



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10314.728181/2015-47
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.018 – 1ª Turma
Sessão de 13 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRO PECUARIA CAMPO ALTO S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA.
EXAUSTÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação. Portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

DEPRECIAÇÃO. PROJETOS FLORESTAIS DESTINADOS AO APROVEITAMENTO DE FRUTOS. EXAUSTÃO. RECURSOS FLORESTAIS DESTINADOS A CORTE.

O termo "florestais" presente nos artigos 307 (depreciação) e 334 (exaustão) do RIR/99 deve ser interpretado de forma abrangente, ou seja, aplica-se não apenas a floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação. A depreciação de bens aplica-se apenas àqueles que produzem frutos, que consistem em estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre do aproveitamento de frutos (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a exaustão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele

Macei e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN (fls. 1.763/1.775) em face do acórdão n. 1401-002.039 proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, que restou assim ementada e decidida:

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

Ano-calendário: 2010

*LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL.
DEPRECIÇÃO ACELERADA.*

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento integral ao recurso.

A PGFN traz os acórdãos paradigmas n. 103-18.812 e 1101-00.334 para demonstrar divergência jurisprudencial quanto à aplicação do benefício da depreciação acelerada incentivada sobre os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, que seria possível segundo restou decidido no acórdão recorrido mas que seria inaplicável conforme entendimento dos acórdãos paradigmas que vão no sentido de que os recursos aplicados na lavoura da cana deverão ser classificados em grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica para posterior absorção através de quotas de exaustão.

Transcrevo abaixo, os acórdãos paradigmas:

ACÓRDÃO Nº: 103-18.812

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão.

FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO PERMANENTE –Os gastos com a formação de lavoura canavieira deverão ser classificados no ativo imobilizado, ficando sujeitos à correção monetária.

OMISSÃO DE RECEITAS- DIFERENÇA DE ESTOQUE - Caracteriza-se como omissão de receitas a diferença apurada entre os estoques físicos de álcool a menor e os valores lançados no Livro de Produção.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - Para que as despesas sejam admitidas como dedutíveis é necessário que preencham os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e que sejam comprovadas através de documentos hábeis e idôneos.

TRD - É ilegítima a incidência da TRD como fator de correção, bem assim sua exigência como juros no período de fevereiro a julho de 1991.

ACÓRDÃO Nº 1101-00.334

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição

de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.

Sustenta a PGFN que acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar, proporcionalmente às receitas da atividade rural (comércio da cana-de-açúcar). Isso por entender que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não à exaustão, e que, portanto, podem ser apropriados como encargos do período correspondente à sua aquisição.

Diversamente manifestaram-se a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e a Primeira Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

O primeiro acórdão paradigma (103-18.812) indica que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira são classificados no grupo de ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. Da mesma forma, o segundo acórdão paradigma (1101-00.334) afirma que o benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. Afirma, ainda, que a diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado. Por outro lado, o acórdão recorrido aduz que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos à depreciação e, não à exaustão, e que, portanto, podem ser apropriados como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Segundo a PGFN, os acórdãos recorrido e paradigma divergem quanto à interpretação do art. 12, § 2º da Lei nº 8.023/90 (inicialmente revogado e devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/2001), do art. 314 do RIR/99 e do art. 183, § 2º, “a” da Lei nº 6.404/76. De um lado, o Colegiado a quo defende seja o primeiro dispositivo legal interpretado extensivamente, aduzindo que “segundo uma interpretação finalística da lei, o termo ‘depreciados’ contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como ‘deduzidos como despesa’”. De outro lado, as turmas prolatoras dos paradigmas defendem uma interpretação literal do benefício fiscal instituído no art. 12, § 2º da Lei nº 8.023/90, que se refere unicamente à depreciação. Com efeito, o Acórdão nº 1101-00.334 afirma que “não é possível dar ao dispositivo legal em questão um alcance maior do que o evidenciado nos termos nele expressos. Apenas há previsão de depreciação acelerada na atividade rural, o que deixa fora do alcance do referido incentivo os gastos destinados à formação da lavoura de cana-de-açúcar, que devem ser imobilizados e realizados como despesas na proporção do corte da lavoura, segundo as normas aplicáveis aos bens sujeitos à exaustão. E, se ao assim proceder, o legislador agiu de fora discriminatória, ensejando ofensa ao princípio da isonomia, é certo que este não é o foro para discussão destes aspectos, na medida em que, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Assim, restaria demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos mencionados.

Quando ao mérito, defende a PGFN que a autuada não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, concernente ao custo da lavoura canavieira. O benefício fiscal previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70 e no art. 314 do RIR/99 não alcança os custos da formação da lavoura canavieira, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização.

Ressalta a PGFN que o art. 314 do RIR, se refere tão somente à depreciação, e o custo para a formação da lavoura canavieira está sujeita à exaustão, de modo que não se aplica a depreciação acelerada incentivada prevista atualmente no art. 6º da MP 2.159-70/2001.

Por meio do despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls. 1.779/1.781), o recurso foi admitido.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrazões em que traz um completo arrazoadado sobre o funcionamento e natureza da cultura canavieira de forma a demonstrar que se trata de cultura agrícola permanente, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas;

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Como mencionado no relatório, a discussão do Recurso Especial apresentado pela PGFN, ora em análise, limita-se à alegada impossibilidade de aplicação de depreciação acelerada incentivada na atividade de cultura de cana de açúcar vez que o correto tratamento contábil, segundo a Recorrente (PGFN) e os acórdãos paradigmas seria a exaustão.

A análise dos acórdãos paradigmas apresentados pela Recorrente permitem verificar que o entendimento adotado fora de que o ativo imobilizado aplicado na cultura canavieira sujeita-se à absorção através de quotas de exaustão.

Em sentido oposto, o acórdão ora recorrido trouxe entendimento de que os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos a título de depreciação acelerada no próprio ano em que foram adquiridos.

Quanto ao cabimento do Recurso Especial, a Contribuinte alega em suas contrarrazões que o Recurso não merece ser conhecido vez que não fora demonstrada divergência jurisprudencial em relação à matéria atinente à aplicabilidade do benefício fiscal à ora Recorrida.

Não me alinho com o entendimento da ora Recorrida. Me parece bem claro que o acórdão ora recorrido e os acórdãos paradigmas tratam da mesma matéria e normas aplicáveis, quais sejam, possibilidade ou não de depreciação de ativo utilizados na cultura canavieira, que é a atividade da ora Recorrida, sendo assim, me parece indubitável a existência da necessária similitude fática.

Diante do exposto, entendo devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria em debate. Além disso, os demais aspectos formais foram devidamente preenchidos. Assim, não merece qualquer reparo o despacho de admissibilidade que admitiu o recurso que agora conheço.

Mérito

A matéria de mérito do Recurso Especial da PGFN limita-se ao tratamento contábil mais adequado a ser dispensado ao ativo utilizado na cultura canavieira - se depreciação (defendido pela Contribuinte) ou exaustão (defendido pela PGFN).

Para a devida análise da questão ora posta, julgo necessário o prévio e completo entendimento conceitual dos institutos da depreciação e da exaustão para, passo seguinte, dissecar com mais detalhes a atividade de cultura canavieira para, ao final, concluir pelo mais adequado tratamento contábil.

A definição legal da depreciação e da exaustão pode ser encontrada no § 2º e alíneas do art. 183 da Lei n. 6.404/76 (Lei das S.A) que assim dispõe:

*§ 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.

Como bem destacado pela ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa em seu voto no acórdão 9101-002.982 em que esta mesma contribuinte figurava como recorrida, o Prof. Modesto Carvalhosa traz interessante lição sobre os institutos da depreciação e da exaustão:

Tanto a depreciação quanto a exaustão registram a diminuição do valor de bens físicos. A natureza desses bens é que distingue as duas modalidades de encargos: a) deprecia-se um ativo que é objeto de uso; b) constitui-se o fundo de exaustão para um ativo que se esgota à medida que ele o próprio ativo é transformado em matéria prima. (...)

É interessante reiterar que tanto o item V deste art. 183 como o seu §2º consideram a amortização e a exaustão como diminuição do valor de elementos do ativo imobilizado.

Isso significa dizer que a Lei inclui no imobilizado as florestas destinadas a corte e comercialização, assim como os direitos com prazo de utilização determinado. (...)

Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. (...)

O fundo de exaustão tem por objeto recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (...)

O valor da quota de exaustão constituída no exercício variará em função do volume de minerais ou de madeira extraída no período, pois será determinado tendo em vista o volume da produção do ano e a sua relação com a possança conhecida da mina, ou a dimensão da floresta explorada, ou ainda em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração. (Comentários à Lei das S.As. volume 3, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 2014 grifamos)

Dada seu conteúdo extremamente didático e esclarecedor, trago aqui trecho do meu voto no acórdão n. 9101-003.977 em que faço menção à Laudo emitido pela Fipecafi a este respeito:

"Os autores do Manual da Fipecafi fazem as seguintes observações quando tratam de exaustão: "No que diz respeito à Exaustão, deve-se entender que os "bens aplicados nessa exploração" são os que estão sendo utilizados de tal forma que não terão normalmente utilidade fora desse empreendimento. É o caso de esteiras ou outros sistemas de transporte de minério, de determinados equipamentos de extração etc., que só têm valor à medida que a jazida é explorada."

Em relação ao cálculo do valor a ser reconhecido como despesa o processo é semelhante ao Método de Unidades Produzidas. Exemplificando, se determinada jazida tem possança estimada em 500 milhões de toneladas de determinado minério e dela foram extraídas 80 milhões de toneladas, a despesa com

exaustão a ser reconhecida será equivalente a 16% do valor considerado como exaurível.

Neste momento, entendemos, seria importante se questionar como é tratada a exaustão pelos órgãos internacionais de contabilidade e, por conseqüência, as regras contábeis brasileiras estabelecidas a partir dos Pronunciamentos Técnicos CPC.

(...)

Também chama a atenção o fato de que o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola - portanto, específico sobre as questões que são levantadas neste Parecer Técnico, não faz qualquer menção ao vocábulo "exaustão". Apenas como lembrança, o CPC 29, foi elaborado com base na IAS 41. O IASB definiu a aplicabilidade dessa IAS para as demonstrações contábeis cujos exercícios sociais se iniciassem a partir de 1º de janeiro de 2003. " (grifos nossos)

Vejam, em apertada síntese temos que o que diferencia a exaustão da depreciação é o esgotamento ou desaparecimento físico do ativo no caso do primeiro.

O trecho acima destacado me parece essencial para o deslinde da questão ora posta se considerada em conjunto com a análise detida da natureza da cultura canavieira.

Neste sentido, cabe aqui trazer um breve descritivo do processo da produção da cana que é dividido nas seguintes etapas:

- preparação do solo, envolvendo processos de destoca, aragem, adubação e abertura de sulcos que receberão a muda da cana, denominada tolete;
- plantio propriamente dito, com a colocação de toletes nos sulcos feitos no solo;
- desenvolvimento dos toletes plantados, com a fixação das raízes, passando a ser chamados de touceiras, e das quais brotam os colmos (canas);
- crescimento dos colmos; e
- corte da cana (colheita), sem afetar as touceiras, das quais brotarão novos colmos (canas) sujeitos a novos cortes.

Em linhas gerais, o cultivo da cana de açúcar permite diversos cortes com bom aproveitamento, isto é, com boa qualidade do caldo da cana, o que é essencial para sua posterior utilização na produção do açúcar, álcool e derivados.

Há estudos que demonstram que é possível realizar até 10 cortes ou mais de cana decorrentes de um mesmo plantio. Todavia, a partir do 6º corte, via de regra, a cana cortada não apresenta qualidade que justifique a manutenção da lavoura ao invés de um novo plantio.

Um dos motivos dessa perda de qualidade é o **desgaste do solo**, que precisa ser novamente preparado para suportar novas colheitas.

Neste sentido, a cultura da cana de açúcar é **considerada uma cultura agrícola permanente**, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas.

Trago aqui, mais um trecho de meu voto no acórdão n. 9101-003.977, em que destaco Laudo Técnico emitido pelo Centro de Tecnologia Canavieira - CTC, traz também importantes esclarecimentos e conclusão que ratificam as afirmações acima:

"(..)

Na sequência, mencionado Laudo traz as seguintes observações e conclusão:

"Analisando as informações da literatura especializada consultada constata-se que, mesmo entre pesquisadores e instituições renomadas de ensino e pesquisa, existem diferentes interpretações quanto à classificação do ciclo de vida da cana-de-açúcar.

Do ponto de vista biológico, a cana é classificada por alguns autores como de ciclo perene, principalmente por se propagar através de órgãos vegetativos (gemas), por via assexuada.

Se for considerado que, no sistema de exploração industrial e sob determinadas condições (pragas, doenças e manejo), a lavoura pode ter sua produtividade reduzida através dos cortes, estabilizando em níveis economicamente insatisfatórios, alguns autores a classificam como semi-perene, pois há necessidade de replantar o canavial para recuperar os níveis econômicos de produtividade.

Essa premissa é conflitante com outras lavouras sob exploração industrial, citros, essências florestais, seringueiras e frutíferas em geral que são classificadas como perenes, mas em função da perda de vigor e produtividade através dos anos, também exigem reforma das áreas para recuperar os níveis econômicos de produtividade.

Sob o aspecto agrônomo e de manejo cultural, entende-se que a cana-de-açúcar pode seguramente ser classificada como perene, considerando ser indispensável que a reforma das áreas seja precedida da erradicação da soqueira, pois do contrário a lavoura anterior rebrota e subsiste indefinidamente na área, comprometendo o novo canavial implantado em substituição ao anterior.

Conclusão

A análise das informações coletadas na literatura especializada, complementada com a avaliação das práticas agrônomicas 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)."

Entendo ter restado tecnicamente demonstrado ser perene a cultura canavieira o que nos leva à conclusão que é a depreciação e não a exaustão que deve ser aplicada, visto que a exaustão decorre da perda de valor decorrente da extração que não se renova, o que não é o caso da cultura canavieira.

Veja-se, diante do que foi até aqui demonstrado entendo que a perda de valor econômico da lavoura de cana-de-açúcar e dos respectivos custos que foram ativados para sua formação podem ser classificadas como depreciação, tendo em vista que 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 e o controle.

Há relevante jurisprudência neste Conselho que segue no mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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 1401-001-522 - 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção - Redator Designado Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

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. (Acórdão 1402-002-821 - 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção - Relator Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela)

Pelo exposto, restando demonstrado de forma incisiva que a cultura canavieira tem natureza de cultura perene em razão da possibilidade de diversos ciclos de produção, **vez que no caso da cana-de-açúcar a plantação em si não é extinta com o corte, é correta a aplicação da depreciação.**

De fato, temos uma redução gradativa da qualidade do produto colhido a cada corte, o que significa que há perda de valor, contudo incabível falar-se em exaurimento do recurso, como ocorre no caso da extração de minério, pois, ressalta-se, não há desaparecimento do ativo no caso do corte da cana.

Aqui, cabe a assertiva muito utilizada nas discussões sobre planejamento tributário de que deve ser considerado o filme inteiro e não fotografias estáticas e isoladas. Contudo, faço isso no sentido físico. Explico: se olharmos uma foto da plantação de cana antes da colheita e outra foto depois, enxergaremos pura extração com o desaparecimento do ativo, contudo, se assistirmos o filme da vida daquela plantação de cana, veremos que após o corte, a cana crescerá novamente, sem ação do homem em nova plantação, e novo corte será possível e assim sucessivamente por 05 ou mesmo 10 vezes. Esse filme demonstrará que o ativo não se exaure com a colheita.

Assim, sendo correta a aplicação da depreciação e não da exaustão, entendo que não merece acolhimento o Recurso Especial apresentado pela PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, redatora designada

Em que pese os bons argumentos apresentados pelo i.conselheiro relator, divirjo do seu voto quanto à possibilidade de depreciação acelerada dos recursos aplicados na formação da lavoura canavieira.

A recorrente, Fazenda Nacional, apresenta razões para reforma do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso voluntário por entender que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação, e não à exaustão, e que, portanto, poderiam se beneficiar depreciação acelerada incentivada. Entendo que a razão está com a recorrente.

Essa matéria foi objeto de estudo aprofundado quando da elaboração de alguns votos de minha relatoria enquanto integrante da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 2012 (acórdãos nº 1202-000.794 e 1202-000.765). Embora vencida naquela ocasião, as razões apresentadas serviram de fundamento para a reforma dos respectivos acórdãos nesta Câmara Superior em composição um pouco distinta, através, especificamente, dos acórdãos nº 9101-002.798, de 9 de maio de 2017, 9101-002.982 e 9101-002.983, ambos de 6 de julho de 2017.

Nesses julgados e em diversos outros, esta 1ª Turma da CSRF tem se manifestado firmemente pelo entendimento de que tais recursos, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação, e que, portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição. Além daqueles referidos, cabe citar os Acórdãos nºs 9101002.801, 9101002.982, 9101-003017, todos de 2017, dentre outros, e, ainda, bem recentemente, o Acórdão nº 9101-003977, de 17 de janeiro de 2019, que confirmou esse entendimento.

Considerando que as razões de decidir neste caso se equivalem àquelas que foram extensamente detalhadas no voto vencido no Acórdão nº 1202-000.795, de 12 de junho de 2012, peço licença para reproduzi-lo no tocante à matéria, adotando-o como fundamento deste voto:

Glosa de despesas - exclusão indevida de depreciação incentivada

Questiona o recurso a glosa da despesa de depreciação incentivada prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159, de 2001 (art. 314 do RIR/99), abaixo transcrito, tendo sido considerado pela fiscalização que a lavoura de cana-de-açúcar por se sujeitar à exaustão, e não à depreciação, não pode aproveitar o benefício da medida provisória:

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. (destaquei)

O foco principal da discussão reside na natureza peculiar da lavoura canavieira para fins de enquadramento ou não na norma acima. A decisão recorrida considerou que, por se sujeitar à exaustão – e não à depreciação – não poderá usufruir do benefício, em razão do texto legal, confirmando o lançamento, enquanto a recorrente defende que, por ser considerada atividade rural, poderá se beneficiar da legislação, independentemente de estar sujeita à depreciação ou à exaustão, pois a legislação específica não fixou os conceitos contábeis de exaustão, amortização e depreciação como critério para fruição do benefício. Posteriormente, através de memoriais, vem sustentar o enquadramento da redução do valor do ativo formado pela lavoura canavieira como despesa de depreciação.

Assim, duas questões são postas: o alcance amplo do benefício fiscal e a sujeição da lavoura canavieira à depreciação ou a exaustão.

Inicialmente, vale lembrar que, ressalvada a esfera judiciária, a competência para interpretar as normas tributárias e definir o seu alcance restringe-se aos órgãos administrativos de natureza tributária, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a instância máxima nesse mister.

A primeira questão a ser discutida é se o benefício previsto no art. 314 do RIR/99 pode alcançar ativo sujeito à exaustão, pois caso se entenda que sim, restará inócua a discussão seguinte.

A depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado trata-se de uma espécie de incentivo fiscal, destinado às empresas tributadas pelo “Lucro Real”, visando à modernização, renovação ou implantação de equipamentos de produção nas diversas atividades econômicas. Consiste na antecipação da despesa de depreciação, a qual gera a postergação da tributação incidente sobre o lucro da atividade.

A depreciação acelerada incentivada para os bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001, é apenas uma das hipóteses previstas na legislação tributária.

Em alguns casos, como o de máquinas e equipamentos industriais adquiridos no período de 14.06.95 a 31.12.97, concedido com base no art. 12 da Lei nº 9.449/97, consolidada no art. 318 do RIR/99, por exemplo, o benefício fiscal fica condicionado ao cumprimento de determinados requisitos pela empresa beneficiária e traz expressa ressalva de que não poderá ser usufruído cumulativamente com outros da mesma natureza. O cuidado do legislador justifica-se diante da renúncia tributária em questão.

Assim, o intérprete tributário, na atividade de buscar o correto enquadramento da situação concreta na norma legal, deve observar todo o ordenamento jurídico. Na seara dos benefícios fiscais, no qual se encaixa a depreciação incentivada, como se viu, sua interpretação limita-se à literalidade da lei, consoante a regra do art. 111 do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Insisto que a invocação do referido dispositivo, o qual determina a utilização da interpretação literal nas hipóteses, entre outras, de exclusão do crédito tributário - anistia e isenção, justifica-se plenamente, uma vez que a apropriação antecipada de despesas efetuadas com investimentos relacionados a determinada atividade representa um benefício fiscal pela renúncia tributária no exercício em que se verifica, em razão da postergação do pagamento de tributo mediante antecipação de despesa.

Na realidade, para fins de aproveitamento do benefício fiscal, não se trata de mera investigação semântica, mas importa, sim, a definição legal e contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com o desenvolvimento de atividade rural, embora se pretenda fomentar essa atividade.

Com essas premissas deve ser examinada a norma que dispõe sobre o benefício objeto do presente recurso.

É certo que o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar um incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor, pretendendo incentivar investimentos aplicados na atividade rural.

Para isso, desde a primeira previsão do benefício, pelo §2º do art. 12 da Lei nº 8.023/90 (a qual resultou da conversão da Medida Provisória nº 167), revogado pela Lei nº 9.249/95, posteriormente reinstituído pelo art. 7º da Medida Provisória nº 1.459, de 21 de maio de 1996, que, após inúmeras reedições, deu origem à Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, ainda em tramitação, o legislador sempre se referiu expressamente à forma de “depreciação incentivada”.

Cumpre esclarecer que a Administração Tributária reformou a Solução de Consulta SRRF/10RF nº 120, de 2001, referida pela recorrente, que previa que “não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados — depreciação, amortização ou

exaustão — mas sim a efetiva realização do investimento destinado a atividade que se deseja fomentar".

Com a edição da Solução de Divergência COSIT nº 12, de 2003, ficou definido que: "O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais." (Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 6º ; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 305, 328 e 334 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999). A conclusão passou pela análise da exposição de motivos da MP nº 167, citada pela recorrente,

"4. Verifica-se, inicialmente, que o item 13 da exposição de motivos relaciona-se com o art. 4º da Lei nº 8.023/1990, que conceitua o resultado da atividade rural das pessoas físicas, nestes termos, verbis:

"Art. 4º - Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

(...)

§ 2º - Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.

(...)

Art. 6º - Considera-se investimento da atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola." (grifamos)

5. Os parágrafos 12 e 13 da Exposição de Motivos nº 57/1990 comentam o art. 4º, nos seguintes termos, verbis:

"12. O art. 4º conceitua o resultado da atividade rural adotando o regime de caixa na sua apuração. Adicionalmente disciplina o tratamento a ser dado à correção monetária dos empréstimos, aos investimentos e à alienação de bens, à vista dos propósitos de tributação e à expressão da base de cálculo em valores constantes.

13. Deve-se destacar que os valores investidos na atividade podem ser considerados despesas no ano do dispêndio, o que permitirá ao agricultor recuperar mais rapidamente o capital aplicado. Esta regra é válida mesmo quando a vida útil do bem de produção adquirido seja superior a um ano; em relação às culturas permanentes, aplica-se independentemente do início ou prazo de sua exploração."

6. Outro dispositivo, o art. 12 da Lei nº 8.023/1990, dirigido à atividade rural das pessoas jurídicas, assim dispunha, antes de sua revogação, verbis:

"Art. 12 – A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos

termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal.

(...)

§ 2º - Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição.

(...)” (grifamos)

7. Acerca do disposto acima, a exposição de motivos, nos parágrafos 23 e 24, justifica, verbis:

“23. Altera-se – art. 12 – a alíquota para o cálculo do imposto de renda a ser pago pela pessoa jurídica sobre o lucro da exploração da atividade rural e evitar a constituição de empresas rurais com o fito exclusivo de evasão fiscal.

24. Simultaneamente, estende-se à pessoa jurídica a redução da base de cálculo do imposto nos termos previstos no art. 9º e permite-se a depreciação integral dos investimentos no ano de sua realização, como forma de, a exemplo da pessoa física, reforçar a disponibilidade de recursos da pessoa jurídica. Da mesma forma, admite-se que o pagamento do imposto devido seja efetuado nos mesmos prazos previstos para a pessoa física.” (grifamos)

8. Aqui, observe-se: “... no ano de sua realização...” deve ser interpretado com base no que diz a lei: “... no próprio ano da aquisição.” Desse modo, não se pode perder de vista que a exposição de motivos não interpreta cabalmente a lei. Aliás, em muitos pontos, deve-se recorrer ao texto da lei para compreender a exposição de motivos.

9. Ora, sem muito esforço interpretativo, retira-se da literal disposição do § 2º do art. 4º, com o auxílio da definição contida no art. 6º, ambos da Lei nº 8.023/1990, que, na apuração do resultado da atividade rural, é permitido à pessoa física deduzir qualquer investimento, inclusive florestas, no mesmo ano do dispêndio. Daí, a justificação abrangente contida no parágrafo 13 da exposição de motivos.

10. Por outro lado, a redação do § 2º do art. 12 da Lei nº 8.023/1990 não tinha tanta amplitude, de vez que, dirigido às pessoas jurídicas, permitia deduzir como despesa, no ano de aquisição, o valor dos bens sujeitos à depreciação. Ademais, a exposição de motivos utilizou no item 24, como se pode notar, a palavra “depreciação”, derivada do verbo em comento empregado no texto do § 2º do artigo revogado. (destaquei)

Embora a referida solução de divergência, assim como as soluções de consulta divergentes analisadas, tenham tratado especificamente de florestas em formação, destinadas à exploração de madeira para comercialização, consumo ou industrialização, pode ser transposta para este caso a conclusão de que o benefício fiscal limita-se apenas à depreciação, não alcançando a amortização e nem a exaustão.

Observa-se, ademais, que em relação aos recursos minerais, existe a previsão legal de um incentivo específico, que não se estende aos recursos florestais. A disposição dos temas no RIR/99, por si só, confirma o tratamento distinto dado pelo

legislador tributário entre os institutos “depreciação” e “exaustão”, para fins de incentivo, conforme esquema abaixo:

Subtítulo III – Lucro Real

Capítulo V – Lucro Operacional

Seção III – Custos, despesas operacionais e Encargos

.....

Subseção III – Depreciação Acelerada Incentivada

Atividade Rural

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

.....

Subseção IV – Amortização

.....

Subseção V – Exaustão de Recursos Minerais

Exaustão Mineral Incentivada

Art. 331. Para efeito de determinar o lucro real, as empresas de mineração, cujas jazidas tenham tido início de exploração a partir de 1º de janeiro de 1980 até 21 de dezembro de 1987, poderão excluir do lucro líquido, em cada período de apuração, quota de exaustão de recursos minerais equivalente à diferença entre vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida e o valor computado nos termos do artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.096, de 23 de março de 1970, art. 1º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 2º, e Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, art. 16, e § 1º, alínea "b").

Como se vê, quando quis incentivar a exaustão, o legislador assim o fez. A previsão de um incentivo específico em relação à exaustão comprova que os institutos têm tratamento distinto também por parte do legislador tributário, ao contrário do que sustenta a recorrente.

Diante do que se expôs, interpretar o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, de modo a fazer alcançar a exaustão da lavoura canavieira, considerando simplesmente a motivação da lei de incentivar investimentos aplicados na atividade rural, data venia, é interpretar extensivamente um dispositivo de natureza semelhante à isenção, o que afronta o disposto no art. 111 do CTN.

Assim, entendo que o incentivo previsto no art. 314 do RIR/99 deve ser interpretado restritivamente para alcançar somente bens sujeitos à depreciação.

No mesmo sentido, cabe referir a decisão prolatada no acórdão nº 1101-00.334, de 04/08/2010, da lavra da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, com a seguinte ementa:

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização.

Resta agora perquirir sobre a questão da sujeição da cultura canavieira à depreciação ou à exaustão.

Depreciação e exaustão, ao lado da amortização, são conceitos distintos, não se confundindo, como se vê da legislação societária (Lei nº 6.404/76) abaixo:

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: (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. (destaquei)

Dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, vale destacar o seguinte trecho da NBC T-10 - Atividades Agropecuárias, aprovada pela Resolução CFC 909, de 08.08.2001 (disponível em www.cfc.org.br):

10.14.4 – Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

a) temporárias: a que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e

b) permanentes: aquela de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.

.....

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

10.14.5.1 - Os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.

.....

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

10.14.5.10 - Os custos de produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

- a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com tratamentos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e
- b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício. (destaquei)

Nota-se, assim, que a contabilidade agrícola segregava os lançamentos entre os tipos de cultura existentes: temporária ou permanente. Culturas temporárias são arrancadas do solo na colheita e depois feito novo plantio, como arroz, feijão e milho, e o custo da plantação é contabilizado no Ativo Circulante. Por outro lado, culturas permanentes duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café e cana-de-açúcar. Nestes casos, os custos para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado e devem ser avaliados pelo montante que efetivamente representam dentro do patrimônio total da pessoa jurídica.

Com apoio nos estudos de José Sérgio Della Giustina na dissertação de mestrado “Um sistema de contabilidade analítica para apoio a decisões do produtor rural”, apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, em 1995 (Disponível em <http://www.eps.ufsc.br/disserta/giustina/indice/index.htm#index>), podem ser referidos exemplos claros de cada um dos institutos na atividade rural:

- (i) *por se tratar a depreciação da perda de eficiência ou capacidade produtiva de bens do Ativo Permanente que são úteis a mais de um ciclo de produção, estão sujeitos a ela as máquinas,*

tratores, animais reprodutores ou de trabalho, fruticultura, dentre outros;

(ii) por outro lado, estarão sujeitos às quotas de amortização os direitos adquiridos sobre bens de terceiros, traduzidos em Ativos Intangíveis, como direito de extração de madeira em floresta de propriedade de terceiros ou de gastos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício financeiro, incrementando o processo produtivo, registrados no Ativo Diferido, tais como: desmatamento, corretivos, etc.;

(iii) finalmente, considerando que, enquanto as propriedades físicas se deterioram física ou economicamente, os recursos naturais exauríveis se esgotam, na proporção em que são extraídos os recursos naturais, registra-se a exaustão deste recurso, uma vez que o esgotamento é a extinção dos recursos naturais e a exaustão é a extinção do custo ou do valor desses recursos naturais. Como esclarece o autor do estudo, in verbis:

Exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, a cana-de-açúcar, as pastagens artificiais etc. (destaquei)

Sob esse aspecto, distinguem-se claramente a cultura da cana-de-açúcar da fruticultura, por exemplo, haja vista que, neste caso, o aproveitamento econômico do bem não compromete sua existência, por se limitar à extração dos frutos, enquanto na exploração canavieira, o resultado econômico apenas se verifica com o sacrifício da própria planta, a qual se esgota e se torna imprestável após três ou quatro ciclos produtivos. Nesse caso, assim como nas florestas ou jazidas minerais, ocorre o esgotamento do próprio recurso natural com o passar do tempo.

A legislação tributária, por sua vez, deixa claro que o registro de quotas de exaustão impede a depreciação sobre o mesmo bem (art. 307 do RIR/99):

Bens Depreciáveis

Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

II - projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos (Decreto-Lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):

[...]

IV - bens para os quais seja registrada quota de exaustão. (destaquei)

Após tratar da exaustão de recursos minerais, o RIR/99 consolida a legislação sobre a exaustão de recursos florestais da seguinte forma:

Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º).

§ 1º A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 1º).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 2º):

I - apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do período de apuração compunham a floresta;

II - o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 3º).

Interpretando os dispositivos legais respectivos, a Administração Tributária, através do Parecer Normativo nº 18/79, citado no relatório fiscal, já considerava outros tipos de vegetação, que não floresta, quando cuidou de definir o critério para calcular o valor a ser apropriado a cada período como custo ou encargo, pelas empresas que exploram florestas ou plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes, considerando que devem ser objetivo de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento.

Do referido parecer se extrai que, enquanto na depreciação, a perda é calculada em função da vida útil esperada do bem, na exaustão, por sua vez, a perda decorre da comparação do volume extraído em cada período com a produção total esperada. Nesse caso, inclui-se o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando a produzir novamente, como se dá com a cana-de-açúcar.

Cabe observar, ainda, que o parecer não conflita com a legislação referente ao benefício da depreciação acelerada incentivada, criado posteriormente para as atividades rurais, por tratar de questão específica que não foi objeto da novel legislação.

A doutrina especializada de José Carlos Marion (Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71), corrobora o entendimento dado pelo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação – CST nº 18/79, consoante trechos abaixo transcritos:

Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar ... cafeicultura etc. (pg. 39; destaquei).

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

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

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que “a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão

seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc”.

Entendimento fiscal (na Agropecuária): Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei).

Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. (pg. 65, op. cit.; destaquei).

Mais adiante, o autor transcreve o item 5 do aludido Parecer Normativo, e continua:

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. (pg.71;destaquei).

Veja-se que nessa definição enquadra-se perfeitamente a cana-de-açúcar.

No âmbito da Administração Tributária, em relação à cultura canavieira, foram editadas especificamente a solução de consulta emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal (SC SRRF04 nº 05/2004), bem como o item 019 do capítulo 12 do “Perguntas e Respostas” relativo à DIPJ/2010, todos se referindo à sujeição da cana-de-açúcar à exaustão, e superando o Parecer Cosit/Disir nº 1.383, de 31.10.95.

O Primeiro Conselho de Contribuintes também já se manifestou através da decisão abaixo, verbis:

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. (Acórdão 103-18.812, de 1997)

O mesmo entendimento expressou a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão nº 101-96867, de 11/08/2008, muito embora a distinção entre depreciação e exaustão tenha sido relevada para fins de aproveitamento do benefício naquele caso, como se vê:

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

Mais recentemente, a decisão prolatada no acórdão nº 1101-00.334, de 04/08/2010, já referida, também contemplou esse entendimento:

LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.

Cabe referir que, ao analisar as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes que reconheciam aos recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, o direito de serem apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição, restou consignado em HIGUCHI (2011, p.189):

não se pode dizer que aquele entendimento é o correto porque a lei permite depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição. Os custos de formação da lavoura canavieira não são bens do ativo permanente imobilização mas tratam-se de custos de produção agrícola, cuja contabilização, se no ativo imobilizado ou no realizável a longo prazo, teve muita divergência de entendimento e processos fiscais no período em que vigorava a correção monetária do balanço. A lavoura canavieira terá que ser renovada porque após três ou quatro cortes torna-se antieconômica.

A lavoura canavieira, por outro lado, não sofre depreciação mas exaustão a cada corte. O laranjal ou o cafezal produz frutos e por isso sofre depreciação (PN nº 18/79). O objetivo da lei foi o de dar depreciação acelerada integral no próprio ano de aquisição para os bens como máquinas agrícolas, construção etc. porque a lei diz bens para uso nessa atividade. Ora, o canavial ou a floresta em formação não são bens para uso na atividade rural mas são custos de formação da lavoura.

Assim, sobre a sujeição do ativo permanente decorrente dos custos de constituição de lavoura de cana-de-açúcar à exaustão, não deve restar dúvida.

A conclusão acima não foi elidida pela leitura do “Parecer Técnico” da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA/USP), apresentado às Usinas São Martinho S/A e controladas; Pedra Agroindustrial S/A; Batatais S/A Açúcar e Alcool, Ipiranda de Açúcar e Alcool S/A e controladas, “quanto à classificação dos custos realizados na cultura de cana: exaustão ou depreciação?”, elaborado, em fevereiro de 2012, pelo Prof. Ariovaldo dos Santos. Sua conclusão pela depreciação foi baseada, principalmente, em dois relatórios técnicos de engenharia e na necessidade de convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais.

Ocorre que a legislação é expressa no sentido que as normas que busquem refletir os padrões internacionais de contabilidade não terão efeitos tributários, não servindo de orientação no caso concreto. É o que prevê a Lei nº 11.941/2009:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade. (destaquei)

Além disso, como se viu, não seria a perenidade da cultura o critério determinante da forma de reconhecimento do seu desgaste.

As conclusões acima não são afastadas pelo “Parecer Técnico sobre Depreciação de Cana-de-açúcar”, elaborado pela FUNDACE (Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia), apresentado à empresa Pedra Agroindustrial S/A, elaborado em fevereiro de 2012 e assinado pelos professores doutores Maisa de Souza Ribeiro e Silvio Hiroshi Nakao, em que a tese proposta, no sentido de que o ativo de uma cultura da cana-de-açúcar deve sofrer depreciação quando avaliado a custo histórico baseou-se, em síntese, nas seguintes premissas:

i) Depreciação é um termo abrangente, que agrega depreciação, amortização e exaustão;

ii) O ativo referente à cana-de-açúcar não é um recurso que se esgota fisicamente ao longo de sua vida útil;

iii) O ativo referente à plana cana-de-açúcar possui somente características de um ativo depreciável.

Como visto, os termos depreciação, amortização e exaustão, para fins tributários, são absolutamente distintos.

Ademais, a literatura contábil nacional, embora escassa, sempre foi consistente em sustentar que a lavoura da cana-de-açúcar se sujeita à exaustão, considerando que se classifica como cultura permanente por permitir mais de um corte.

Nesse caso, o cultivo é distinto do das culturas permanentes em geral, em que as árvores são mantidas, sendo extraídos apenas seus frutos. Ao contrário, na lavoura canavieira o que se extrai é o próprio caule, provocando a exaustão do recurso natural ao longo do tempo.

De fato, a literatura especializada sustenta que a cana-de-açúcar é um caule (tronco), não podendo ser considerada fruto do rizoma por ser o próprio rizoma. Diferentemente das árvores frutíferas, em que se colhe o fruto que possui a semente, a colheita canavieira se faz do próprio caule, que cresce novamente, após o corte, até sua exaustão.

Assim, também resta inócua para fins da análise tributária a conclusão do parecer “Considerações Técnicas sobre a Cultura da Cana-de-açúcar”, da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Estação Experimental de Cana-de-açúcar do Carpina, elaborado pelo engenheiro agrônomo Djalma Euzébio Simões Neto, considerando se tratar de cultura perene, já que, dentre as culturas permanentes podem ser distinguidas as sujeitas a depreciação ou a exaustão, como demonstrado anteriormente.

Diante do exposto, conclui-se que, na realidade, a lavoura canavieira corresponde a um ativo permanente sujeito à exaustão, não sendo alcançada pelo benefício fiscal previsto na MP nº 2.159-70, de 2001, e reproduzido no art. 314 do RIR/99. Concluir em outro sentido significaria distorcer conceitos técnicos e superar limitações legais através de argumentos que se verificam contraditórios quando se faz uma análise sistemática do ordenamento jurídico.

Assim, devem ser consideradas procedentes as glosas da depreciação incentivada realizada nos anos-calendário de 2003 a 2005, negando-se provimento ao recurso.

Do voto acima transcrito, e adotado como razão de decidir no presente caso, verifica-se que foram tratadas duas questões: o alcance amplo do benefício fiscal e a sujeição da lavoura canavieira à depreciação ou a exaustão. Inicialmente, afasto a conclusão de que seria irrelevante a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados, à luz do art. 111 do CTN - por se tratarem, sim, de termos distintos para fins tributários depreciação e exaustão - para, em seguida, adentrar na discussão sobre depreciação *versus* exaustão no caso concreto.

Como visto, os fundamentos expostos para a conclusão pelo não cabimento de depreciação acelerada incentivada sobre a cultura da cana-de-açúcar, por considerá-la sujeita à exaustão e não à depreciação, não se baseiam apenas em doutrina do século passado, como alegado pelo contribuinte em contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional, mas na legislação tributária e em pareceres específicos que trataram da matéria, de forma consistente, ao longo de décadas.

Além disso, naquela ocasião foram analisadas, e refutadas, as conclusões de pareceres e estudos técnicos apresentados sobre a matéria, pelas razões expostas acima, o que pode ser estendido ao parecer referido em contrarrazões.

Destaco que as conclusões acima passaram, inclusive, pela distinção da lavoura canavieira em relação às culturas permanentes em geral, como se vê do seguinte trecho:

Nesse caso, o cultivo é distinto do das culturas permanentes em geral, em que as árvores são mantidas, sendo extraídos apenas seus frutos. Ao contrário, na lavoura canavieira o que se extrai é o próprio caule, provocando a exaustão do recurso natural ao longo do tempo.

Em se tratando de firme convicção na interpretação da legislação tributária referente ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, compreendo que a cultura da cana-de-açúcar se aproxima muito mais de florestas e pastagens artificiais do que de árvores frutíferas.

Justifica-se, pois, o tratamento distinto a ser dado a florestas, cana-de-açúcar, pastagem etc., estas sujeitas à exaustão e não à depreciação.

Como razões complementares, trago ainda à colação trecho do voto vencedor do acórdão nº 9101-002.982, de 6 de julho de 2017, da lavra do conselheiro André Mendes de Moura, que argumentou precisamente:

Como se pode observar, a cultura pode ser classificada como temporária ou permanente. A primeira é extinta pela colheita, demandando um novo plantio, como o arroz, feijão e milho, e o custo de plantação é escriturado no Ativo Circulante. O segundo caso trata de culturas que duram mais de um ano ou proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café, cana-de-açúcar, pastagem artificial, dentre outros, situação na qual os dispêndios para sua formação são contabilizados no Ativo Permanente Imobilizado.

*As culturas contabilizadas no Ativo Permanente podem estar sujeitas à depreciação ou exaustão, a depender da sua natureza. Sujeitas à depreciação são aquelas **frutíferas**, do qual se pode extrair o **fruto**, como café ou uva, por exemplo. Por outro lado, aplica-se à exaustão aquelas cuja extração demanda o sacrifício da planta em si, como a pastagem artificial, a cana-de-açúcar, as florestas artificiais ou não (pinus, araucária, eucalipto, dentre outras).*

*Vale investigar, com maior precisão, o conceito de **fruto**, que se mostra relevante para apreciação do caso concreto.*

Os arts. 307 e 334 tratam, respectivamente, dos bens objeto de depreciação e exaustão.

Bens Depreciáveis

Art. 307. Podem ser **objeto de depreciação** todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

II - **projetos florestais** destinados a exploração dos respectivos frutos (Decreto-Lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único,).

Parágrafo único. **Não será admitida quota de depreciação** referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):

IV- bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

(...)

Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42).

§ 1º **A quota de exaustão** dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42, § 12).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42, § 22):

I - apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou quantidade de árvores que no início do período de apuração compunham a floresta;

II - o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se também as florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42, §3º). (grifei)

*Observa-se que há determinação expressa no art. 307 de que **não será admitida quota de depreciação para os bens para os quais seja registrada quota de exaustão.***

Também que o termo "florestais" em ambos dispositivos é interpretado de forma abrangente, ou seja, aplica-se não apenas a floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação.

Vale recorrer novamente ao mencionado voto, que faz referência a doutrina especializada, do qual transcrevo na sequência.

A doutrina especializada de José Carlos Marion (Contabilidade rural contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71), corrobora o entendimento dado pelo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação — CST nº 18/79, consoante trechos abaixo transcritos:

[...]

*O que se observa com clareza, pelas conclusões doutrinárias e do citado Parecer Normativo CST nº 18, de 1979 (publicado no DOU em 17/04/1979), é que a depreciação dos recursos de origem florestal aplica-se apenas àqueles que produzem **frutos**.*

Nesse contexto, é direta a assertiva no sentido de que, no que tange às culturas permanentes, as florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Assim, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva.

*Percebe-se claramente que o conceito de **fruto** é aquele adotado pela biologia, no qual consiste em **estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor**. Precisamente a situação da cultura do café, laranja, uva, dentre outras.*

*Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre da retirada do fruto, mas da extração da formação vegetal em si (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a **exaustão** prevista no art. 344 do RIR/99.*

A diferença é bem delineada pelo doutrinador:

*Conforme os conceitos apresentados, **toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação**. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas*

árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. (Grifei)

É incontroverso que a extração da cana-de-açúcar demanda o corte do caule, não havendo em se falar em floração e formação do fruto. Ou seja, trata-se de processo que guarda semelhança maior com o que ocorre em pastagens e florestas artificiais, como eucalipto, por exemplo, do que com árvores frutíferas. Impossível se falar em extração de frutos, elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente, de uma cultura de cana-de-açúcar.

Portanto, os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar submetem-se à exaustão. (grifos no original)

Por todos esses fundamentos, neste caso, assim como em todos os demais precedentes desta 1ª Turma da CSRF, não deve ser reconhecido o direito à depreciação acelerada incentivada sobre a cultura da cana-de-açúcar.

Acrescento que, ainda que não houvesse divergência jurisprudencial em relação à matéria ao longo dos anos, não se aplicaria ao caso o disposto no art. 100, inciso III, do CTN para excluir multa e juros, como aventado pelo contribuinte, por sequer se enquadrarem as decisões colegiadas no inciso III do referido artigo, mas em seu inciso II, sendo expressa a necessidade de que "a lei atribua eficácia normativa":

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Por fim, considerando-se que o provimento do recurso voluntário pelo acórdão recorrido prejudicou a análise das demais questões alegadas pelo contribuinte deve retornar o presente processo para essa análise pela turma *a quo*, sob pena de supressão de instância.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na

Processo nº 10314.728181/2015-47
Acórdão n.º **9101-004.018**

CSRF-T1
Fl. 1.868

formação da lavoura canavieira, determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner