



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

Processo n° 10850.001767/2005-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.981 – 1ª Turma
Sessão de 06 de julho de 2017
Matéria IRPJ - CLASSIFICAÇÃO DOS DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

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.

DEPRECIÇÃO. 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.

CONSULTA. PENDÊNCIA DE RESPOSTA. DECRETO 70.235/1972, ART. 48. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE ENTRE A CONSULTA E O LANÇAMENTO. NULIDADE DO LANÇAMENTO AFASTADA.

Inaplicável o artigo 48, do Decreto nº 70.235/1972, quando o objeto da consulta não guarda identidade com o lançamento tributário efetuado. Afastase, assim, a nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por voto de qualidade, em relação à depreciação acelerada da lavoura da cana-de-açúcar, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (ii) por maioria de votos, quanto à consulta sobre a nulidade do lançamento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(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, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ quanto aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, com a imposição de multa de ofício de 75% (fls. 253/260, volume 2). Consta no Termo de Constatação Fiscal (fls. 238/252, volume 2).

A empresa cultiva a cana-de-açúcar em terras próprias e também mediante arrendamento de terras de terceiros.

Para tanto, realiza, mensalmente, investimentos diversos com o preparo do solo, plantio e manutenção da lavoura que são registrados na sua escrituração contábil da seguinte forma: (...)

II.1 - Lavoura em Formação

Classificadas pelo contribuinte no Ativo Permanente Investimento - conta no 1.3.1.05 (fl. 42), contem todos os investimentos realizados para a formação da cultura (até o período imediatamente anterior ao primeiro corte/produção). Os principais custos são: fertilizantes, fungicidas, herbicidas, inseticidas, corretivos de solo, combustíveis, mão-de-obra, arrendamento de equipamentos, preparo do solo, mudas, produtos químicos, etc.

O contribuinte contabiliza separadamente os custos apropriadas à cada safra (Lavoura em Formação - 2001 - fls. 155/162; Lavoura em Formação - 2002 - fl. 164/175, etc.). Os valores apropriados na conta Lavoura em Formação ao final de cada safra (exemplo Lavoura em Formação - Safra 2001), têm a seguinte destinação:

- 25% é transferido para a conta: Lavouras a Amortizar, no próprio ano de constituição (lançamento efetuado em 31/12/2001).

- O saldo da conta (75%) é transferido para a conta: Lavouras a Amortizar, nos próximos três anos, na taxa de 25% ao ano (lançamentos efetuados em 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004) - fls. 162/163.

Primeiramente, cabe esclarecer que o procedimento correto seria contabilizar esta conta no Ativo Permanente Imobilizado, e não no Ativo Permanente Investimento, como procedeu o contribuinte. E o que dispõe a Lei no 6.404/76:

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

(...)

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

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial; (...)" (grifei)

Destarte, este procedimento do contribuinte não altera o mérito da questão. (...)

II.2 - Safra fundada

Após a formação da cultura, todos os custos empregados na lavoura de cana-de-açúcar (fertilizantes, fungicidas, herbicidas,

inseticidas, combustíveis, mão-de-obra, arrendamento de equipamentos, produtos químicos, custo com irrigação, etc.) são tratados como safra fundada, classificados no Ativo Circulante - conta no 1.1.3.08 (estoques) — fls. 36/39.

Ou seja, nesta fase os custos já não compõe o Ativo Permanente, sendo a safra fundada caracterizada como "um Estoque em Andamento".

Também são contabilizados separadamente os custos apropriados à cada safra (Safra fundada — Constituição — 2001 — fl. 79, etc.), tendo em vista que o canavial, uma vez plantado, poderá gerar, dependendo da região, no mínimo quatro cortes.

Os valores apropriados na conta Safra Fundada ao final do ano-calendário (em 31 de dezembro) são transferidos para o custo do produto vendido, mediante o rateio, pro rata tempore, do custo apurado na conta Safra Fundada pelo número de dias previstos na industrialização da safra. (...)

11.3. — Lavoura a Amortizar

Classificadas pelo contribuinte no Ativo Circulante — conta no 1.1.3.09.01 (estoques) — fl. 36/40, esta conta recebe, anualmente, 25% dos custos incorridos nas contas: Lavouras em Formação.

A quota anual refere-se ao tempo de vida útil de cada safra adotado pelo contribuinte (4 anos), ou seja, o contribuinte amortiza os custos apurados na formação da lavoura canavieira proporcionalmente ao tempo em que irá auferir receitas com o investimento realizado.

Os valores apropriados nesta conta também serão adicionados ao custo do produto vendido, mediante o rateio, pro rata tempore, do custo apurado pelo número de dias previstos na industrialização da safra.

111.1. - DO BENEFÍCIO FISCAL UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE

Conforme já descrevemos, o contribuinte contabiliza em conta do Ativo Permanente Investimento (Lavoura em Formação) os custos apropriados para a formação da lavoura canavieira, amortizando os custos desta conta na taxa de 25%, ao ano, mediante a transferência para a conta Lavoura a amortizar (Ativo Circulante), e daí para o custo do produto vendido.

O contribuinte entende que por ser uma pessoa jurídica que explora atividade rural (nos termos do art. 58, inciso VI, do Decreto no 3.000/99 - RIR/99), teria direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 307, II, e 314 do RIR/99, podendo depreciar integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta Lavoura em Formação.

De fato, o contribuinte está utilizando o benefício da depreciação acelerada incentivada e está depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta Lavoura em Formação (...):

111.2. - DAS RAZÕES EM NÃO) ACEITAR A DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA EXCLUÍDA INDEVIDAMENTE PELO CONTRIBUINTE

111.2.1. - PREMISSA Nº 01: O BENEFÍCIO, DESTINADO AS PESSOAS JURÍDICAS QUE EXPLOREM A ATIVIDADE RURAL, CONSISTENTE NA DEDUÇÃO INTEGRAL DOS VALORES DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO (LAVOU EM FORMAÇÃO), NO PRÓPRIO ANO DE AQUISIÇÃO, NÃO INCLUI A AMORTIZAÇÃO DE ATIVOS NEM A EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS (...)

Primeiramente, vamos transcrever os arts. 58, inciso VI, 307, inciso II e parágrafo único, IV, 314 e 334, todos do RIR/99, que tratam do assunto (grifos nossos): (...)

Por sua vez, dispõe o art. 14 da IN SRF no 257, de 2002: (...)"

Sobre a questão, é oportuno transladar trechos da Solução de Divergência (SD) Cosit nº 12, de 7 de agosto de 2003, que, pondo fim à dissensão existente entre a Solução de Consulta (SC) SRRFO9 nº 120, de 2 de julho de 2001, e a SC SRRF10 nº 28, de 15 de março de 2001, conclui 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 (...).

111.2.2. — PREMISSA Nº 02: OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO E DE FORMAÇÃO DA CULTURA DA CANA-DE-AÇÚCAR, EXCLUÍDA A TERRA NUA, DEVEM SER OBJETO DE QUOTAS DE EXAUSTÃO

A questão já foi enfrentada pela SRF na SOLUÇÃO DE CONSULTA

SRRF/4a RF/DISIT No 05 (...)

II.2.3 - CONCLUSÃO

Considerando que o benefício, destinado às pessoas jurídicas de atividade rural, 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 de ativos nem a exaustão de recursos florestais.

Considerando que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão.

Concluimos que não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural - cultivo de cana de açúcar, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição (depreciação acelerada incentivada) dos custos apurados na conta do Ativo Permanente Investimento, denominada "Lavoura em Formação", visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado.

IV - DA INFRAÇÃO PRATICADA PELO CONTRIBUINTE

Desta forma, foi reconstituída a apuração do Lucro Real do sujeito

passivo (fl. 235), excluindo-se:

a) as exclusões do Lucro Líquido dos exercícios, referente às "Depreciações Aceleradas Incentivadas das Lavouras em Formação"; b) as adições do Lucro Líquido dos exercícios, referente às "Depreciações

Aceleradas Incentivadas - Reversões - Lavoura em Formação". (...)

Cumprе esclarecer que a infração praticada pelo contribuinte não se enquadra como postergação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, haja vista que nos anos-calendário seguintes às exclusões indevidamente efetuadas, não houve o efetivo e espontâneo pagamento do IRPJ. E o que está demonstrado nas planilhas de fl. 235, onde apurou-se que nos anos: calendário seguintes as exclusões efetuadas pelo contribuinte superaram a adições. (...)

Por fim, deve ficar consignado que o contribuinte protocolizou Processo de Consulta sob o nº 19679.018848-2003-00 (fls. 183/188), no qual solicita o entendimento da SRF à respeito das seguintes questões:

a) se a atividade desenvolvida pela empresa - constituída sob a forma de agroindústria (atividade agrícola e industrial), enquadra-se como atividade rural, nos termos da legislação em vigor;

b) se poderiam ser depreciados, integralmente no próprio ano de aquisição, os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos exclusivamente para a atividade rural.

Não obstante a Consulta não ter sido solucionada pela SRF, impende destacar que não produzirá efeito neste processo, tendo em vista que a consulta formulada contempla outras questões, que não estão sendo objeto de questionamento neste processo (art. 52 do Decreto nº 70.235/72).

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 630/690), que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, conforme acórdão ementado da forma seguinte (366/373, volume 2):

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Ano-calendário: 2003**PENDÊNCIA DE CONSULTA. INEXISTÊNCIA DE IDENTIDADE DE MATÉRIA.*

A proibição estabelecida no artigo 48 do Decreto nº 70.235/1972 de que nenhum procedimento Fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à matéria objeto de processo administrativo de consulta, enquanto pendente de solução, pressupõe que haja identidade entre a matéria objeto da autuação e aquela consultada. Constatado que o resultado da consulta em nada alteraria a conclusão do procedimento Fiscal, não há nulidade do auto de infração.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004**LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. INAPLICABILIDADE DE DEPRECIÇÃO INTEGRAL.*

A depreciação integral dos bens do ativo imobilizado destinados à atividade rural, no próprio ano de aquisição, não se estende aos ativos sujeitos à exaustão, tais como a formação de lavoura canavieira.

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

Inaplicável a consideração de ocorrência de postergação do imposto quando se exclui da base de cálculo do IRPJ valor já tributado anteriormente.

Lançamento Procedente

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado parcial provimento pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado (fls. 449/474, volume 3):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

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. 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.

PENDÊNCIA DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE MATÉRIA. A consulta fiscal sobre a extensão, às

agroindústrias, de benefício fiscal de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, estabelecido em favor da atividade rural, não impede a exigência tributária que tenha por objeto bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão.

POSTERGANÇA DO IMPOSTO. Mesmo em infrações continuadas, a análise da postergação deve ser individualizada, de forma a se determinar, por período de apuração, o tributo que efetivamente deixou de ser recolhido até o momento do lançamento, para assim exigi-lo com os acréscimos previstos para os procedimentos não espontâneos. Exigência mantida apenas em relação às exclusões que, glosadas, ainda não haviam sido adicionadas ao lucro real até a data do lançamento. RECOLHIMENTOS POSTERGADOS VERIFICADOS APÓS O LANÇAMENTO. Eventuais recolhimentos posteriores ao lançamento não o prejudicam nem afastam a aplicação da multa de ofício, e somente podem ser utilizados mediante apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP, para extinção do crédito tributário na data de sua apresentação.

Destaco trechos do voto da Relatora, ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa, tratando dos temas que foram objeto de recurso especial devidamente admitido:

(...)

É de se dar razão, portanto, à autoridade lançadora e à Turma Julgadora, pois ao contrário do que entende a recorrente, uma resposta favorável A consulta não lhe permitiria depreciar de forma acelerada qualquer bem do ativo permanente imobilizado adquirido para a atividade rural. Antes, necessário seria, que este bem se sujeitasse à depreciação. (...)

É preciso, portanto, aferir se os valores registrados na conta "Lavouras em Formação" tem as mesmas características das outras contas alojadas no ativo permanente imobilizado que se sujeitam a depreciação. (...)

Só se cogitará de efeitos da consulta, e de conseqüente identidade com o presente lançamento, se restar firmado que as "Lavouras em Formação" são, de fato, bens do ativo permanente imobilizado que se sujeitam a depreciação, ou minimamente auferem os benefícios da depreciação acelerada.

Portanto, é necessário, primeiro, apreciar o mérito da exigência, para depois concluir se a preliminar de nulidade da exigência deve ser acolhida, em razão da identidade entre a matéria autuada e a consulta formulada pela recorrente. (...)

Por oportuno esclareça-se que embora tais argumentos dirijam-se à agricultura, o âmbito de aplicação do benefício (atividade rural) foi assim fixado no art. 2º da Lei nº 8.023/90: (...)

Nestes termos, não há dúvida que a lavoura de cana-de-açúcar, quer como agricultura, quer como extração ou exploração vegetal, estaria ao alcance da referida norma. Mas é necessário

precisar se o benefício da depreciação acelerada alcançaria, também, bens sujeitos a amortização ou exaustão. (...)

De fato, para se definir o alcance da norma que estabelece o benefício fiscal da depreciação acelerada em favor da atividade rural é necessário observar o que dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

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.

Por meio do benefício fiscal em referência foi postergado o pagamento de tributo mediante antecipação de despesa, hipótese que se aproxima da suspensão do crédito tributário, mas sem a incidência de juros moratórios, e assim se revela, na verdade, como isenção desta compensação que seria devida pela quitação após o prazo de vencimento.

Assim, discorda-se do entendimento defendido pela recorrente: a norma deve ser interpretada literalmente, e alcança apenas os bens do ativo imobilizado sujeitos depreciação. Em que pese o legislador tenha excepcionado expressamente a "terra nua", não o fazendo em relação aos demais bens que compõem o ativo permanente imobilizado, utilizou a expressão "depreciados" que exclui daquele grupo os bens sujeitos a amortização e exaustão

É perfeitamente possível que a lei tenha buscado favorecer a renovação de bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, como máquinas e equipamentos aplicados na atividade rural, sem dar maior relevo a outros direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração, cuja perda de valor decorre de sua exploração.

Relevante abordar, porém, o entendimento em contrário, alegado pela recorrente, e firmado nesta instância de julgamento administrativo, pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do acórdão nº 101-94.597 (...)

O §2º do art. 12 da Lei 8.023/90, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo a atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes a sua perda de valor, da mesma forma que o fez o §2º do art. 4º, em relação ao produtor rural

pessoa física. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão.

Observa-se que o referido julgado procurou equivaler o benefício fiscal em discussão àquele antes já concedido à pessoa física, mas assim previsto na Lei nº 8.023/90: (...)

A lei admite, nos termos do capuz' do art. 4º, a apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física segundo o regime de caixa, mediante confronto entre receitas recebidas e despesas pagas no período. Considerando que o regime de caixa é aplicado como regra na apuração dos rendimentos tributáveis da pessoa física, o benefício fiscal revela-se na permissão de dedução dos investimentos como se despesas fossem, no mês do efetivo pagamento.

Ocorre que a própria lei conceitua investimento nos seguintes termos: Art. 6º Considera-se investimento na 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. (negrejouse)

Ou seja, a dedução integral dos investimentos na atividade rural, no próprio período do pagamento, está prevista para os dispêndios destinados à expansão da produção ou melhoria da produtividade. O Regulamento do Imposto de Renda — RIR199, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, por sua vez, exemplifica as aplicações que se caracterizam como investimentos na forma do art. 6º da Lei nº 8.023/90: (...)

Vê-se, daí, que as aplicações efetuadas com vistas a um resultado futuro (desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade), fora do conceito, portanto, de despesas de custeio, ainda assim recebem, em razão do benefício em tela, o mesmo tratamento destas, sendo computadas para redução do resultado do período no qual foram pagas.

Observe-se, aliás, que o inciso II classifica como investimento a aplicação de recursos financeiros em culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais. Todavia, como adiante se verá, a lavoura canavieira, embora seja classificada como cultura permanente por permitir mais de um corte, não apresenta a longevidade própria das culturas citadas, na medida em que a planta dali resultante é ceifada na sua exploração, diversamente das culturas permanentes em geral, nas quais a árvore é mantida e são extraídos apenas seus frutos ou essências.

Em conseqüência, no âmbito da atividade rural exercida pela pessoas físicas, os gastos para formação da lavoura canavieira não se classificam como investimentos, e o seu cômputo no resultado não se rege pelo disposto no art. 40, §2º da Lei nº 8.023/90 c/c seu art. 6º. Em verdade, é possível o seu confronto

imediatamente com as receitas do período, mas em razão do disposto no caput do art. 4º da mesma lei, que determina a apuração do resultado da atividade rural segundo o regime de caixa.

Contudo, a atividade rural exercida por pessoa jurídica tem seus resultados

apurados contabilmente, mediante regime de competência, o que impede a transposição

integral dos efeitos verificados em idêntica atividade exercida por pessoa física, mesmo no que tange às aplicações que, no âmbito da Lei nº 8.023/90 são denominadas investimentos, mas que, na seara contábil, regida pela Lei nº 6.404/76, são classificadas como Ativo Permanente, e sujeitas a regras específicas para seu cômputo no resultado do período. (...)

Analisando sob este prisma, o benefício fiscal às pessoas jurídicas foi expresso desde a Lei nº 8.023/90, nos seguintes termos: (...)

Ao assim proceder, o legislador restringiu o alcance do benefício fiscal limitando-o aos bens sujeitos a depreciação, como já antes explicitado, inclusive mantendo esta mesma redação ao restabelecer o incentivo, após a revogação expressa na lei nº 9.249/95: (...)

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.

(...)

A recorrente, por sua vez, procura descaracterizar a cana-de-açúcar como árvore, de forma a demonstrar que seu cultivo não enseja a formação de florestas para corte. Enfatiza a perda da produtividade em razão da colheita, que pode resultar em 4 a 8 safras, e procura assemelhar os colmos da cana-de-açúcar aos frutos das demais árvores, sendo aqueles colhidos da árvore que não é visível, por estar plantada longitudinal à terra.

A literatura especializada, porém, aponta que a cana-de-açúcar é uma planta herbácea rizomatosa da família das gramíneas assim como a taquara e o bambu. É um caule (tronco), e por isso não pode ser considerada fruto do rizoma; é o próprio rizoma. Desta forma, após a plantação das mudas, o que se colhe é o caule, que cresce novamente para novo corte e assim sucessivamente até a exaustão. Nada em sua composição permite equivaler o colmo a fruto, órgão que possui a semente. (...)

Assim, não logrou a recorrente desconstituir as conclusões extraídas da doutrina, acerca da aplicação da exaustão à lavoura canavieira.

E, considerando a restrição antes apontada para a fruição do benefício fiscal em discussão, resta evidente que não há qualquer identidade entre a matéria autuada e aquela que foi objeto de consulta fiscal, dirigida apenas A. depreciação acelerada de bens do Ativo Imobilizado cuja perda de valor é reconhecida contabilmente mediante depreciação.

Rejeita-se, portanto, a arguição de nulidade do lançamento.

Em 08/11/2010, a Procuradoria foi intimada quanto ao acórdão, não apresentando recurso (fls. 475).

Sendo intimado em 12/01/2011 (fls. 488/537, volume 3), a contribuinte interpôs recurso especial em 26/01/2011, no qual sustenta divergência quanto aos seguintes temas:

(i) depreciação acelerada incentivada, nos termos do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159/2001, aplicada ao cultivo de cana de açúcar, indicando como paradigmas:

(i.a) 101-94.597, no qual se decidiu que *"o §2º do art. 12 da Lei 8.023/90, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes 5 sua perda de valor, da mesma forma que fez o §2º do art. 4º, em relação ao produtora rural pessoa física."* e

(i.b) 104-19.138, do qual consta: *" 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."*

A contribuinte ainda indicou um terceiro acórdão paradigma (**101-96.867**).

(ii) postergação do imposto, apontando como paradigma o **acórdão nº 105-14.150**, do qual se extrai: *"a manutenção da exigência relativa a este item, implicará cobrança em dobro do tributo, uma vez pela glosa da depreciação incentivada, pela ação fiscal, outra pelo oferecimento espontâneo de sua tributação pela recorrente, em períodos posteriores."*

(iii) nulidade do auto de infração, identificando-se os paradigmas: **(iii.a) 102-45610** (processo nº 11030.001114/99-40, *verbis*: "Pelo princípio da moralidade administrativa, enquanto não solucionada, pelo órgão competente, consulta formulada pela contribuinte, nenhum procedimento

fiscal poderá ser contra ele promovido, em relação à matéria consultada, sob pena de sua nulidade" e

(iii.b) 201-69.092 (processo administrativo nº 10650.000815/92-80), no mesmo sentido: "*o sujeito passivo sob consulta, ainda que esta se apresente com característica de ineficácia, não pode ser autuado sob a matéria, objeto da consulta, enquanto julgador não decidir sobre a consulta ou a decreto ineficaz. Recurso provido para anular o processo 'ab initio'*"

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão), conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 677/684), **decisão proferida em 01/09/2015:**

1 – Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A recorrente entende que enquanto houver pendência de consulta, cabe ao Fisco abster-se de Fiscalizar o contribuinte.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, apresentou Acórdãos n.ºs 102-45.610 e 201-69-092, assim ementados: (...)

De fato, como pugna a contribuinte, essa decisão socorre à divergência uma vez que se esteve ante caso em que foi instalado procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada.

No acórdão recorrido foi afastada a argüição de nulidade do lançamento por se concluir que, no mérito, o pedido não merecia prosperar. No entanto, havendo ainda pendência de resposta à consulta formulada pela recorrente e tendo o acórdão recorrido decidido que tal fato não impede a exigência tributária, entendo que existe a divergência jurisprudencial alegada.

Assim, deixo de apreciar o segundo paradigma trazido ao dissídio.

DOU SEGUIMENTO à matéria.

2- Aplicação da Depreciação Acelerada ao Cultivo da Cana-de-Açúcar

Para comprovar a divergência jurisprudencial, apresentou os Acórdãos n.ºs 101-94.597 e 104-19.138, mencionados na decisão recorrida, assim ementados: (...)

Essa decisão, como se depreende da leitura da ementa acima, diverge diametralmente da decisão combatida que retirou da recorrente o benefício da depreciação acelerada por se tratar de cultura de cana-de-açúcar, sob o entendimento de que estaria sujeita à exaustão e não, à depreciação, não sendo abrangida pela. Ademais, a própria relatora da decisão fustigada analisou esse julgado e seus argumentos, dele divergindo.

Ante a clara constatação da divergência obtida por meio do Acórdão nº 101-94.597, deixo de examinar o Acórdão nº 104-19.138, que recebeu a seguinte ementa. (...)

Esclareço que foi citado mais um acórdão quanto à matéria, o qual foi desconsiderado por extrapolar o limite imposto pelo Regimento Interno.

DOU SEGUIMENTO à matéria.

3 – Aplicação do Regime de Postergação do Imposto

Alega a recorrente que eventual equívoco na aplicação da depreciação acelerada implica apenas e tão somente postergação do imposto. (...)

Aqui, pelo tão só confronto da ementa paradigma com a recorrida se verifica não se tratar da mesma situação fática discutida nestes autos. As imputações constantes nas decisões confrontadas decorrem de aplicação de leis diferentes, apesar de as duas tratarem de depreciação incentivada. Além disso, consultando o inteiro teor da decisão quanto à depreciação incentivada, constato que os fatos e as razões de decidir não se assemelham a estes em julgamento no presente processo administrativo, não podendo lhe oferecer divergência, uma vez que o ponto fundamental da decisão decorreu da falta de provas, pelos dois lados, de que a máquina depreciada seria nova ou usada.

Considero que, mesmo o paradigma tendo adotado a tese defendida pela ora recorrente, dele não se pode obter divergência, uma vez que decidiu sobre legislação, fatos e circunstâncias diversas às que são objeto do recurso neste processo. (...)

NEGO SEGUIMENTO à matéria.

IV - Conclusão:

DOU PARCIAL SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE para que suba à apreciação da CSRF apenas o pedido de nulidade do lançamento e de aplicação da depreciação acelerada ao cultivo da cana-de-açúcar.

A decisão de negativa parcial de seguimento ao recurso especial foi confirmada pelo Presidente da CSRF, em 03/09/2015 (fls. 685/686).

Os autos foram encaminhados à Procuradoria em 04/09/2015 (fls. 687), que apresentou contrarrazões em 10/09/2015 nas quais requereu seja negado provimento ao recurso especial, em síntese, alegando:

(i) a matéria sob consulta não influenciaria no Auto de Infração, razão pela qual inexistiria nulidade alegada pela contribuinte;

(ii) que a contribuinte exerceria atividade predominantemente agroindustrial (industrialização), não se enquadrando ao conceito de atividade rural tratado pelo artigo 2º da Lei nº 8.023/1990 e, assim, não poderia se beneficiar do benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada;

(ii) além disso, o citado benefício não alcançaria os custos da formação da lavoura canavieira, na medida em que o artigo 6º da MP 2159/2001 se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos a depreciação, enquanto a cana de açúcar está sujeita à exaustão;

(iii) a Lei nº 8.212/1991 dispõe da atividade econômica da agroindústria, mas a equiparação entre agroindústria e produtor rural seria para fins previdenciários, não se aplicando ao Imposto de Renda;

(iv) o enquadramento da contribuinte como indústria é confirmada pelo artigo 4º, do Decreto nº 4.544/2002 (anterior Regulamento do IPI);

(v) os conceitos de depreciação, amortização e exaustão estariam definidos pela Lei nº 6.404/1976, Interpretação Técnica na Norma Brasileira de Contabilidade nº 19.5 - NBC T 19.5/2005, bem como na NBC T 16.9/2008;

(vi) a Solução de Consulta SRRF 4º RF / Disit nº 5/2004 confirmaria que a cultura da cana-de-açúcar está sujeita à exaustão;

Os autos foram remetidos à unidade de origem para intimação da contribuinte a respeito da negativa parcial de seguimento ao recurso especial (fls. 715/719), o que foi cumprido em 28/04/2014 (fls. 726).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial no tocante às matérias admitidas, adotando o despacho do Presidente da Câmara para análise dos requisitos para seu conhecimento. Lembro que os temas tratados no recurso especial, devidamente admitidos, são os seguintes: (i) a possibilidade de sujeição da lavoura de cana-de-açúcar à depreciação acelerada incentivada; e (ii) nulidade do auto de infração, considerando que pendente o julgamento de consulta da contribuinte.

Passo à análise do mérito.

Alegação de submissão da cana-de-açúcar à depreciação

Como consta do TVF que: "o contribuinte está utilizando o benefício da depreciação acelerada incentivada e está depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta Lavoura em Formação "

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 - grifamos)

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 imprestáveis 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).

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) reproduziu o artigo 6º, da Medida Provisória nº 2158, alterando-o apenas para mencionar o artigo 58, para definição da atividade rural. Prevê o artigo 58, do RIR/1999:

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)

Passo à apreciação do único tema objeto de recurso especial: a sujeição da cana-de-açúcar à depreciação acelerada.

Em caso similar (processo nº 10835.720015/2014-32, acórdão 9101-002.799), pronunciei meu entendimento sobre a submissão da cana-de-açúcar à depreciação e, assim, a possibilidade de depreciação acelerada incentivada. Destaco trecho daquele acórdão, que adoto como razões de decidir no presente processo:

O primeiro Parecer Técnico apresentado foi elaborado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA/ESALQ-USP, fls. 489/499 – PDF 2), 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 – PDF 31) no qual consta que “exaustão não é aplicável à canal-de-açúcar”.

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

Como no caso da cana-de-açúcar a plantaçaõ não é extinta com o corte, mas permite sucessivas colheitas, a depreciaçaõ 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 plantaçaõ. (Depreciaçaõ Acelerada na Agroindústria – Questões Controvertidas, in 50 Anos do Código Tributário Nacional, São Paulo, Editora Noeses, 2016, fls. 935)

Vale transcrever, ainda, transcrever 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.

Nesse contexto, voto por **dar provimento ao recurso especial da contribuinte**, reformando o acórdão recorrido para reconhecer a submissão da cana-de-açúcar à depreciação acelerada incentivada.

Nulidade do auto de infração

A Recorrente alega, ainda, que seria nulo o auto de infração porque considerando a pendência de resposta a consulta formulada à Receita Federal.

O Termo de Verificação Fiscal menciona a citada consulta, *verbis*:

Por fim, deve ficar consignado que o contribuinte protocolizou Processo de Consulta sob o nº 19679.018848-2003-00 (fls. 183/188), no qual solicita o entendimento da SRF à respeito das seguintes questões:

a) se a atividade desenvolvida pela empresa - constituída sob a forma de agroindústria (atividade agrícola e industrial), enquadra-se como atividade rural, nos termos da legislação em vigor;

b) se poderiam ser depreciados, integralmente no próprio ano de aquisição, os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos exclusivamente para a atividade rural.

Consta como premissa do lançamento, devidamente identificada pelo auditor fiscal autuante a impossibilidade de gozo do benefício de depreciação acelerada incentivada quanto à exaustão de recursos florestais. Nesse sentido, reproduzo trecho do TVF:

111.2.1. - PREMISSA Nº 01: O BENEFÍCIO, DESTINADO AS PESSOAS JURÍDICAS QUE EXPLOREM A ATIVIDADE RURAL, CONSISTENTE NA DEDUÇÃO INTEGRAL DOS VALORES DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO (LAVOU EM FORMAÇÃO), NO PRÓPRIO ANO DE AQUISIÇÃO, NÃO INCLUI A AMORTIZAÇÃO DE ATIVOS NEM A EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS (...)

Concluimos que não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural - cultivo de cana de açúcar, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição (depreciação acelerada incentivada) dos custos apurados na conta do Ativo Permanente Investimento, denominada "Lavoura em Formação", visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado.

O acórdão recorrido tratou do tema da forma seguinte, conforme voto condutor:

Inicialmente seria necessário decidir se há identidade entre a matéria autuada e a consulta formulada pela recorrente. Todavia, tal não é possível sem se adentrar ao mérito da exigência, qual seja, se a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se a depreciação ou exaustão, ou se é beneficiada pela depreciação acelerada no âmbito fiscal.

Isto porque, consoante se vê da cópia da consulta juntada As fls. 185/188, o cerne do questionamento posto era a possibilidade de o benefício concedido As atividades agrícolas ser estendido As agroindústrias. (...)

De se dar razão, portanto, A autoridade lançadora e A. Turma Julgadora, pois ao contrário do que entende a recorrente, uma resposta favorável a consulta não lhe permitiria depreciar de forma acelerada qualquer bem do ativo permanente imobilizado adquirido para a atividade rural. Antes, necessário seria, que este bem se sujeitasse à depreciação. (...)

De fato, na hipótese de manutenção do acórdão recorrido - com o julgamento deste Colegiado no sentido de que a lavoura de cana-de-açúcar está submetida à exaustão e, assim, não poderia a ela ser aplicado o benefício do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159, não há qualquer relevância na resposta à Consulta acima referida.

O artigo 48, do Decreto 70.235/1972 impede a instauração de procedimento fiscal relativamente "à espécie consultada", verbis:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Sem que se vislumbre identidade entre a consulta formulada, que trata da depreciação de bens, e o Auto de Infração que originou o presente processo administrativo (que trata da exaustão da cana-de-açúcar), não se aplica o artigo 48, sendo afastada a alegação de nulidade do lançamento.

Assim, inexistente qualquer nulidade do lançamento tributário, que foi efetuado por entender a fiscalização que não haveria aplicação do dispositivo legal quanto à cana. Até porque o fundamento do lançamento tributário foi a sujeição da cana-de-açúcar à exaustão, o que afastaria a incidência do artigo 6º, que foi objeto de consulta.

Diante disso, entendo irretocável o acórdão recorrido, razão pela qual **nego provimento ao recurso especial** quanto à nulidade alegada.

Conclusão

Por tais razões, voto por **dar parcial provimento ao recurso especial**, acolhendo-o apenas para reconhecer a possibilidade de depreciação acelerada da lavoura da cana-de-açúcar.

(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 vênias para discordar da apreciação relativa à matéria classificação dos dispêndios na formação da lavoura de cana de açúcar.

Passo ao exame.

O debate empreendido consiste em definir 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; destaqui).

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, destaqui).

*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 à 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; destaqui).*

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 e 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.; destaqui). (pg. 65, op. cit.; destaqui).*

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.

Assim, entendo não haver reparos à autuação fiscal em relação à matéria apreciada.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Flavio Neto.

Na reunião de julho de 2017, a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto por **NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA** (doravante “**recorrente**” ou “**contribuinte**”), em face do acórdão n. 1101-00.334 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”).

Nesta declaração de voto, permissa vênua, apresento fundamentos que me fizeram votar pelo provimento integral do recurso especial interposto, que versa sobre dois pontos nucleares: i) preliminarmente, a nulidade de auto de infração lavrado na pendência de consulta formulada pelo contribuinte; ii) a aplicabilidade da depreciação acelerada prevista no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (doravante “RIR/99”) a lavouras de cana-de-açúcar.

1. A nulidade de auto de infração lavrado na pendência de consulta formulada pelo contribuinte

As consultas fiscais, conforme explica JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹, têm justificativa no “estado de incerteza objetiva”, do qual decorreria “instabilidade incompatível com o valor constitucional da segurança jurídica”, asseguradas pelo direito à segurança nas relações entre fisco e contribuinte, instrumentalizado pelo direito de petição garantido pela Constituição Federal, art. 5º, XXXIV, “a”. RUY BARBOSA NOGUEIRA² lecionava que “o instituto da Consulta, pois, não é apenas um dos sagrados direitos do contribuinte de boa-fé e

¹ BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário v. 154. São Paulo: Dialética, 2008, p. 78.

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Consulta e direito autorizado. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, v.1986, n.6, p. 1545-1584, 1986, p. 1566.

diligente mas, dentro dos direitos humanos e das garantias individuais, aquele que nem precisaria ser escrito, porque inato na ciência e consciência do ser humano.”

Os efeitos jurídicos das consultas formuladas à administração, decorrentes de princípios como segurança jurídica e proteção da confiança legítima, foram regulados pelo legislador tributário. Em especial, O Decreto n. 70.235/72 tratou da matéria a partir de seu art. 46. Para a solução do presente caso, merece destaque o disposto no art. 48 do aludido diploma:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

- I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;
- II - de decisão de segunda instância.

No caso dos autos, a recorrente formulou consulta à Secretaria da Receita Federal em **23/12/2003**, a qual lhe foi respondida em **14/03/2007**, de forma que, em obediência ao art. 48 do Decreto n. 70.235/72, nenhum procedimento fiscal poderia ser instaurado “relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência”. Por sua vez, foi instaurado procedimento de fiscalização no ano de **2005** e lavrado o auto de infração discutido nos presentes autos em **08/07/2005**.

Há apenas duas conclusões possíveis: (i) o auto de infração trata de matéria diversa “à espécie consultada pelo contribuinte”, de forma que a autoridade fiscal não se encontrava impedida para a sua lavratura; **ou** (ii) o auto de infração trata de matéria contemplada pela consulta formulada, padecendo de vício insanável por ofensa ao art. 48 do Decreto n. 70.235/72.

O relatório da referida Solução de Consulta expõe de forma bastante clara a abrangência da “espécie consultada”, *in verbis*:

“Em consulta protocolizada em 23/12/2003, a interessada acima identificada, cujo ramo de atividade informado na petição inicial é a agroindústria, compreendendo, o cultivo de cana-de-açúcar, e a indústria de açúcar, álcool anidro e hidratado e respectivos subprodutos, inclusive a importação e exportação dos produtos, vem por intermédio de seu representante legal, formular consulta acerca da interpretação da legislação do IRPJ.

2. A petionária transcreve o art. 314 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 1999, que trata da permissão da depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado por pessoa jurídica que explore a atividade rural.

3. A consultante transcreve também o art. 58 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 1999, que define o que se considera como atividade rural.

4. Expõe que a Instrução Normativa SRF n. 257, de 2002, em seu art. 2º define que a exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, enquanto que o art. 3º enuncia o que não considera atividade rural.

5. A consulente justifica que o art. 2º da IN SRF n. 257, de 2002, não contempla a agroindústria como sendo uma pessoa jurídica que explora a atividade rural, por outro lado, o art. 3º também não a exclui.

6. Argumenta que a agroindústria consiste na conjugação indissociável das atividades agrícola e industrial e, inexistindo vedação na norma legal, tem-se que é perfeitamente regular que os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos exclusivamente para a atividade rural pelas pessoas jurídicas constituídas sob a forma de agroindústria, podem ser depreciadas integralmente no próprio ano de aquisição, procedimento este adotado pela consulente.

7. A consulente indaga se esta correto o procedimento por ela adotado, e em caso contrário, que será o procedimento correto.” (sic)

Como se pode observar, o contribuinte realizou consulta justamente para questionar a administração fiscal quanto à extensão da depreciação acelerada dos bens de seu ativo utilizados em sua atividade agroindustrial, que compreende “o cultivo de cana-de-açúcar, e a indústria de açúcar, álcool anidro e hidratado e respectivos subprodutos, inclusive a importação e exportação dos produtos” (sic). Não parece haver dúvida que a lavoura mantida para o cultivo da cana-de-açúcar estava incluída na “espécie consultada”, de forma que a administração deveria responder se também esse item de seu ativo estaria contemplado pelo art. 314 do RIR/99.

Note-se que a Solução à Consulta em questão concluiu que o beneficiada de depreciação acelerada, tal como prevista no art. 314 do RIR/99, “somente se aplica às máquinas e equipamentos empregados exclusivamente na atividade rural”. Não obstante, é inegável que outra conclusão seria possível, no sentido de que também a lavoura de cana-de-açúcar estaria sujeita à norma do art. 314 do RIR/99, como concluiu, por exemplo, o Parecer n. 333/87, emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal.

Ao formular a sua consulta, o contribuinte descreveu a sua atividade, destacando a plantação de cana-de-açúcar, indicou a legislação que considerava aplicável e a sua interpretação, bem como informou que efetivamente adotava a depreciação acelerada para todos os ativos em questão. A referida consulta deveria lhe garantir segurança jurídica, mas na verdade foi sucedida pela lavratura de auto de infração antes de qualquer resposta que lhe oportunizasse adequação à interpretação considerada como mais adequada pela administração fiscal.

Nesse seguir, a lavratura do auto de infração ora em discussão, levado a termo para a glosa das despesas atinentes à lavoura canavieira depreciada pela contribuinte com fundamento no art. 314 do RIR/99, ofende à norma do art. 48 do Decreto n. 70.235/72.

A respeito da matéria, a decisão recorrida restou assim ementada:

PENDÊNCIA DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE MATÉRIA. A consulta fiscal sobre a extensão, às agroindústrias, de benefício fiscal de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, estabelecido em favor da atividade rural, não impede a exigência tributária que tenha por objeto bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão.

Permissa vênua, a qualificação da lavoura de cana-de-açúcar como ativo sujeito a depreciação ou amortização é justamente o núcleo da questão quanto à incidência ou não do art. 314 do RIR/99. Poderia a Solução de Consulta ter concluído tratar-se a lavoura de cana-de-açúcar sujeita à depreciação e não à amortização, a exemplo do já citado o Parecer n. 333/87 e de muitos dos julgamentos proferidos pelo CARF sobre a matéria. Contudo, não é a posição adotada pela Solução de Consulta que delimita a eficácia normativa do art. 48 do Decreto n. 70.235/72.

Afinal, o aludido dispositivo legal garante ao contribuinte não ser autuado na pendência da resposta à sua consulta, que pode lhe ser favorável ou desfavorável, sendo que apenas nessa última hipótese autos de infrações podem vir a ser lavrados após o transcurso dos prazos legais estabelecidos pelo aludido dispositivo legal. É por essa razão, também, que nestes autos a presente matéria é prejudicial ao mérito quanto à aplicabilidade da depreciação incentivada prevista no art. 314 do RIR/99 a canaviais: por ter sido o auto de infração lavrado

na pendência de solução à consulta formulada pelo contribuinte, o lançamento tributário deve ser cancelado de plano, ainda que se compreenda que a depreciação em questão não é cabível.

Nesse seguir, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

2. A aplicabilidade da depreciação incentivada prevista no art. 314 do RIR/99 a canaviais.

Tendo em vista que a maioria do Colegiado desta e. CSRF votou pelo não provimento do recurso especial quanto à nulidade de auto de infração lavrado na pendência de consulta formulada pelo contribuinte, passo à análise do mérito pertinente à aplicabilidade da depreciação incentivada prevista no art. 314 do RIR/99 a canaviais.

Está em discussão se a depreciação incentivada prevista no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”) é aplicável a canaviais, o que pressupõe saber estes estão sujeitos à “depreciação” ou à exaustão”. O aludido dispositivo possui a seguinte redação:

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).

A norma tributária em questão confere a possibilidade do contribuinte depreciar integralmente os seus bens no próprio ano de aquisição, desde que cumpridos os seguintes requisitos:

- (1) o contribuinte seja pessoa jurídica tributada pelo lucro real;
- (2) o contribuinte explore atividade rural;
- (3) o bem seja utilizado para o desenvolvimento da atividade rural;
- (4) o bem componha o ativo imobilizado sujeito a depreciação.

O cumprimento dos requisitos (1), (2) e (3), acima apontados, é questão incontroversa no presente caso. O recurso especial interposto pela PFN contesta o cumprimento do requisito (4), sob o argumento de que a cana-de-açúcar estaria sujeita ao “exaurimento” e não seria, portanto “depreciável”.

Quanto ao referido requisito (4), é fundamental considerar o disposto na Lei n. 6.404/76. (“Lei das SA”):

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

(...)

~~IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;~~

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

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.

Como se pode observar, o legislador atribuiu o regime da exaustão ao ativo imobilizado extinto em decorrência de sua exploração, como é típico das minas: ao extrair-se todo o minério, a fonte produtora deixa de existir sem possibilidade de renovação. Também florestas podem exaurir-se, pois ao ceifar-se o tronco da árvore, esta deixa de ter vida e não se renova.

Já bens depreciáveis são aqueles sujeitos a desgaste ou perda pelo uso na atividade produtiva. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo, portanto, o elemento distintivo entre a exaustão e a depreciação.

No curso do presente processo administrativo, restou evidenciado que o canavial **não** é extinto (**não** se esgota, **não** se exaure) com o seu primeiro corte. Os estudos trazidos aos autos indicam que a cana-de-açúcar voltará a crescer mesmo após sucessivos cortes, embora para fins industriais a planta mantenha a eficiência necessária, em média, por até cinco cortes.

Conforme a descrição trazida pelo voto vencedor do acórdão recorrido, “o plantio da cana-de-açúcar se dá através de mudas que se fixam na terra, quando passam a se denominar touceiras. Essas touceiras se desenvolvem e se tornam colmos, que serão os caules da cana-de-açúcar a serem cortados e enviados às usinas. Assim, os colmos é que são cortados, a cada safra, até que se tornem pobres em sacarose por conta dos sucessivos cortes e torne inviável economicamente a lavoura. Nesse momento, o produtor se vê obrigado a arrancar os ‘pés de cana-de-açúcar’ improdutivos para plantio de nova lavoura, conseqüentemente, nova exploração das atividades da lavoura canavieira. O caule é cortado acima de 5cm do solo, mantendo-se, assim, a cana-de-açúcar ‘viva’, que tratada adequadamente, voltará a sofrer novo corte. Ou seja, como se cortou o caule, o colmo da cana-de-açúcar”.

Também é relevante notar que, quando necessárias, novas plantações de cana-de-açúcar poderão ser realizadas a partir das plantas já existentes: são os caules destas que servirão para o plantio de novas plantas e daí sucessivamente.

O canavial, como se pôde observar, **não** é extinto (**não** se esgota, **não** se exaure) com o seu primeiro corte, mas é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, o que se adequa ao conceito de **depreciação**.

Peço vênia para destacar o bem fundamentado parecer fornecido pela FIPECAFI e assinado pelo Professor Ariosvaldo dos Santos quanto aos aspectos contábeis relacionados à matéria, juntado aos autos do processo administrativo n. 13116.002351/2009-46, recentemente julgado por este Colegiado, *in verbis*:

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

Resposta

Entendemos que SIM, pois nas culturas perenes, a exemplo dos cafezais ou laranjais, os gastos realizados na formação da cultura da cana-de-açúcar ao serem levados para o resultado do período devem ser tratados como depreciação. A depreciação representa a perda econômica dos direitos do ativo Imobilizado utilizados na operação da companhia onde dele se busca extrair os benefícios, e ao mesmo tempo assumindo os riscos e o controle.”

Conclui o parecerista que, para um adequado tratamento contábil, os custos realizados na cultura de cana-de-açúcar devem ser reconhecidos como depreciáveis e não como exauríveis, hábeis, portanto, à incidência da norma de depreciação incentivada veiculada pelo art. 314 do RIR/99.

Esse é precisamente o entendimento adotado pela Administração Fiscal em pronunciamentos dotados de elevado potencial de gerar legítima expectativa de cumprimento por parte dos contribuinte (proteção da boa-fé e da confiança).

No Parecer n. 333/87, emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, a pedido do Sindicato da Indústria do Açúcar no Estado de Pernambuco (SINDAÇUCAR), restou consignado não ser correta a adoção do critério da exaustão:

“Preliminarmente, é importante notar, à luz dos esclarecimentos contidos no Parecer Normativo n. 18/79, que o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação” (grifo do original).

Convergentemente, o Parecer COSIT n. 1.383/95, concluiu:

“Os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio período-base da aquisição.

Por sua vez, esse mesmo entendimento tem sido adotado coerentemente em variados julgamentos do CARF, como se observa das ementas a seguir:

Acórdão n. 1402002.372 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 25.01.2017.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2010, 2011

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

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

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

Acórdão n. 1201001.441. 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 08.06.2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. IRPJ
Ano-calendário: 2009

(...)

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.

Acórdão n. 1401001.522. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 01.02.2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2008, 2009, 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.

Acórdão n. 1401001.524. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 01.02.2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2005

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.

Acórdão n. 1202-000.795 — 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 12.06.2012.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Processo nº 10850.001767/2005-11
Acórdão n.º **9101-002.981**

CSRF-T1
Fl. 765

Nesse seguir, também em face dessa matéria, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luis Flavio Neto