



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

Processo nº 10835.720015/2014-32
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.799 – 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA ALTO ALEGRE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTADO EM ANTIGO RICARF. CONHECIMENTO.

Não impede o conhecimento de recurso especial a identificação equivocada de RICARF anterior na petição de interposição do recurso especial, eis que o fundamento de tal recurso é o art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235/1972.

RECURSO ESPECIAL. ENDEREÇAMENTO AO PRESIDENTE DE TURMA. EQUÍVOCO FORMAL. CONHECIMENTO DO RECURSO.

O equívoco formal no endereçamento do recurso especial ao Presidente de Turma não prejudica o conhecimento do recurso especial.

RECURSO ESPECIAL. INÉPCIA. CONEXÃO LÓGICA ENTRE NARRAÇÃO DOS FATOS E CONCLUSÃO.

A inépcia prevista no art. 330, § 1º, inciso III do Código de Processo Civil (CPC) trata de situação no qual há uma desconexão lógica entre a narração dos fatos e a conclusão. Da leitura do recurso, os sujeitos do processo não conseguem compreender a lógica da argumentação da parte, e torna-se impossível o processamento da pretensão resistida. Por outro lado, situação no qual ocorre mero erro na transcrição do pedido, tendo a peça recursal apresentado argumentação lógica e coerente, com conclusão clara e precisa, não tem efeito de tornar inepto o recurso.

DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL.

Tendo sido demonstrada a divergência entre os acórdãos recorrido e paradigma, afasta-se preliminar de não conhecimento por esta causa. No

entanto, o conhecimento limita-se às matérias que fundamentaram lançamento tributário, devidamente enfrentadas pelas instâncias inferiores.

COMPETÊNCIA. DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. RICARF, ART. 68, §1º. LEI 9.784/1999, ART. 50, §1º.

Não há nulidade na decisão do Presidente de Câmara que admite recurso especial, conforme art. 68, §1º, do RICARF, mesmo quando adota razões de manifestação de Auditor Fiscal, procedimento expressamente autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

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 rejeitar as preliminares de não conhecimento do recurso por (i) fundamentação do recurso no antigo RICARF, (ii) endereçamento ao Presidente da Turma, (iii) nulidade de despacho proferido por pessoa incompetente. Por maioria de votos acordam em rejeitar a preliminar de não conhecimento (iv) por inépcia do recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que acolheram essa preliminar. Quanto à (v) demonstração analítica da divergência, (v.1) por maioria de votos, acordam em acolher o argumento da impossibilidade de análise da atividade da Recorrida, porém, reconhecendo que essa impossibilidade não prejudica o conhecimento do recurso especial na parte em que foi admitida, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que entenderam que esse argumento não se trata de matéria relativa a conhecimento; (v.2) por unanimidade de votos, acordam em rejeitar a preliminar de distinção entre depreciação e exaustão, ausência de indicação da

legislação tributária; (v.3) por maioria de votos, acordam em rejeitar a preliminar quanto à interpretação finalística, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que entendeu que não houve demonstração de divergência na interpretação finalística. Acordam, assim, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para análise das demais questões não apreciadas no recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto ao ano-calendário de 2009, com a imposição de multa de ofício de 75%, além de multa pela falta de recolhimento das estimativas mensais no percentual de 50%, quanto aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho e julho de 2009. Consta no Relatório de fiscalização (fls. 334/341)

II - INFRAÇÕES APURADAS

a) Depreciação incentivada acelerada indevida

A fiscalizada utilizou indevidamente o benefício da depreciação incentivada acelerada rural, prevista no art. 314, do RIR/99, abaixo aduzido, computando-se custos de formação de suas

lavours de cana-de-açúcar (plantio) integralmente, na apuração do lucro real (vide lançamento no LALUR às fls. 270 e 279), no próprio ano de ocorrência (vide Anexo I do Relatório de Fiscalização). (...)

O Parecer Normativo CSTF nº 18, de 1979, DOU de 17/04/1979, esclarece que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, cujo texto está transcrito abaixo. Este é o típico caso da cultura da cana-de-açúcar. (...)

Cabe registrar que os ditames do Parecer Normativo CST nº 18, de 1979, DOU de 17/04/1979, permanecem em vigor. A SRFB presta a seguinte orientação aos contribuintes na pergunta 019 do Capítulo XII (Atividade Rural) do Perguntas e Respostas da DIPJ 2013:

019 - São passíveis de exaustão os gastos com formação da lavoura de cana de açúcar?

Sim. Quando se trata de vegetação própria (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura que é ceifada, cortada ou extraída do solo. (...)

A NBC T 10.14 (Aspectos Contábeis Específicos das Entidades Agropecuárias) definiu como contabiliza a exaustão das culturas permanentes, in verbis.

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.

Verifica-se que a fiscalizada utilizou indevidamente do benefício de depreciação acelerada rural, pelo menos desde o ano de 2001 (...), porém como os períodos antigos foram alcançados pela decadência, não serão objeto de trabalho fiscal. (...)

É oportuno registrar que o benefício, destinado às pessoas jurídicas de atividade rural, consistente em dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano da aquisição, não inclui a amortização de ativos nem a exaustão de recursos florestais (...)

Desse modo, como a plantação de cana-de-açúcar não se extingue com o primeiro corte, mas permite cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão, à medida que seus

recursos forem exauridos (esgotados), não se aplicando a depreciação incentivada concedida pelo art. 314 do RIR/99 (...)

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, conforme acórdão ementado da forma seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR.

EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo

estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ.

Acrescentando um fundamento diverso do Auto de Infração para manter a autuação, é evidente que a DRJ incorreu em inovação, razão pela qual este argumento deve ser desconsiderado por este e. CARF.

CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

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

REFLEXOS: CSL

Aplica-se à CSL a mesma solução que foi dada ao IRPJ.

Destaque-se trecho do voto condutor, tratando dos temas julgados pela Turma

Ordinária:

III. DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ

Dispõe o artigo 6º da Medida Provisória 2.15970/2001, transcrito no artigo 314 do RIR/99, que:

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.

Da leitura do aludido dispositivo, extrai-se que, para se valer do benefício da depreciação acelerada, o contribuinte deve explorar a atividade rural e os bens do ativo permanente imobilizado usados na atividade rural devem ser passíveis de depreciação.

No que tange ao cumprimento do primeiro requisito exigido pelo artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, ou seja, a exploração de atividade rural pela Contribuinte, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do acórdão nº 1451.823, afirmou que:

“(…) no caso em análise, no qual temos empresa com atividade rural de cultivo de cana, que fornece insumo para atividade agroindustrial, deve a contribuinte apresentar contabilidade por departamentos, apurando-se de forma segregada o resultado do ‘departamento de atividade rural – cultivo de cana’ que será base para cálculo do insumo cana-de-açúcar a ser utilizado pelo ‘departamento Agroindústria’. Entender de forma diversa seria estender o benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício” – fl. 615.

Refutando esse argumento, a Contribuinte asseverou que o aludido acórdão:

“(…) apresenta-se fundamento não contemplado no auto de infração, o que, obviamente, não pode ser admitido. E mais. Nesse novo fundamento, desconsiderou-se o perfil da agroindústria que, sem receio repetir de óbvio, conjuga atividades rural e industrial e ainda que a Recorrente apenas usufruiu o benefício tendo em conta os custos advindos da formação do canavial, que, ninguém ousaria duvidar, constitui atividade rural. Assim sendo, não há qualquer sentido a assertiva na direção de que haveria extensão do ‘benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício’.” – fl. 637.

Realmente, da análise do Relatório Fiscal, constata-se que a Fiscalização não questionou o cumprimento do primeiro requisito pela Contribuinte; apenas questionou o segundo requisito: se os bens seriam passíveis de depreciação. (...)

Desse modo, conclui-se que, confrontando o relatório fiscal com o acórdão proferido pela DRJ, foi trazido um novo fundamento para a manutenção da autuação, razão pela qual esse argumento não pode ser analisado por este e. CARF, por evidente inovação. (...)

IV. DO BENEFÍCIO DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA

Conforme visto no tópico anterior, para se valer do benefício da depreciação acelerada, o artigo 6º da Medida Provisória 2.15970/2001 exige que o contribuinte explore a atividade rural e os bens do ativo permanente imobilizado usados na atividade rural sejam passíveis de depreciação. (...)

Nada obstante, segundo o artigo 183, parágrafo 2º, letras “a” e “c”, da Lei nº 6404/76 (Lei das S/A), o decréscimo do ativo permanente pode ser representado contabilmente com base numa das seguintes alternativas:

§2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado 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.

Da mesma forma, o Pronunciamento VII do IBRACON salientou que “devem ser depreciados os bens tangíveis sujeitos a desgaste ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência” e “o conceito de exaustão está ligado com bens tangíveis sujeitos a esgotamento por exploração (minas, jazidas,

florestas), ou seja, recursos naturais que, através de mineração, extração, corte ou outro procedimento, perdem a sua substância que se transforma em matérias-primas”.

Da leitura do aludido artigo e do pronunciamento, extrai-se que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão ocorre quando, durante o processo, o próprio bem é extinto.

Assim, conclui-se que o que diferencia a exaustão da depreciação é o esgotamento ou desaparecimento físico do ativo. (...)

Portanto, com base nos acórdãos e pareceres acima, verifica-se que a lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, pois, quando cortada, brota novamente e, assim, sucessivamente até que, após vários cortes, perde a produtividade, devendo ser arrancada, e, conseqüentemente, que ela é objeto de depreciação.

Nesse sentido, é a Solução de Consulta nº 33, de 1987, segundo a qual “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”. (...)

Por todos os motivos expostos acima, entendo que a Contribuinte preencheu o segundo requisito para fazer jus ao benefício da depreciação acelerada, previsto no artigo 6º da Medida Provisória 2.15970/2001.

Ainda que se enquadrasse a lavoura de cana-de-açúcar como exaustão, como defendido pela Fiscalização, o que se admite apenas para argumentar e o que não é, destaca-se, o entendimento deste Relator, a Contribuinte faria jus ao benefício da depreciação acelerada.

V. DA POSTERGAÇÃO DO TRIBUTO

Diante do reconhecimento de que a Contribuinte faz jus ao benefício previsto no artigo 6º da MP nº 2.15970/01 e, por conseguinte, do provimento do Recurso Voluntário, deve ser reconhecido que restou prejudicada a questão relativa à postergação do tributo.

Em 27/06/2016 foi proferido despacho de encaminhamento dos autos à PGFN para ciência do acórdão, sendo interposto recurso especial em 30/06/2016, no qual sustenta divergência quanto à **depreciação acelerada da lavoura de cana de açúcar**, indicando como paradigmas os acórdãos **(i) 1101-00.334** (processo administrativo nº 10850.001767/2005-11, no qual decidido 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” e **(ii) 1302-0001.788** (processo administrativo nº 10410.724088/2013-11), no mesmo sentido.

O recurso especial foi admitido por decisão do Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão), conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 716/719):

*(...) Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a decisão recorrida entendeu que, à lavoura canavieira, se aplica a **depreciação** —, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, que, à lavoura canavieira, se aplica a **exaustão**.*

*Além disso, enquanto a decisão recorrida entendeu que, ainda que se enquadrasse a lavoura canavieira como exaustão, **seria cabível o benefício da depreciação acelerada** —, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, que, enquadrando-se a lavoura canavieira como exaustão, **não é cabível o benefício da depreciação acelerada**.*

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.*
(...)

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.*

A contribuinte foi intimada para contrarrazões em 15/07/2016 (fls. 723), apresentando suas razões em 25/07/2016, em síntese, alegando:

(i) vício no recurso especial - interposto em 27/06/2016 -, por fundamentar-se na Portaria MF nº 256/2009, revogada em 10/06/2015 pela Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF atual);

(ii) vício no recurso especial, pelo endereçamento ao Presidente da Turma, quando deveria ser dirigido ao Presidente da Câmara, nos termos do artigo 68, do RICARF (Portaria MF 343/2015);

(iii) vício no recurso pelo pedido equivocado para que fossem "*mantidas as glosas de prejuízos compensados indevidamente*"

(iii) ausência de demonstração analítica da divergência em recurso especial, especificamente pela:

(iii.a) falta de divergência no recurso a respeito do tema relacionado à atividade da Recorrida, abordado pela DRJ e não conhecido pela Turma Ordinária;

(iii.b) no que concerne à distinção entre depreciação e exaustão, ausência de indicação da legislação tributária com interpretação divergente, como exigiria o artigo 67, §1º, do RICARF.

(iii.c) ausência de demonstração da divergência, ainda, quanto à interpretação finalística do artigo 6º, da MP 2.159-70/2001.

(iv) a nulidade do despacho de admissibilidade do recurso especial, pois a decisão foi proferida por quem não desempenharia função de Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção, em violação ao artigo 68, §1º, do RICARF;

(v) no mérito, pede seja rejeitada a argumentação da Recorrente a respeito da atividade agroindustrial da Recorrida. Segundo razões da Recorrida, constaria no recurso especial alegação que a Recorrida *"exerce predominantemente atividade agroindustrial (industrialização), não se enquadrando no conceito de atividade rural (...)"*

(vi) ademais, alega que deveria ser rejeitado o recurso especial por se fundamentar na suposta aplicação da depreciação acelerada à exaustão. Destaca trecho do recurso: *"a decisão recorrida ignora a boa técnica ao considerar depreciação e exaustão conceitos intercambiáveis"*.

(x) pede seja negado provimento ao recurso especial, que não enfrentou tema tratado expressamente pelo acórdão recorrido que a lavoura canavieira está sujeita à depreciação, restando incontroversa esta sujeição;

(vii) menciona que não deveria se aplicado o Parecer Normativo CST nº 18/79, que só tratou da formação de florestas ou plantações vegetais, o que não seria o caso da cana-de-açúcar. Em sentido contrário ao PN 18/79, a Solução de Consulta 33/87 teria confirmado que a cana-de-açúcar está sujeita à depreciação e, além disso, o PN CST 18/79 ampliaria indevidamente o conceito de exaustão;

(viii) por fim, caso vencida, a Recorrida pede a baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento dos temas não analisados pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Cristiane Silva Costa, Relatora.

Inicialmente, trato das preliminares de não conhecimento do recurso especial, apresentadas pela contribuinte.

Fundamentação do Recurso no antigo RICARF

Inicialmente, sustenta a Recorrida que haveria vício no recurso especial, interposto em junho de 2016, pois a Procuradoria fundamentou suas razões na Portaria MF 256/2009, antigo RICARF, revogado em 2015. O fato se confirma pela análise da petição de interposição do recurso (fls. 691).

No entanto, o lapso na indicação do RICARF anterior não prejudica o conhecimento do recurso especial. Até porque seria dispensável a indicação de norma que justifique o cabimento do recurso na petição de interposição deste.

Ademais, a matriz legal do cabimento do recurso especial é o artigo 37, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, recepcionado como lei pela Constituição Federal de 1988. Este dispositivo legal fundamenta o RICARF/2009 (Portaria MF nº 256/2009) no que concerne ao recurso especial, como também o cabimento do recurso especial após a publicação do novo RICARF/2015 (Portaria nº MF 343/2015).

Por tais razões, supero a preliminar da contribuinte a respeito da identificação do anterior RICARF na petição de interposição do recurso especial.

Endereçamento ao Presidente da Turma

A Recorrida sustenta, ainda, o equívoco no endereçamento do recurso especial ao Presidente da Turma, quando deveria ser dirigido ao Presidente da Câmara, conforme artigo 68, do atual RICARF.

O recurso especial, efetivamente, foi endereçado ao Presidente da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, como se observa às fls. 691, a despeito da previsão no artigo 68, do RICARF que o recurso "*deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculado*".

Ocorre que tal equívoco não prejudica o conhecimento do recurso especial da Procuradoria, na medida em que devidamente protocolizado o recurso tempestivamente e perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo remetido à apreciação do Presidente de Câmara, para análise da admissibilidade.

Equívoco no pedido

Ademais, a Recorrida aponta erro no pedido do recurso, ao constar que fossem "*mantidas as glosas de prejuízos compensados indevidamente*".

De fato, consta tal pedido no recurso, como se observa às fls. 713: "*Ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional), seja dado provimento ao presente recurso, para que sejam mantidas as glosas de prejuízos compensados indevidamente*".

A inépcia é tratada pelo Código de Processo Civil (Lei nº13.105/2015) como causa de indeferimento da petição inicial, *verbis*:

Art. 330. A petição inicial será indeferida quando:

I - for inepta;

(...)

§ 1o Considera-se inepta a petição inicial quando:

I - lhe faltar pedido ou causa de pedir;

II - o pedido for indeterminado, ressalvadas as hipóteses legais em que se permite o pedido genérico;

III - da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão;

IV - conter pedidos incompatíveis entre si.

A falta de lógica entre a narração dos fatos e a conclusão é evidente causa de inépcia da petição inicial, conforme artigo 330, §1º, inciso III, supra colacionado. Assim como a incompatibilidade entre os pedidos entre si e a falta de pedido.

No caso destes autos, há evidente incompatibilidade entre as razões do recurso especial e seu pedido, decorrendo a necessário reconhecimento de sua inépcia, para que lhe seja negado conhecimento.

Acrescento que é aplicável o CPC de forma supletiva e subsidiária, como expressamente dispõe o artigo 15 deste diploma processual:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

A inexistência de norma especial no regramento de processo administrativo que regule a inépcia do recurso especial autoriza a aplicação do CPC, como procedido, para negativa de seguimento ao recurso.

A inépcia do recurso é usualmente enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça como causa de seu não conhecimento

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INÉPCIA. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA RECURSAL. MAJORAÇÃO. ART. 1.021, § 4º, CPC/2015. INCIDÊNCIA.

1. O agravo em recurso especial, interposto contra decisão denegatória de processamento de recurso especial, que não impugna, especificamente, os fundamentos por ela utilizados não deve ser conhecido.

2. Agravo interno no agravo em recurso especial não conhecido, com majoração de honorários e aplicação de multa nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

(Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 776.545, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJe de 16/03/2017)

O Supremo Tribunal Federal também reconhece a inépcia de recursos, como se verifica em algumas ementas a seguir reproduzidas:

Embargos de declaração em embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário com agravo.

2. Recurso extraordinário intempestivo. Incidência da Súmula 284.

3. Razões desconexas e dissociadas dos fundamentos do acórdão embargado. Inépcia.

4. Caráter protelatório. Reiteração. Elevação da multa imposta.

5. Embargos de declaração rejeitados. (STF, ARE 944.777, DJe 10/03/2017)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. OMISSÃO, OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO NÃO DEMONSTRADOS. EMBARGOS DECLARATÓRIOS NÃO CONHECIDOS.

I – Petição de embargos declaratórios na qual não se aponta a existência de omissão, obscuridade ou contradição no acórdão embargado. Consequência: não conhecimento da impugnação.

II – Revela-se inepto o recurso no qual não são observados os pressupostos processuais indispensáveis à interposição ou as razões se dirigem contra decisão formal e substancialmente diversa do que decidido (RE 142.466-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 26/6/1992). III – Embargos de declaração não conhecidos.

(STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/05/2016)

Em sentido similar, a ilegitimidade de eventual recorrente autoriza seja negado seguimento ao recurso especial pela aplicação das normas do CPC. Tal fato confirma a necessária aplicação do CPC na hipótese dos autos, para não conhecimento do recurso especial.

Diante de tais razões, **entendo que há inépcia do recurso especial, concluindo pela negativa de seu conhecimento.**

Demonstração analítica da divergência

Ainda como preliminar, é indicada a ausência de demonstração analítica da divergência, pelas razões a seguir sintetizadas:

(a) falta de divergência no recurso especial a respeito da **atividade da Recorrida**, ou seja, para identificação de sua atividade como rural (ou não), tema abordado pela DRJ e não conhecido pela Turma Ordinária;

(b) no que concerne à **distinção entre depreciação e exaustão, ausência de indicação da legislação tributária** com interpretação divergente, como exigiria o artigo 67, §1º, do RICARF, e

(c) da demonstração da divergência quanto à **interpretação finalística** do artigo 6º, da MP 2159/2001, na forma prevista pelo artigo 67, §6º, do RICARF.

A Recorrida alega falta de **divergência a respeito da sua atividade** (item *a* supra identificado), tema abordado pela DRJ. Nesse ponto, a Recorrida sustenta teria havido inovação pela DRJ, na medida em que o tema não teria sido tratado na motivação do lançamento tributário. A esse respeito, decidiu a Turma *a quo*, por maioria de votos, conforme voto condutor:

Dispõe o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/ 2001, transcrito no artigo 314 do RIR/99 (...)

Da leitura do aludido dispositivo, extrai-se que, para se valer do benefício da depreciação acelerada, o contribuinte deve explorar a atividade rural e os bens do ativo permanente imobilizado usados na atividade rural devem ser passíveis de depreciação.

No que tange ao cumprimento do primeiro requisito exigido pelo artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/ 2001, ou seja, a exploração de atividade rural pela Contribuinte, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do acórdão nº 1451.823, afirmou que:

“(...) no caso em análise, no qual temos empresa com atividade rural de cultivo de cana, que fornece insumo para atividade agroindustrial, deve a contribuinte apresentar contabilidade por departamentos, apurando-se de forma segregada o resultado do ‘departamento de atividade rural – cultivo de cana’ que será base para cálculo do insumo cana-de-açúcar a ser utilizado pelo ‘departamento Agroindústria’. Entender de forma diversa seria estender o benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício” – fl. 615. (...)

Realmente, da análise do Relatório Fiscal, constata-se que a Fiscalização não questionou o cumprimento do primeiro requisito pela Contribuinte; apenas questionou o segundo requisito: se os bens seriam passíveis de depreciação. Confira-se:

“Desse modo, como a plantação de cana-de-açúcar não se extingue com o primeiro corte, mas permite cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados), não se aplicando a depreciação incentivada concedida pelo art. 314 do RIR/99.

Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura é ceifada, cortada ou extraída do solo.

(...)

Diante do exposto, considerando que os gastos com a formação do canavial do ano-calendário de 2009 (plantio de cana conforme o Anexo I do Relatório de Fiscalização) são objeto de exaustão, dedutível gradualmente na apuração do resultado operacional da exploração da atividade ao longo dos anos, ao invés depreciação acelerada rural integral no próprio ano de ocorrência, foi procedida a recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL e exigência de ofício das diferenças devidas.” – fl. 341.

Assim, considerando que foi trazida nova discussão pela DRJ, é inconteste que ela, ao assim proceder, excedeu sua competência, que estava limitada a verificar a adequação do lançamento em face da legislação nele indicada, ou seja, a efetuar o controle da legalidade do ato administrativo do lançamento. (...)

Desse modo, conclui-se que, confrontando o relatório fiscal com o acórdão proferido pela DRJ, foi trazido um novo fundamento para a manutenção da autuação, razão pela qual esse argumento não pode ser analisado por este e. CARF, por evidente inovação.

A Turma Ordinária, portanto, não conheceu do argumento de possível incoerência entre a atividade da Recorrida e a aplicação do artigo 6º, da MP 2159/2001.

Não obstante isso, a Procuradoria insiste, em "*fundamentos para reforma do acórdão recorrido*" na suposta falta de exercício de atividade rural pela Recorrida:

"A Contribuinte Recorrente não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, concernente ao custo da lavoura canavieira. Primeiramente, pois exerce predominantemente atividade agroindustrial (industrialização), não se enquadrando no conceito de atividade rural disposto no art. 2º da Lei 8.023/90, e, subsidiariamente, porque referido benefício fiscal não alcança os custos da formação da lavoura canavieira, eis que o art. 314 do RIR (art. 6º da MP 2159-70/2001) se refere à bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização". (fls. 701, Recurso Especial - grifos originais)

Nesse ponto, acolho o questionamento da Recorrida para manifestar meu entendimento pela impossibilidade de análise da atividade da Recorrida, na medida em que este tema não foi apreciado pelo acórdão recorrido, como tampouco consta paradigma sobre a matéria no recurso especial, que se limita a questionar a aplicação do "*benefício da depreciação acelerada para a lavoura de cana-de açúcar*" (trecho extraído do quadro sinótico apresentado pela Recorrente às fls. 700).

Provavelmente pela falta de análise do tema no acórdão recorrido (atividade rural) e falta de demonstração de divergência com eventuais paradigmas, o tema não foi apreciado à ocasião do despacho de admissibilidade, do qual se destaca:

*Enquanto a decisão recorrida entendeu que, à lavoura canavieira, se aplica a **depreciação** —, os acórdãos paradigmas*

*apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, que, à lavoura canavieira, se aplica a **exaustão**.*

*Além disso, enquanto a decisão recorrida entendeu que, ainda que se enquadrasse a lavoura canavieira como exaustão, **seria cabível o benefício da depreciação acelerada** —, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, que, enquadrando-se a lavoura canavieira como exaustão, **não é cabível o benefício da depreciação acelerada**. (negrito original)*

Por tais razões, acolho o questionamento da Recorrida, entendendo pela impossibilidade de conhecimento das razões de recurso especial - destituídas de paradigma - a respeito da contribuinte supostamente não exercer atividade rural. De toda sorte, a impossibilidade de análise da atividade da Recorrida não prejudica o conhecimento do recurso especial em razões admitidas pelo despacho de admissibilidade acima reproduzido, isto é, para apreciação da submissão (ou não) da cana-de-açúcar à depreciação acelerada incentivada, nos moldes do artigo 6º, da MP 2159/2001.

Rejeito a alegação da Recorrida a respeito da ausência de identificação da legislação tributária no recurso especial (item *b* supra identificado), eis que é claro o recurso especial da Procuradoria a respeito da interpretação do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001, dispositivo mencionado em razões recursais (como às fls. 700, no qual expressamente identificada a legislação tributária interpretada de forma divergente).

A formalidade exigida pelo artigo 67, §1º não implica na negativa de conhecimento de recurso especial, como o ora analisado, em que é evidente a razão de divergência na interpretação da lei tributária. A falta de menção a todos os dispositivos legais tratados em acórdãos não prejudica o conhecimento do recurso especial tratando da interpretação (divergente) do citado artigo 6º, da MP 2.159/2001.

Finalmente, alega a Recorrida que não teria sido demonstrada a divergência a respeito da **interpretação finalística** do artigo 6º, da MP 2159/2001, na forma do artigo 67, §6º, do RICARF.

Neste ponto, a Recorrida sustenta que o recurso especial menciona que "*o acórdão proferido pela Turma Ordinária (...) fundamentou-se no entendimento de que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira integrados ao ativo imobilizado, independentemente de estarem sujeitos à depreciação ou exaustão, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição e fazer jus ao benefício da depreciação acelerada*", identificado pela Recorrida como interpretação finalística do artigo 6º, da MP 2.159-70/2001".

De fato, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário tanto por entender que **(i) a cana-de-açúcar está sujeita à depreciação** (trecho a seguir colacionado revela tal entendimento: "*Portanto, com base nos acórdãos e pareceres acima, verifica-se que a lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, pois, quando cortada, brota novamente e, assim, sucessivamente até que, após vários cortes, perde a produtividade, devendo ser arrancada, e, conseqüentemente, que ela é objeto de depreciação*" e **(ii) mesmo se fosse submetida à exaustão, esta poderia usufruir do benefício** (Trecho do voto condutor nesse sentido: "*Ainda que se enquadrasse a lavoura de cana-de-açúcar como exaustão, como defendido pela Fiscalização, o que se admite apenas para argumentar e o que*

não é, destaca-se, o entendimento deste Relator, a Contribuinte faria jus ao benefício da depreciação acelerada").

A Procuradoria Recorrente identificou 2 (dois) acórdãos paradigmas em seu recurso especial, quais sejam: **(i) 1101-00.334** e **(ii) 1302-001788**. O Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção admitiu a divergência quanto a ambos os acórdãos paradigmas (fls. 719).

O primeiro deles (**1101-00.334**) trata da interpretação do artigo 6º, da MP 2159/2001, no que se refere à exaustão, da forma seguinte:

O fato de a "terra nua" ser objeto de exclusão no dispositivo em questão não permite, apenas, a conclusão de que as aplicações em outros bens do ativo imobilizado são passíveis de cômputo imediato na apuração do resultado da atividade rural. Pode significar, também, que cogitando a "terra nua" como bem do ativo imobilizado sujeito à depreciação, o legislador cuidou de afastá-la expressamente.

Note-se, porém, que a preocupação com os efeitos dos investimentos em "terra nua" é uma transposição do que expresso nos dispositivos que tratam da atividade rural da pessoa física, antes citados, cuja finalidade era garantir a manutenção desta aplicação imobiliária no rol dos "bens e direitos" a serem declarados pela pessoa física, bem como evitar a possível anulação dos resultados da atividade rural mediante dedução imediata de investimentos de grande monta, cuja essência subsistiria integral no patrimônio pessoal do investidor.

Em verdade, no âmbito da apuração da pessoa jurídica, o legislador sequer precisaria ter feito tal ressalva, na medida em que a "terra nua", A. semelhança dos terrenos não edificadas, embora integrantes do ativo imobilizado, não sofre depreciação, porque não está sujeita a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência (art. 307, parágrafo único, inciso I do RIR/99).

Ante tais evidências, 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. (Relatora ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa)

O primeiro acórdão recorrido, portanto, afasta a interpretação finalística mencionada pelo acórdão recorrido, ao afastar a aplicação do artigo 6º, da MP 2159 na hipótese de bens submetidos à exaustão (**1101-00.334**). Este primeiro acórdão, assim, já seria suficiente à demonstração da divergência na interpretação da lei tributária a respeito do artigo 6º e exaustão, como tratado acima.

Passo à análise do segundo paradigma mencionado pelo recurso especial (**1302-001788**), do qual extraio trecho do relatório para identificar a infração em análise:

Infração 04 - Depreciação Atividade Rural (...): a autoridade fiscal reportou-se à interpretação veiculada em atos administrativos no sentido de 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, observou que a contribuinte registra exaustão de sua lavoura de cana formada, e citando outras referências jurisprudenciais e doutrinárias entendeu ser passível de glosa a exclusão referente à depreciação acelerada dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade.

A Turma negou provimento ao recurso especial da contribuinte, quanto à infração 4, acima identificada, por maioria de votos. O voto vencedor, de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa foi no seguinte sentido, reporta-se ao seu voto proferido no acórdão nº 1101-000.334, *verbis*:

Esta Relatora manifestou seu entendimento, alinhado ao da Fiscalização, acerca da interpretação restritiva da norma instituidora do benefício fiscal, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-000.334

A adoção das razões de decidir de outro acórdão (1101-000334) confirmam a existência de divergência na interpretação da lei tributária quanto a ambos os acórdãos paradigmas, razão pela qual rejeito a preliminar da Recorrida (*item c supra citado*).

Por tais razões, **rejeito a preliminar de falta de demonstração analítica da divergência**, ressaltando que não conheço do recurso especial quanto à atividade da Recorrida (rural ou não), na medida em que o tema não constou do lançamento, não foi conhecido pelo acórdão recorrido e tampouco admitido pelo despacho de admissibilidade do Presidente da Câmara.

Pelas razões acima expostas, **acolho a inépcia do recurso especial, para não conhecê-lo**, rejeitando as demais preliminares apresentadas pela contribuinte em suas contrarrazões.

Nulidade de despacho proferido por pessoa incompetente

Sustenta-se, ainda, a nulidade do despacho de admissibilidade de recurso especial, proferido por agente incompetente, sem observância ao artigo 68, §1º, do atual RICARF.

O despacho de admissibilidade do recurso especial consta às fls. 719, tendo sido proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.*

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o contribuinte do Acórdão recorrido, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art. 69 (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Após, encaminhe-se o processo à CSRF, para julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Pondero que esta decisão adota as razões expostas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, Sérgio Rodrigues Mendes, expostas às fls. 716/719. Entretanto, não há qualquer irregularidade neste procedimento à luz do artigo 50, §1º, da Lei 9.784/1999 (que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal)

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Diante disso, rejeito a alegada nulidade da decisão do Presidente da 2ª Câmara, que admitiu o recurso especial.

Passo a enfrentar o mérito.

Como consta do TVF que “A fiscalizada utilizou indevidamente o benefício da depreciação incentivada acelerada rural, prevista no art. 314, do RIR/99, abaixo aduzido, computando-se custos de formação de suas lavouras de cana-de-açúcar (plantio) integralmente, na apuração do lucro real (vide lançamento no LALUR às fls. 270 e 279), no próprio ano de ocorrência (vide Anexo I do Relatório de Fiscalização). (...)”

A depreciação distingue-se da exaustão por força do 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.

Modesto Carvalhosa trata de depreciação e exaustão da forma seguinte, em comentários ao artigo 183, da Lei das S.As.:

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)

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 1.749-37, 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)

No caso destes autos, entretanto, entendo não possamos enfrentar o exercício de atividade rural pela contribuinte, nos termos do voto a respeito de admissibilidade em razões acima. Em síntese, o tema não foi tratado em lançamento tributário, como tampouco enfrentado pela Turma *a quo*, além de não constar paradigma a esse respeito e, finalmente, não admitido o tema por Presidente da Câmara.

Nesse contexto, passo à apreciação do único tema objeto de recurso especial: a sujeição da cana-de-açúcar à depreciação acelerada.

Destaco trechos do acórdão recorrido ao tratar da depreciação da lavoura de cana de açúcar, conforme voto condutor:

IV. DO BENEFÍCIO DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA

Conforme visto no tópico anterior, para se valer do benefício da depreciação acelerada, o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001 exige que o contribuinte explore a atividade rural e os bens do ativo permanente imobilizado usados na atividade rural sejam passíveis de depreciação. (...)

Nada obstante, segundo o artigo 183, parágrafo 2º, letras “a” e “c”, da Lei nº 6404/76 (Lei das S/A), o decréscimo do ativo permanente pode ser representado contabilmente com base numa das seguintes alternativas:

§2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado 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.

Da mesma forma, o Pronunciamento VII do IBRACON salientou que “devem ser depreciados os bens tangíveis sujeitos a desgaste ou deterioração pelo uso e/ou ação da natureza, ou por obsolescência” e “o conceito de exaustão está ligado com bens tangíveis sujeitos a esgotamento por exploração (minas, jazidas, florestas), ou seja, recursos naturais que, através de mineração, extração, corte ou outro procedimento, perdem a sua substância que se transforma em matérias-primas”.

Da leitura do aludido artigo e do pronunciamento, extrai-se que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão ocorre quando, durante o processo, o próprio bem é extinto.

Assim, conclui-se que o que diferencia a exaustão da depreciação é o esgotamento ou desaparecimento físico do ativo. (...)

Portanto, com base nos acórdãos e pareceres acima, verifica-se que a lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, pois, quando cortada, brota novamente e, assim, sucessivamente até que, após vários cortes, perde a produtividade, devendo ser arrancada, e, conseqüentemente, que ela é objeto de depreciação.

Nesse sentido, é a Solução de Consulta nº 33, de 1987, segundo a qual “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”. (...)

Por todos os motivos expostos acima, entendo que a Contribuinte preencheu o segundo requisito para fazer jus ao benefício da

depreciação acelerada, previsto no artigo 6º da Medida Provisória 2.15970/2001.

Ainda que se enquadrasse a lavoura de cana-de-açúcar como exaustão, como defendido pela Fiscalização, o que se admite apenas para argumentar e o que não é, destaca-se, o entendimento deste Relator, a Contribuinte faria jus ao benefício da depreciação acelerada.

Pondero que a contribuinte acostou aos autos diversos Pareceres Técnicos tratando do tema em debate.

O primeiro Parecer Técnico apresentado foi elaborado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA/ESALQ-USP, fls. 489/499), do qual destaco trecho relevante ao julgamento deste processo:

“De fato, do ponto de vista morfológico, a cana-de-açúcar é basicamente constituída por uma parte aérea, representada por colmos e folhas, e por uma parte subterrânea relativa ao sistema radicular. Nesse sentido, a colheita da cana-de-açúcar limita-se exclusivamente à parte aérea da planta, ou seja, ao corte dos colmos produzidos, que, na realidade, correspondem aos seus frutos. Note-se que é nos colmos que a cana armazena o caldo e nele os excedentes de açúcares produzidos no processo da fotossíntese, os quais, após extraídos por meio da moagem, serão utilizados na fabricação do açúcar e de etanol. Entenda-se que a parte subterrânea, usualmente denominadas soqueiras, tem como o primordial promover a rebrota da parte aérea após cada uma das colheitas. Portanto, à luz dos fatos mencionados, fica evidente o caráter perene desta cultura que se renova após cada uma das colheitas e permanece ativa, enquanto as condições edafoclimatológicas assim o permitirem.

Isso significa afirmar que o canavial não se esgota. Mesmo após a realização de diversos cortes, que, na prática, repita-se, é a extração dos frutos, haverá a possibilidade de uma nova colheita no ano seguinte e assim sucessivamente. O vegetal não deixa de existir. (...) – fls. 494/495

A contribuinte apresenta, também, Parecer elaborado pela PricewaterhouseCoopers (fls. 500/517) tratando do tema e concluindo que “a Usina Alto Alegre tem o direito de usufruir o benefício da depreciação acelerada rural em relação aos custos com a formação da lavoura da cana-de-açúcar, nos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01”.

Consta, ainda, Parecer Técnico elaborado pela Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia (fls. 518/546) no qual consta que “exaustão não é aplicável à cana-de-açúcar”.

Por fim, foi acostado pela contribuinte Parecer Técnico (fls. 547/579), elaborado pelo Professor Ariovaldo dos Santos, concluindo também que “a usina Consulente (Usina Alto Alegre S/A – Açúcar e Alcool) deve, para um adequado tratamento contábil, reconhecer os custos realizados na cultura da cana-de-açúcar como valores depreciáveis e não exauríveis”

Discorrendo sobre o tema, Misabeu Abreu Machado Derzi e Fernando Daniel de Moura Fonseca:

Como no caso da cana-de-açúcar a plantação não é extinta com o corte, mas permite sucessivas colheitas, a depreciação seria o instituto aplicável a este bem do ativo imobilizado. Com efeito, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz, de modo que não há que se falar em exaurimento do recurso, mas de perda de valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. (Depreciação Acelerada na Agroindústria – Questões Controvertidas, in 50 Anos do Código Tributário Nacional, São Paulo, Editora Noeses, 2016, fls. 935)

A respeito do tema, vale transcrever, ainda, Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383/1995:

“Soluciono a consulta com base nos atos normativos inicialmente mencionados, respondendo à consulente que os canaviais (recursos financeiros aplicados na formação desta cultura), uma vez que são classificados no ativo imobilizado e destinados à produção, poderão ser totalmente depreciados no ano em que integrarem o seu ativo imobilizado”

A cana-de-açúcar, portanto, está sujeita a diversas colheitas e, por isso, seus frutos não se esgotam em cada uma destas colheita. Tal fato se confirma pelo Parecer Técnico acostado aos autos pela contribuinte, elaborado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA/ESALQ-USP), acima referido.

Nesse contexto, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, mantendo o acórdão recorrido. Caso vencida, voto pela baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento dos demais temas não apreciados, como a alegação de postergação do tributo.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado

Não obstante o substancial voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênia para discordar da apreciação relativa a dois pontos:

1º) preliminar, denominada "Equívoco no pedido", que poderia ensejar a inépcia do recurso;

2º) mérito, em relação à classificação dos dispêndios na formação da lavoura de cana de açúcar.

Passo ao exame.

I. Preliminar. Equívoco no Pedido. Inépcia.

Discorre a I. Relatora que, no pedido do recurso da PGFN, consta que fossem "*mantidas as glosas de prejuízos compensados indevidamente*", o que ensejaria a inépcia da peça processual, com base no art. 330, § 1º, inciso III do Código de Processo Civil (CPC):

Art. 330. A petição inicial será indeferida quando:

I - for inepta;

(...)

§ 1º Considera-se inepta a petição inicial quando:

I - lhe faltar pedido ou causa de pedir;

II - o pedido for indeterminado, ressalvadas as hipóteses legais em que se permite o pedido genérico;

III - da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão;

IV - conter pedidos incompatíveis entre si. (Grifei)

Apesar da incorreção da redação do **pedido**, entendo que, ao se fazer a leitura completa do recurso, não ocorreu nenhuma irregularidade na **fundamentação**.

A inépcia no dispositivo em tela vem tutelar situação no qual, diante de uma **narração dos fatos**, não se pode extrair uma conclusão lógica da pretensão resistida da recorrente. O julgador, da leitura do texto, **não consegue** compreender a lógica da argumentação da parte.

Não é o que ocorre no caso em tela.

Pelo contrário, a pretensão da recorrida é transparente. Tanto que todos os sujeitos do processo tiveram a plena compreensão da pretensão da recorrente. A Contribuinte manifestou-se claramente a respeito do litígio posto, relativo à classificação dos dispêndios na formação da lavoura da cana de açúcar. A situação de inépcia tratada pelo art. 330, *caput* e § 1º, inciso III do CPC, é aquela no qual, a partir da construção do argumento, apresenta-se uma conclusão **incompreensível**.

Sendo caso de nulidade, a inépcia tutela situações no qual o vício é insanável, e torna impossível o debate a respeito da matéria litigiosa. No caso, o dispositivo normativo em análise determina que, diante da **impossibilidade** do processamento da pretensão da parte, por absoluta falta de compreensão, o recurso resta prejudicado.

Registro novamente: não é o que ocorreu nos presentes autos.

O que se observa é que a recorrente discorre sobre a situação enfrentada pela autuação fiscal, e apresenta **conclusão** no sentido de que o custo da formação da lavoura de cana de açúcar é bem sujeito à exaustão:

Em suma, a contribuinte não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, pois referido benefício visa alcançar a atividade preponderantemente rural. Além disso, o custo da formação da lavoura de cana de açúcar é bem sujeito à exaustão, e o benefício é para os bens sujeitos à depreciação.

Portanto, mero erro na transcrição no parágrafo final da peça recursal, quando demonstrado que toda a argumentação do recurso especial foi construída de maneira lógica e coerente, inclusive consignando uma conclusão precisa sobre a pretensão resistida, não tem o efeito de tornar inepta a peça processual.

Nesse sentido, **afasto** a preliminar de inépcia.

Passo ao exame da matéria relativa ao mérito.

II - Mérito. Classificação dos Dispêndios de Formação na Lavoura de Cana de Açúcar.

A matéria a ser decidida é se os dispêndios para a formação de lavoura de cana de açúcar podem ser objeto de depreciação acelerada da atividade rural ou se submetem ao regime de exaustão.

O dispositivo normativo suscitado pela Contribuinte que permitiria a depreciação incentivada da lavoura de cana-de-açúcar é o art. 6º da MP nº 2.159-70/2001:

*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. (grifei)*

Por outro lado, entendeu a Fiscalização que os dispêndios na formação de lavoura de cana-de-açúcar contabilizados no ativo imobilizado estariam sujeitos à exaustão, portanto, fora do alcance do benefício em debate.

A princípio, entendo ter sido a questão bem delineada no voto proferido no Acórdão nº 1202-000.794, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner. Não obstante ter sido o voto vencido, discorre com precisão sobre a situação:

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 a 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):

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam 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 tratos 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 a máquinas, tratores, animais reprodutores ou de trabalho, fruticultura, dentre outros;

(ii) por outro lado, estarão sujeitos as 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.

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:

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).

Alkindar 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, 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. 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). (pg. 65, op. cit.; destaquei).*

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.

Enfim, tendo a decisão recorrida dado provimento ao recurso voluntário, não foram enfrentadas outras duas matérias, conforme aduzido pela Contribuinte em contrarrazões:

Isso porque, tendo em vista o cancelamento integral dos autos de infração originários desta lide, a apreciação acerca da postergação do pagamento de tributos e da necessidade de afastamento da multa isolada (pontos controvertidos nº 3 e 4 do acórdão recorrido - vide fl. 12) acabou não sendo realizada pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Nesse sentido, cabe o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar as matérias: (1) postergação do pagamento de tributos e (2) necessidade de afastamento da multa isolada.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de inépcia arguida pela Contribuinte e, no mérito, dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a autuação fiscal relativa a aplicação da exaustão para os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar, e determinar o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar as matérias: (1) postergação do pagamento de tributos e (2) necessidade de afastamento da multa isolada.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental¹, considera-se não formulada a declaração de voto.

¹ RICARF, Anexo II, art. 63:

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.