispêndios necessários para formação da lavoura de cana de açúcar são passíveis de exaustão.

Assim, temos que o grande celeuma aqui seria a aplicação do PN CST nº 18/1979, especificamente o teor do seu item 5, à lavoura de canavieira, o qual vem sendo usado

como base para D. Administração Tributária federal promover e manter os lançamentos de glosa dessa depreciação beneficiada sobre a lavoura açucareira.

Ainda que fosse possível uma abordagem com interpretação literal, numérica, sobre quantos cortes um espécime vegetal poderia sofrer, sem ter que ser substituído, para que esteja sujeito à depreciação (uma vez que a Autoridade Tributária que proferiu tal Parecer Normativo, entendeu por fazer tal distinção, supostamente limitando a aplicação do método da exaustão a plantas que suportam até um terceiro corte - o que já não seria o caso na cana-de-açúcar), a questão se apresenta mais técnica e mais profunda.

Mister, então, fazer a diferenciação primordial entre os institutos contábeis da *exaustão* e da *depreciação*, assim como o emprego destes aos diferentes bens que compõem o ativo de uma empresa.

A Lei das S/A, faz a distinção entre tais contas contábeis:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

(...)

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.
(destacamos)

Claramente, a *depreciação* é voltada para bens que, sujeitos à *utilização*, sofrem desgaste e, conseqüentemente, diminuição funcional ou produtiva, justificando sua substituição. Ao seu turno, a *exaustão* é dirigida a bens sujeitos à *exploração*, a qual implica em esgotamento, desaparecimento.

Observe-se que, em se tratando exaustão, a norma colocou recursos minerais e recursos florestais lado a lado. Tal equiparação legislativa permite o raciocínio de que estes

recursos florestais a que se refere são aqueles que se comportam, quando da sua exploração, como os recursos minerais, ou seja, de maneira finita e esgotável.

Desse modo, estes recursos florestais são aqueles que possuem a dinâmica de exaurimento, como as florestas de uma silvicultura para a extração de madeira, atividade na qual não se colhe qualquer produto da floresta, a não ser ela mesma, percebendo através de uma única *colheita* do espécime a sua verdadeira *extração* (naturalmente, podem e devem ser feitas podas e desbastes antes da retirada dos espécimes). Ainda que demore muitos anos para se plantar uma floresta, está sobrevive apenas por um ciclo produtivo, considerando individualmente as unidades do ativo biológico.

Também compreensível e correta aplicação de tal tratamento a uma lavoura de soja, de sorgo ou de batatas, cuja a produção implica na extinção dos espécimes vegetais da lavoura quando da colheita, para a sua comercialização ou industrialização.

Em harmonia com tal raciocínio, a Resolução CFC nº 1.136/08, vigente desde então, aprovada pela NBC T 16.9, veicula as seguintes definições para tais conceitos contábeis:

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Assim, efetuar a mesma equiparação com a cana-de-açúcar - que, comprovadamente, pode perdurar mais de 5 anos, propiciando colheitas anuais do produto gerado, pelo mesmo espécime vegetal, mantendo sua qualidade, sem a necessidade da formação de uma nova - mostra-se totalmente contrário à classificação e divisão conceitual, racional e razoável, efetuada pela Lei das S/A e confirmada pela Resolução acima mencionada.

Como consta dos do Laudos Técnicos, o desgaste da lavoura se dá também pela empobrecimento e compactação do solo, submetida ao tráfego de máquinas pesadas e pisoteio. O ativo biológico, *per si*, mesmo perdendo qualidade produtiva, poderia durar por muitos mais ciclos, como se comporta na natureza, assim ele não se *esgota*, mas é intencionalmente substituído por outro bem igual, para aumento da produtividade (formação de nova lavoura).

Assim, a dinâmica da utilização dos espécimes vegetais da cultura canavieira (cultivo e manutenção das *touceiras* e desenvolvimento das *soqueiras* ao longo dos ciclos), na condição de bens do ativo não circulante imobilizado, subsume-se à norma prevista na alínea "a" do §2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, que disciplina a *depreciação*.

Frise-se, em acréscimo, que a duração da lavoura e a regeneração total do efetivo produto agrícola no ciclo seguinte, aproxima a atividade canavieira da cultura de exploração de frutos e a afasta da cultura de exploração florestal.

Nesse sentido, o próprio PN CST nº 18/1979, em trecho não citado no Relatório Fiscal, permite a *depreciação* na exploração de frutos:

2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos.

Também não pode prevalecer interpretação na qual apenas os ativos biológicos compostos por árvores frutíferas, propriamente ditas, estariam sujeitas à *depreciação*, permitindo assim, a extensão da *exaustão* a todos as outras culturas agrícolas que possuem as mesmas características (regeneração natural do objeto de mercancia ou industrialização depois da colheita, duração dos espécimes por vários ciclos, limitados pela extinção proposital pelo produtor) pois, então, estaríamos diante de uma reclassificação conceitual imprópria e legalmente inválida.

Os conceitos de *depreciação* e *exaustão* estão estampado em norma própria, sendo informados também pelas Ciências Contábeis e, dentro da sua devida definição, somente são pertinentes a cada uma dessas categorias de ajuste de valor contábil a maneira como se verifica o resultado do seu emprego na produção, seja pela *utilização* ou pela *exploração*, resultando em *desgaste* ou em *esgotamento*, respectivamente.

Em acréscimo, existem inúmeras decisões recentes, inclusive o Acórdão nº 1402.002.372, proferido por esta mesma C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento

deste E. CARF, de relatoria deste mesmo Conselheiro e votação unânime, publicado em 14/02/2017. Confira-se a sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ATIVIDADE RURAL. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. POSSIBILIDADE. NATUREZA E EMPREGO DO ATIVO. PREVALÊNCIA POR DIVERSOS CICLOS PRODUTIVOS. SUJEIÇÃO À DEPRECIÇÃO.

A natureza e o uso dos ativos biológicos da lavoura canavieira, que sobrevivem por diversos ciclos produtivos com a renovação natural do objeto da colheita, sendo intencionalmente substituídos por outros espécimes vegetais em razão da diminuição de produtividade e não do seu esgotamento, confirmam a aplicação da regra de depreciação.

Estando a lavoura canavieira, na condição de ativo não circulante imobilizado, sujeita à depreciação e não à exaustão, podem os recursos empregados na sua formação ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Assim, entende-se que a lavoura de cana-de-açúcar, não só compõe o ativo não circulante imobilizado, como está sujeita à depreciação, podendo ser integralmente objeto da norma veiculada pelo art. 314 do RIR/99, dando-se provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

Agora, secundariamente, em relação à possibilidade da Recorrente gozar de tal benefício sobre seu maquinário e equipamentos empregados na sua produção agrícola (conforme já esclarecido anteriormente) faz-se necessário a análise dos termos com que foi veiculada a depreciação acelerada incentivada para o produtor rural:

*Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, **adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade**, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.* (destacamos)

Da simples leitura do dispositivo em tela, fica claro que não é apenas beneficiado o contribuinte que *exclusivamente se dedica à atividade rural*, bastando este, comprovadamente, desempenhar qualquer um dos objetos listados no art. 58 do RIR³ para ter direito a tal tratamento especial.

Com a mesma clareza, verifica-se que se condiciona a benesse tributária ao *uso dos bens do ativo permanente imobilizado* **na atividade rural**. Inquestionável a presença de tal termo condicionante.

Por outro lado, a IN nº 257/2002 foi veiculada com o intuito de regulamentar de tal dispositivo legal, criando os mecanismos para a aplicação do benefício aos ativos não circulantes imobilizados daqueles contribuintes que dedicam-se a uma multiplicidade de objetos sociais, incluindo a atividade ruralista. Confirma-se seu art. 8, § 1º:

Segregação de receitas

³ Art. 58. 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;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

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. (destacamos)

Mais adiante, especificamente sobre a depreciação acelerada incentiva, no art. 14, está previsto:

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.

§ 1º O encargo de depreciação dos bens, calculado à taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

§ 2º O valor a ser excluído, correspondente à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente destinado à atividade rural e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

§ 3º A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur.

§ 4º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 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.*

§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

§ 7º *No período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude da depreciação incentivada, for desviado exclusivamente para outras atividades, deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur.*

§ 8º *Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do Lalur. (destacamos)*

Posto isso, haveria o dever do contribuinte que se dedica, conjuntamente, a atividades diferentes daquelas propriamente rurais, segregar sua escrituração, especialmente para fins de gozar do benefício do art. 314/99 do RIR.

E com base nessa *segregação* de valores recebidos, a Fiscalização aplica o percentual das receitas com atividades exclusivamente rurais em relação a todo o faturamento e limita o gozo do benefício da depreciação acelerada incentivada sobre o maquinário agrícola nesta proporção.

Alega a Recorrente estarem seus objetos sociais, para todos os fins, abrangidos no termo *atividade rural*, mesmo sendo também uma agroindústria, fazendo tal Instrução Normativa uma indevida restrição do conceito legal de atividade rural, trazido pelo art. 2º da Lei nº 8.023/90⁴, entendendo que *a atividade rural não se descaracteriza como tal*

⁴ 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;

por ser seguida de industrialização ou comercialização do produto, sendo ilegal a segregação imposta naquele comando.

Em acréscimo, demonstra que a Lei nº 8.212/91 equiparou a atividade agroindustrial à rural, assim como fez a IN nº 971/2009, reforçando a suposta restrição conceitual indevida da IN nº 257/2002.

Posto isso, apenas frise-se que a Lei nº 8.212/91 e a IN nº 971/2009 são normas que regem as Contribuições Previdenciárias, certamente não podendo ser consideradas como portadoras do conceito de atividade rural para todo o sistema tributário nacional.

Porém, as demais alegações do Contribuinte mostram-se plenamente procedentes.

O art. 314 do RIR/99 não restringe o benefício veiculado ao resultado da *atividade rural* ou mesmo ao seu emprego (venda direta ao mercado ou utilização como insumo na *agroindústria*), mas expressamente remete ao art. 58 do mesmo Compêndio para a delimitação de seu alcance.

Por sua vez, o art. 58 do RIR/99, que veicula o conceito de atividade rural, vale-se do conteúdo do art. 2º da Lei nº 8.023/90, o qual faz expressa menção à industrialização, apenas excetuando a atividade que resulta em produtos com a *alteração das características naturais*.

E exatamente sobre a abrangência do conceito legal de atividade rural e essa possibilidade da aplicação da depreciação acelerada incentivada *integralmente* sobre o maquinário agrícola de contribuinte que exerce atividade agroindustrial, sem as limitações inauguradas pela IN nº 257/2002, a C. Câmara Superior de Recurso Fiscais, tratando precisamente de agroindústria que produzia álcool e açúcar, proferiu o recente Acórdão nº 9101002.801 (publicado em 09/08/2017), afastando a glosa sofrida pelo contribuinte, bem como a aplicação dessa disposição restritiva da Instrução Normativa em tela.

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

Posto isso, adoto adicionalmente como fundamento as razões de decidir empregadas pela relatora, I. Conselheira Cristiane Silva Costa em tal precedente, vencedor nesse tópico, integralmente favorável às alegações do Contribuinte sobre tal assunto, nesta contenda:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MP 2.15970/ 2001.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 6º, da MP nº 2.15970/ 2001.

(...)

Relatório:

(...)

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99. Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no

curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Recurso Voluntário Provido

Voto

(...)

Diante de tais razões, conheço do recurso especial da Procuradoria.

A depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas, na forma do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001

Como consta do TVF que "Para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fiscalizada não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente produtos que mantivessem as características e composição do derivado bruto da cana-de-açúcar, tais como açúcar mascavo, melado e rapadura.(...)" e "No ano-calendário de 2009, consta no LALUR como exclusões os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica aparecem os maquinários agrícolas para o trato da cana-de-açúcar".

A depreciação foi definida pelo artigo 183, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.As.), que prescreve:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados

segundo os seguintes critérios: (...)

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão; (...)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

*a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a **desgaste ou perda de utilidade** por uso, ação da natureza ou obsolescência;*

*b) **amortização**, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;*

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

A legislação fiscal delimitou as condições de depreciação, como se observa dos artigos 305 a 323 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999). A depreciação poderá, portanto, ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, como explicita o artigo 305 do RIR:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprecáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Nesse contexto, foi editada a Medida Provisória nº 2.159/2001, que em seu artigo 6º prevê a depreciação acelerada incentivada quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural:

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.

O dispositivo legal foi reproduzido no Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999), nos seguintes termos:

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (**art. 58**), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.74937, de 1999, art. 5º).

Curioso que o RIR alterou a disposição apenas para mencionar o seu artigo 58, que prevê:

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

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

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

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

O artigo 58 tem fundamento na Lei nº 8.023/1990, com redação alterada pela Lei nº 9.250/1995, que define a 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)

*A depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos aplicados na lavoura, portanto, depende da definição do que seja **atividade rural**, à luz das normas acima relacionadas.*

Pondero que, diante da previsão da MP 2.159/2001 e da Lei n 8023/1990, a Instrução Normativa SRF nº 257/2002, também delimitou a atividade rural:

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

I - a agricultura;

VIII - 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:

b) transformação de produtos agrícolas: (...)

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

*O contribuinte questiona a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal, sustentando ao longo do processo que exerce atividade rural e, portanto, seus **maquinários** fazem jus ao benefício fiscal tratado pelo artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001; enquanto o auditor autuante menciona a citada Instrução Normativa, dentre outros fundamentos, para glosar as exclusões interpretadas como indevidas.*

Consta do acórdão recorrido decisão a respeito do tema da forma seguinte, conforme trecho da ementa:

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99. Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

Neste ponto, o voto de lavra do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que quanto à depreciação acelerada de máquinas foi vencedor:

Quanto à depreciação acelerada incentivada das máquinas agrícolas, minha posição é diferente.

Isso porque, neste caso, o artigo 314 do RIR/99 faz remissão expressa ao artigo 58 daquele mesmo diploma normativo. (...)

O inciso I do referido artigo 58, por sua vez, inclui qualquer atividade agrícola no conceito de atividade rural. (...)

Portanto, os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício. Isso independe do fato de o produto agrícola (no caso, a cana-de-açúcar) ser empregado como insumo na atividade industrial (produção de açúcar e álcool) pelo mesmo contribuinte.

A exigência de que as receitas, custos e despesas da atividade rural sejam segregadas (artigo 8º da IN/SRF nº 257/02) é motivada pela necessidade de controle apartado dos resultados dessa atividade com vistas ao aproveitamento de prejuízos fiscais sem a imposição da trava dos trinta por cento (artigo 17, § 2º, da mesma IN). Não se pode inferir dessa exigência que a depreciação acelerada das máquinas agrícolas só possa ser feita na proporção das receitas auferidas exclusivamente com a atividade agrícola, como fez a fiscalização concedendo o benefício em relação à receita da venda de mudas de cana, bagaço de cana, café, soja milho e sorgo.

Adoto as razões de decidir do acórdão recorrido, entendendo que a depreciação acelerada é aplicável às máquinas agrícolas tratadas nestes autos, eis que "utilizados na agricultura". Até porque o artigo 58, da Lei nº 8.023/1990 não restringiu a agroindústria, como procedido pela IN SRF 257/2002 (limitou atividade à moagem "moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura").

Afinal, o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei nº 8.023/1990 contempla a "agricultura" (inciso I, do art. 2º) e, ainda, a "transformação de produtos decorrentes de atividade rural" (inciso V, do art. 2º). Este conceito amplo de atividade rural adequa-se às demais normas que regem esta atividade.

(...)

No mesmo sentido, o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) regula "os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola", tratando em diversos dispositivos da atividade agroindustrial, sem limitação similar à trazida pela IN SRF 257/2002. Destaco, nesse sentido, a prescrição do artigo 4º do Estatuto da Terra:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa

agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; (...)

VI "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias;

Em sentido similar, a Lei nº 5.889/1973, que trata das normas reguladoras do trabalho rural, define como empregador rural aquele que exerce atividade de "exploração industrial em estabelecimento agrário", verbis:

Art. 3º Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agroeconômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados.

§ 1º Inclui-se na atividade econômica, referida no "caput" deste artigo, a exploração industrial em estabelecimento agrário não compreendido na Consolidação das Leis do Trabalho. (redação vigente ao tempo dos fatos em discussão nestes autos).

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão submetido ao artigo 543C, do anterior Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/1973), tratou de usinas alcooleiras identificando-as o exercício de atividade rural. À ocasião, aquele E. STJ julgava outro tema (exigência de FGTS anteriormente à CF/1988, interpretando inclusive a Lei nº 5.889/1973). De toda forma, o julgamento traz à luz a relevância da identificação de atividade rural e industrial, de forma coerente para fins de aplicação da legislação federal. Destaco trecho do julgamento do E. Superior Tribunal de Justiça

(...)

6. De acordo com a lei em referência, uma mesma empresa agroindustrial, poderia ser qualificada como empregadora rural relativamente aos seus empregados que realizava, atividades rurais, e como urbana no que tange às demais atividades desenvolvidas.

7. Sobre o tema, o Tribunal Superior do Trabalho firmou entendimento de que a atividade exercida pelo empregado é que define a condição deste como rural ou industriário, assentando, inclusive que o cultivo da cana-de-açúcar para usina alcooleira não constitui atividade agroindustrial, mas sim rural.

8. Assim, conclui-se que os empregados, que laboram no cultivo da cana-de-açúcar para empresa agroindustrial ligada ao setor alcooleiro, detém a qualidade de rurícola, o que traz como

consequência a isenção do FGTS desde a edição da Lei Complementar n. 11/71 até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Precedente: EDRESP 952052 / PE, da relatoria da Ministra Eliana Calmon, DJ 12.3.2010.

9. Recursos especiais não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(Recurso Especial nº 1.133.662, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 19/08/2010)

O Decreto Lei 57/1966, ao tratar do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, impede a incidência de IPTU sobre imóveis destinados à exploração de agroindústria:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)

O tratamento conferido à agroindústria pela legislação federal, portanto, é similar àquela conferida à atividade rural, não sendo justificável a restrição estabelecida pela IN SRF 257/2002, em seu artigo 2º, inciso V. (destacamos)

Posto isso, como exposto no profundo voto da I. Conselheira acima colacionado, em face do extrapolamento restritivo do gozo do benefício veiculado no art. 314 do RIR/99 sobre máquinas e equipamentos utilizados em atividades agrícolas, promovida pela IN nº 257/2002, reduzindo o alcance do conceito legal de atividade rural, afasta-se integralmente tal glosa sofrida, dando-se provimento total ao Recurso Voluntário.

Em consequência do afastamento completo da motivação e do fundamento do lançamento de ofício, ficam as demais matérias prejudicadas.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão recorrido para cancelar as Autuações combatidas.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Processo nº 15956.720233/2013-33
Acórdão n.º **1402-002.821**

S1-C4T2
Fl. 1.813
