



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.000340/2008-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.722 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrente USINA GOIANESIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006

GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO INCENTIVADA. CANA-DE-AÇÚCAR. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Comprovado nos autos que os valores deduzidos a título de depreciação incentivada referem-se a encargos ocorridos na atividade rural da empresa relativos ao cultivo da cana e que a este tipo de cultivo aplica-se a depreciação, estabelece-se a possibilidade de utilização do incentivo da depreciação da atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade da decisão recorrida e, quanto ao mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Por bem descrever a situação dos autos, transcrevo o relatório e voto da decisão recorrida, a decisão de primeira instância, da qual a Interessada interpôs recurso voluntário a este Colegiado.

A seguir, então o Relatório e Voto:

Relatório

Tratam os autos de análise manual dos PER/Dcomp n.º 27242.35176.051207.1.3.03-7952 E 13693.10803.300108.1.3.03-4569, onde foram efetuadas compensações de débitos de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL com a utilização de crédito de CSLL representado por saldo negativo apurado em 31/12/2006.

Mediante o Despacho Decisório n.º 115— DRF/ANA, de 25/06/2008, às fl.173/187, a referida compensação foi homologada em parte.

- *Segundo a autoridade fiscal houve exclusão indevida de depreciação acelerada incentiva da atividade rural no montante de R\$ 11.720.484,32, haja vista que a previsão legal para o referido benefício não alcança a lavoura de cana-de-açúcar, que deve ser objeto de exaustão.*

Tal exclusão efetuada sem previsão legal gerou redução indevida base de cálculo da CSLL, acarretando conseqüentemente redução da contribuição devida para o valor R\$ 616.453,98, que, após as deduções de CSLL retida na fonte e da estimativa paga/compensada durante ao ano-calendário, resultou no saldo negativo de CSLL de R\$ 754.971,47, o qual foi utilizado nas compensações (fl. 30). Com os ajustes devidos em função da apuração da irregularidade cometida, verificou-se que em realidade o saldo negativo correto relativo a 2006 é de R\$ 183.410,16, conforme demonstrado às fl. 186 e 172.

Decidiu-se, então, homologar parcialmente as compensação efetuadas até o limite do crédito original de R\$ 183.410,16.

Cientificado do despacho decisório em 18/08/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 190, o contribuinte apresentou em 16/09/2008 a manifestação de inconformidade às fl. 207/227, instruída pelos documentos às fl. 228/271, onde argumentou o que segue:

- *Tempestividade;*

- *A depreciação de bens do ativo imobilizado foi disciplinada pelo art.57 da Lei n.º 4.506/64 (art. 305 do RIR/99). Esta mesma lei previu a possibilidade da depreciação acelerada no próprio ano de aquisição, viando incentivar a indústria e o comércio a promoverem a implantação, renovação ou*

modernização de instalações e equipamentos (art. 313 do RIR/99). Essa lei não fez menção específica à atividade agrícola. O benefício para a atividade rural somente foi criado pelo Decreto-Lei n.º 902/69, no formato de multiplicadores seletivos de gastos de custeio e investimento para as atividades agrícolas e pastoris. Com a Medida Provisória (MP) n.º 167/90 foi criado um novo regramento para a atividade rural, aplicável a TODO o setor agrícola, permitindo às pessoas jurídicas rurais a depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado efetivamente empregados na atividade rural, exceto terra nua, no próprio ano de aquisição, objetivando a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas à atividade rural. O objetivo deste benefício foi fomentar o desenvolvimento dos inúmeros tipos de exploração rural no País. Esta MP foi convertida em Lei n.º 8.023/90, mantendo a redação do benefício no art. 12, § 2º. Tal incentivo foi revogado pelo art. 36, II da Lei n.º 9.249/95, porém voltou a vigor logo em seguida através da MP n.º 1.459/96, nos termos do art. 7º, com redação quase idêntica. Atualmente este incentivo consta do art. 314 do RIR/99, estando regido pelo art. 6º da MP n.º 2.159-70/2001;

- *O conceito de pessoa jurídica rural foi definido e ampliado para efeitos da legislação fiscal do imposto de renda consoante art. 1º e ° da IN SRF n.º 257/2002. Tal IN praticamente repetiu a redação do art. 6º da MP n.º 2.159-70, confirmando a concessão do benefício da depreciação acelerada dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos por todas as pessoas jurídicas que se enquadrassem no conceito de pessoa jurídica rural.*

- *Fica claro da exposição de motivos da MP 167/90 antes mencionada que o alcance do benefício se estende a todo o setor agrícola, e não apenas determinados grupos de agricultores, sem distinções entre culturas. O item 13 desta exposição esclarece que o benefício aplica-se inclusive às culturas permanentes, independente do início ou do prazo de exploração, o que fulmina o argumento de que os custos da lavoura canieira devem ser registrados em quotas de exaustão em virtude desta não se extinguir no primeiro corte;*

- *Está claro que o ordenamento jurídico vigente previu duas espécies de incentivos de depreciação acelerada; a) uma concedida para as atividades NÃO rurais — art. 57 da Lei n.º 4.506/64, atualmente no art.313 do RIR/99; b) outra, a todo o setor rural, criada pela MP n.º 167/90 e atualmente disciplinada pela MP n.º 2.159-70/2001 e art. 314 do RIR/99;*

- *No caso concreto, apenas a depreciação acelerada incentivada destinada às atividades NÃO rurais se sujeita à limitação prescrita no art. 57, §§ 10 e 13 da Li n.º 4.506/64 e pelo art. 307, § único, IV do RIR/99: o incentivo não se aplica a bens sujeitos a quota de exaustão. A quota de exaustão é aplicável a recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, jazidas de minérios e outros, conforme definição do art. 183 da Lei n.º 6.404/76 e entendimento de Alkíndar de Toledo Ramos. Patente que a exaustão está relacionada a atividades estranhas ao agronegócio. A exaustão está ligada à exploração de direitos, enquanto o incentivo está relacionado à perda de valor de bens físicos empregados na formação da lavoura. A crítica da DRF à utilização pelo legislador do termo "depreciados" não se justifica, exatamente porque a lei se refere aos custos com a atividade do agronegócio e não aos recursos naturais exauríveis;]*

- *O erro da decisão foi não ter considerado a regulação específica do incentivo à atividade agrícola;*
- *A autoridade fiscal desconsiderou a legislação específica do incentivo fiscal concedido à atividade rural, aplicando, por analogia e em prejuízo da recorrente, as disposições da Lei n.º 4.506/64 e do art. 307 do RIR/99. A autoridade fiscal tentou introduzir novos conceitos contábeis (exaustão) estranhos à legislação específica concessiva do incentivo às atividades rurais, no intuito de isolar determinados cultivos, como o canavieiro, de um benefício fiscal que visou atingir todo o setor rural;*
- *Ao classificar o cultivo da cana-de-açúcar como projeto florestal sujeito a quotas de exaustão, excluindo-o da depreciação acelerada, a autoridade fiscal afrontou os princípios da:*
 - *tipicidade cerrada, da literalidade da norma tributária. A interpretação do Fisco foge ao princípio da literalidade pois não há previsão de exceção por força de quota de exaustão na legislação. Descumpre-se o disposto no art. 111 do CTN. Além disso, há introdução de elemento estranho (exaustão) haja vista aplicação de analogia entre as legislações isentivas (MP n.º 2.159-70 e Lei n.º 4.506/64), o que vai de encontro ao princípio da tipicidade - cerrada e viola o disposto no art. 108, § 1º do CTN;*
 - *da isonomia. A diferenciação entre cultivos fere o princípio da isonomia na medida em que excepciona o que a lei não excepcionou, criando tratamento fiscal divergente entre as atividades agrícolas;*
- *Como bem salientou a Solução de Consulta SRRF10 n.º 28/2001, "não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados — depreciação, amortização ou exaustão — mas sim a efetiva realização do investimento destinado a atividade que se deseja fomentar. ;*
- *A admissão da cultura canavieira como cultivo florestal viola de morte o art. 110 do CTN. O próprio Código florestal (art. 19) distingue o cultivo florestal de atividades agropastoris. Ainda que se considerasse a atividade canavieira como uma espécie de cultivo florestal, ainda assim ela estaria contemplada pela depreciação acelerada incentivada, haja vista o teor do art. 59 da Lei n.º 9.460/96 e do art. 2º da IN SRF n.º 257/2002;*
- *Convém esclarecer que o entendimento sugerido no PN n.º 18/79, citado pela autoridade fiscal, não é atualmente aplicável às atividades rurais porque o referido ato, além de ser norma inferior, é anterior à edição da legislação específica que concebeu e regulou ou o incentivo para todo o setor rural;*
- *O entendimento da autoridade fiscal contraria precedentes do Conselho de Contribuintes;*
- *Requer, então, a procedência da manifestação e a homologação integral das compensações efetuadas;*

Em 05/03/2010, consoante Termo de Juntada de Processo à fl. 252, foi juntado por apensação a este o processo n.º 13116.002351/2009-46, onde constam quatro autos de infração decorrentes da decisão proferida via o Despacho Decisório n.º 112/2008.

Posteriormente, em 24/03/2010, conforme Termo de Desapensação — Aviso 10007 à fl. 254, houve a desapensação do referido processo pelo chefe do Serviços de Controle e julgamento (Secoj) da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em • Brasília (DRJBSB/DF) para julgamento em separado.

É o relatório.

Voto

A manifestação de inconformidade é tempestiva e atende as formalidades legais, razão pela qual tomo conhecimento da mesma.

Há dois pontos que deverão ser esclarecidos:

- a depreciação integral incentivada de bens do imobilizado para pessoas jurídicas que desempenham atividade rural abrange todos os bens, inclusive os sujeitos à exaustão e amortização?*
- a lavoura de cana-de-açúcar está sujeita à depreciação ou à exaustão?*

Em vista disso, o voto será desenvolvido e estruturado de forma a poder responder aos questionamentos acima de forma seqüencial, permitindo, ao final, concluir pelo acerto do despacho decisório, ou seja, pela impossibilidade de depreciação integral incentivada dos custos de aquisição e formação de cultura de cana-de-açúcar e, por conseguinte, de sua exclusão na determinação das bases de cálculo do IRPJ.

O incentivo de depreciação integral incentivada para a atividade rural foi inicialmente previsto no §2º do art. 12 da Lei n.º 8.023/90, o qual transcrevo a seguir:

“Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19. do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal.

[...]

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

Esta lei resultou de conversão da MP n.º 167/90, sem qualquer alteração no que se refere ao dispositivo acima transcrito.

Na exposição de motivos que acompanhou a referida MP (Exposição de Motivos n.º 57/90) consta no seu item 24 a menção específica ao benefício da depreciação:

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

Posteriormente o disposto no §2º do art. 12 da Lei n.º 8.023/90 foi revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei n.º 9.249/95, todavia voltou a vigor com a edição da MP n.º 1.459/96, especificamente em seu art. 7º com redação semelhante ao texto revogado, a qual foi mantida nas reedições posteriores e, atualmente, no art. 6º da MP n.º 2.159-70/2001:

“Art. 7º 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)

Está evidente da leitura dos mencionados dispositivos que o legislador autorizou exclusivamente o benefício da depreciação acelerada incentivada para as pessoas jurídicas que explorem atividade rural, o que conduz, por óbvio, a concluir que apenas os bens depreciáveis são alcançados por este benefício.

Não é possível considerar um sentido mais elástico para o benefício concedido pelo legislador a fim de abranger bens imobilizados sujeitos à depreciação, amortização e exaustão, conforme pretende o contribuinte.

Diante do histórico legislativo acima resumido, é fácil concluir que o legislador pretendeu restringir a dedução integral na base de cálculo do tributo apenas para os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural sujeitos à depreciação no sentido estrito do instituto.

Nesse sentido foram as conclusões alcançadas na Solução de Consulta (SC) SRRF09 n.º 120/2001 e na Solução de Divergência (SD) Cosit n.º 12/2003, cujos trechos transcrevo abaixo respectivamente:

“SC SRRF09

10. Por outro lado, a redação do § 2º do art. 12 da Lei n.º 8.023 /1990 não tinha tanta amplitude, de vez que, dirigido às pessoas jurídicas, permitia deduzir como despesa, no ano de aquisição, o valor dos bens sujeitos à depreciação. Ademais, a exposição de motivos utilizou no item 24, como se pode notar, a palavra "depreciação", derivada do verbo em comento empregado no texto do § 2º do artigo revogado. Assim, se a lei disse menos do que queria, como concluiu a r. Solução de Consulta citada, o legislador desperdiçou uma primeira chance de correção do suposto equívoco, por ocasião da exposição de motivos, quando poderia ter mencionado a circunstância de o incentivo alcançar também a amortização e a exaustão.

11. Houve, ainda, a segunda oportunidade de emendar a incongruência, desta feita diretamente, na edição da primeira medida provisória que restabeleceu o incentivo então revogado. O art. 7º da Medida Provisória n.º 1.459/1996 assim dispôs, verbis:

"Art. 7º (...)

12. E renovaram-se os ensejos nas seguidas reedições desses atos normativos. Atualmente, a norma vigora, sem modificação, no art.6º da Medida Provisória n.º 2.159, de 29 de junho de 2001.

13. Diante disso, deparamo-nos com duas situações, na perspectiva do legislador: ou cochilou e deixou passar as várias oportunidades, ou esteve tão atento que manteve inarredável sua intenção. A r. Solução de Consulta 10ª RF 28/2001 optou pela primeira.

SD Cosit

8. O dispositivo utiliza o termo "depreciados" desde a primeira edição da matéria. A matéria foi restabelecida mediante a edição da MP n.º 1.459, de 1996, sem alterar o teor do termo original. Assim, se, originariamente, a Lei disse menos do que queria o legislador, esse último desperdiçou uma primeira chance de correção do conteúdo jurídico do dispositivo, por ocasião da edição da MP n.º 1.459, de 1996.

9. E renovaram-se as oportunidades de correção nas seguintes reedições da MP. A redação do art. 7º manteve-se inalterada nas sucessivas reedições da MP n.º 1.459, de 1996, e, atualmente, vigora sem modificação no art. 6º da MP n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001.

10. Diante da edição reiterada do dispositivo com a redação inalterada, chega-se a primeira conclusão sobre o tema: o legislador manteve a intenção de só permitir que sejam realizados integralmente no próprio ano de aquisição os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural sujeitos à depreciação no sentido estrito. Em nenhuma reedição, a norma incluiu cláusula abrangendo a realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização.

Ademais, tais institutos contábeis, que tratam de diminuição do valor de bens do ativo imobilizado, possuem conceitos diversos por conterem atributos que lhe dão distinção própria, consoante estabelecido no art. 183, §2º da Lei n.º 6.404/76 (alterado pelo artigo 36 da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, com eficácia a partir de 04.12.2008), recebendo, cada um, tratamentos específicos na legislação tributária, conforme se verifica no RIR/99, onde estão separados em subseções próprias (II a VI) que abrangem os art.305 a 334.

Diferentemente do que considerou o contribuinte, não foi a autoridade fiscal que tentou introduzir novos conceitos contábeis estranhos à legislação específica, vez que procedeu conforme determinado pelo legislador. Em realidade o entendimento expresso na manifestação de inconformidade é que deturpa o conceito de depreciação estabelecido na Lei n.º 6.404/76, e seguido por toda legislação tributária, vez que defende a aglutinação de três institutos contábeis — depreciação, exaustão e amortização — em um único, exclusivamente e excepcionalmente para a atividade rural.

É interessante transcrever trecho da SD Cosit n.º 12 antes mencionada na parte em que procura esclarecer, com base nas conceituações dos institutos contábeis depreciação, amortização e exaustão, o porquê do legislador permitir apenas a realização integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação em sentido estrito:

“11. Além disso, também é útil para a avaliação da matéria, a análise dos três institutos (depreciação, amortização e exaustão). A depreciação, segundo a ciência contábil, opera sob a forma de encargos por perda do valor dos bens

físicos tais como: veículos, móveis, instalações comerciais, máquinas, ferramentas, sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso. A amortização, por sua vez, corresponde 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. Já a exaustão corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais.

12. Não seria coerente se exaurir integralmente um ativo passível de exaustão no próprio ano de aquisição, visto que a parcela de exaustão é custo direto de produção de determinado bem, sendo a ele intrinsecamente vinculada, não possuindo limitação de prazo, em termos de legislação tributária, para fins da dedutibilidade de suas quotas dependendo do período projetado de exploração do recurso a ser exaurido. Disso deflui que os valores de exaustão a serem deduzidos no primeiro ano da aquisição do direito poderiam eventualmente ser valores excessivos e, na prática, impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações”

Em sua defesa, o contribuinte transcreveu o disposto no item 13 da exposição de motivos da NT n.º 167/90, defendendo a dedutibilidade de todos os valores investidos na atividade rural da pessoa jurídica no ano do dispêndio, inclusive para culturas permanentes. Segundo ele tal item comenta o art. 12, §2º da referida MP e da Lei n.º 8.023/90.

Equívoca-se, entretanto, em seu entendimento, vez que o item 13 da exposição de motivos tem relação com o art. 4º da Lei n.º 8.023/90, que trata do resultado da atividade rural de PESSOAS FÍSICAS:

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

[...]

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

Art.5º À opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

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.”

Resta claro que na apuração do resultado da atividade rural da pessoa física qualquer investimento pode ser deduzido no ano do dispêndio. Contudo, conforme visto, o tratamento dado pela lei à pessoa jurídica que pratica atividade rural não é tão abrangente assim, restringindo a dedutibilidade aos bens sujeitos à depreciação, conforme seu art. 12, §2º, comentado no item 24 da exposição de motivos. (e não no 13, como pretendeu o contribuinte).

Vencida a questão do alcance do §2º do art. 12 da Lei n.º 8.023/90 e da legislação posterior que trata da depreciação integral incentivada de bens do ativo imobilizado de pessoa jurídica que exerce atividade rural, passo a analisar se os custos de aquisição e formação da lavoura de cana-de-açúcar estão sujeitos à depreciação ou à exaustão.

A respeito do assunto é bastante elucidativo o entendimento da Receita Federal exposto no Parecer Normativo CST n.º 18/79, cujos trechos de interesse estão transcritos a seguir:

“2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado. Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos. Também serão lançadas quotas de exaustão, com observância dos mesmos critérios, quando a floresta pertença a terceiro, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado. Em qualquer dos casos mencionados, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão levadas a custos, ter-se-ão em conta os valores originais (aquisição ou formação de floresta; aquisição dos direitos) devidamente corrigidos nos termos da legislação aplicável (Decreto-lei n.º 1.483/76; Decreto-lei n.º 1.598/77).

5. Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se 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, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes. Obviamente, as empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros-florestais, engenheiros-agrônomo), que possam seguramente servir de base aos cálculos referidos no item 3, tomando em consideração o eventual decréscimo de produção após os sucessivos cortes. O contribuinte que tiver assim agido, mesmo antes da vigência do Decreto-lei n.º 1.483/76, sem dúvida terá cumprido os mandamentos legais pertinentes (Lei n.º 4.506/64, artigo 59, §§ 1º e 2º; RIR/1966, artigo 189, §§1º e 2º; RIR/1975, art. 199 e 200).

6. Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, hão de se aplicar os mesmos princípios e critérios também a

empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.” (grifei)

Extrai-se do mencionado parecer normativo que os custos de formação de culturas de espécies vegetais de menor porte que não se extinguem com o primeiro corte devem ser submetidos à exaustão e não à depreciação. Mas a cana-de-açúcar se enquadra neste tipo de cultura?

A resposta é afirmativa. Para esclarecer o motivo de tal entendimento, permito-me aproveitar a clareza de exposição da Julgadora Marcela Cheffer Bianchini:

*“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. Por não se confundir caule com fruto (órgão que possui a semente), esta cultura mais se assemelha a espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, como é o caso do eucalipto, do que com culturas como o café, laranja, cacau e castanheiras. Por este motivo, o tratamento tributário correto seria apropriar os custos de formação canavial em quotas de **exaustão** na medida da produção ou colheita.” (grifo no original) [Acórdão n.º 384, de 30 de novembro de 2001, nos autos do processo n.º 10865.000415/98-17 – Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP – 5ª Turma]*

Nesse sentido também concluiu a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal, quando da emissão da SC SRRF04 n.º 05/2004. Transcrevo a seguir alguns trechos do referido parecer extremamente contundente:

*“28. (...) Para tanto, importa transcrever trechos da obra "Contabilidade rural — contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPX , de José Carlos Marion, 4 edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71, tal qual o fez esta Disit quando da emissão das Decisões SRRF04/Disit n13 e n14, de 8 de setembro de 1998: "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 bastas apenas durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: **cana-de-açúcar...cafeicultura etc.** " (pág. 39; grifou-se).*

28.1. "No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente — Imobilizado [nota da Disti: conforme Parecer Normativo CST n.º 108, de 28 de dezembro de 1978, item 8.1. a]. 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, grifos nossos).

28.2. "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., pág. 41; destacamos)

28.3. "Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc. "

28.4. "Entendimento fiscal (na Agropecuária): **Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos.** Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pág. 64, op. cit.; grifos nossos). Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanentes que produzir frutos era 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 partida contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. " (pág. 65, op. cit.; grifamos).

Não é outro o posicionamento da Receita Federal, conforme se depreende do item 019 do capítulo 12 do "Perguntas e Respostas" relativo à DIPJ2010 e disponibilizado no sítio deste órgão na internet. Como referência normativa é citado o PN CST n.º 18/79.

"019 São passíveis de exaustão os gastos com formação de o 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. Assim, o custo de formação de plantações de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão."

Em relação aos acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes; conforme já tratado em outro tópico deste voto, lembro que são decisões sem o condão de vincular a administração ou os colegiados de instância inferior do contencioso administrativo fiscal.

Em sua manifestação de inconformidade o contribuinte argumentou também que mesmo que a atividade canavieira fosse considerada uma espécie de cultivo florestal, ainda assim ela estaria contemplada pela depreciação incentivada em função do disposto no art. 59 da Lei n.º 9.430/96. Vejamos o que estabelece tal dispositivo:

" Art. 59. Considera-se, também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização."

É devido esclarecer que a orientação da Receita Federal não é de que a cultura de cana-de-açúcar é um cultivo florestal, mas sim que, por não se extinguir com o primeiro corte, voltando a produzir novos troncos e permitindo um ou mais novos cortes, deve ser objeto de quotas de exaustão à semelhança da exploração de florestas.

Também em momento algum foi dito pela autoridade fiscal que a cana de açúcar não é atividade rural, muito pelo contrário. O que foi afirmado foi que não são todos os bens imobilizados na atividade rural que são passíveis de depreciação, como ocorre no caso da lavoura de cana-de-açúcar. Simplesmente houve aí a aplicação literal e sistemática da lei.

Outro argumento trazido na peça contestatória foi no sentido de que considerar que o cultivo da cana-de-açúcar está sujeito a quotas de exaustão, excluindo-o da depreciação integral, fere o princípio da isonomia estabelecido na CF/88, haja vista fazer diferenciação entre cultivos.

Cabe considerar que o mesmo não procede.

O princípio da isonomia no campo tributário estabelece vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que

significa que qualquer pessoa que se enquadre na hipótese prevista em lei ficará sujeita ao seu mandamento.

Na espécie, a autoridade fiscal estaria fazendo tratamento diferenciado e, portanto, violando mencionado princípio, caso NÃO tivesse glosado a exclusão indevida da depreciação integral realizada pelo contribuinte. Isto porque TODAS as pessoas jurídicas que realizam atividade rural estão autorizadas a deduzir os gastos com bens imobilizados no mesmo período de aquisição APENAS quando estes bens são passíveis de depreciação. Como a lavoura de cana-de-açúcar está sujeita à exaustão, a aceitação da depreciação realizada pelo contribuinte significaria conceder-lhe um benefício fiscal não aplicável às demais pessoas jurídicas que cultivam cana-de-açúcar.

Ainda com relação à interpretação dada pela autoridade fiscal, o contribuinte entendeu que houve violação do princípio da tipicidade cerrada e da literalidade da norma tributária (art. 111 do CTN).

Equívoca-se mais uma vez em sua alegação, vez que é exatamente a autoridade fiscal que está tentando interpretar a norma de forma literal e restritiva, vez que faz a leitura da norma na forma como foi escrita: onde se está tratando de depreciação, a autoridade fiscal não alarga o alcance do termo para abranger bens sujeitos à exaustão.

O contribuinte também trouxe argumento no sentido de ser inaplicável ao caso o PN CST n.º 18/79 por duas razões: 1) é norma inferior; 2) é anterior à edição da legislação específica que concebeu e regulou o incentivo para todo o setor rural.

Em relação à primeira razão, saliento que o julgador administrativo de primeira instância está vinculado aos entendimentos da Receita Federal expressos em atos normativos, consoante art. 7º da Portaria MF n.º 58/2006:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.”

Então, ainda que o mencionado parecer fosse de encontro ao disposto em norma superior, o que não é o caso, este julgador estaria vinculado, cabendo-lhe aplicá-lo.

Quanto à segunda razão, a mesma também não procede. O parecer não restou prejudicado pelas alterações legislativas posteriores, vez que estas em momento algum alteraram as definições e atributos dos institutos contábeis da depreciação, amortização e exaustão, nos quais o ato normativo se alicerçou.

As leis fixaram o benefício da depreciação integral para os bens imobilizados da atividade rural passíveis de depreciação, enquanto o parecer esclareceu que bens imobilizados não se submetiam à depreciação e sim à exaustão. Não há qualquer incompatibilidade entre as normas, o que autoriza concluir que o entendimento exposto no parecer é aplicável à legislação posterior.

Enfim, ante todo o exposto, há que se considerar que, por serem passíveis de exaustão, os custos de aquisição e formação da lavoura de cana-de-açúcar não fazem jus ao benefício da depreciação integral incentivada.

Em função disso, não há ressalvas a fazer no despacho decisório contestado que homologou parcialmente as compensações realizadas via PER/Dcomp até o limite de crédito (original) de R\$ 183.410,16.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 20 de maio de 2010 da decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 18 de junho de 2010, onde em sua, essência, repete e transcreve os argumentos elencados na Impugnação, arguindo, ainda, que a DRJ não os teria abordado integralmente. Faz um breve resumo da evolução legislativa do tema **depreciação acelerada incentivada**, mencionando/transcrevendo o art.305 do RIR/99 (dedutibilidade da depreciação), o art.313 (depreciação acelerada incentivada), ressaltando que “...o incentivo da depreciação acelerada previsto para as atividades rurais foi concebido, concedido e disciplinado por legislação específica, com o objetivo declarado de beneficiar todo o setor agrícola, sem distinções entre culturas”, comenta as posições adotadas no voto da decisão recorrida, as quais, em suma, refletiam o entendimento de que “...a Recorrente aproveitou indevidamente o incentivo da depreciação acelerada incentivada.”

Que, em seu entendimento, tal conclusão seria equivocada, pois o art.314 do RIR/99, prevê “...a depreciação acelerada, concedida, indistintamente, a todo setor rural....”, além de que favorecimento de apenas algumas culturas agrícolas, mencionadas pela autoridade lançadora e julgadora, fere o princípio da isonomia.

Ainda, que o Parecer Normativo nº 18/79 não seria aplicável às atividades rurais, pois de 1979, trazendo também excertos/ementas de julgados do CARF que seriam favoráveis a tese que defende.

É o relatório do essencial

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Conforme relatoriado, na sua essência, a controvérsia que se estabeleceu nas fases processuais anteriores em relação à depreciação acelerada incentivada se deu em torno do debate sobre as figuras da amortização e da depreciação, onde a Recorrente acredita que o benefício em exame estaria ancorado no art.6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01, base legal do art.314 do RIR/99:

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 n.º 1.749-37, de 1999, art. 5.º)."

A autoridade fiscal entende que os dispêndios em lavoura de cana de açúcar contabilizados no ativo imobilizado, por estarem sujeitos à exaustão e não à depreciação, estariam fora do alcance do benefício em questão.

Bem, depreciação e exaustão são conceitos distintos, conforme se percebe na legislação societária (Lei n.º 6.404/76):

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 n.º 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)

De se ver também, os arts. 307 e 334 do RIR/99 que 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 n.º 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 n.º 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único,).*

*Parágrafo único. **Não será admitida quota de depreciação** referente a (Lei n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei n.º 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 n.º 1.483, de 1976, art.42, § 12).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei n.º 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 n.º 1.483, de 1976, art. 42, § 3º).

Destaque-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.

Poderia-se aqui construir/acrescentar algumas conclusões e/ou comentários acerca do importante debate que se trava entre a posição da Fiscalização, da autoridade julgadora de primeira instância e da Recorrente, mas, deixo de fazê-lo, uma vez que recente julgado deste Colegiado espancou quaisquer dúvidas que eu, eventualmente, pudesse me defrontar na análise da matéria em questão.

Trata-se do **Acórdão de nº 9101-003.978** (decorrente de Recurso Especial do Procurador) da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), datado de 17 de janeiro de 2019, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, cujo teor adoto como razão de decidir, a seguir resumido, com transcrições apenas daquilo que se refere ao tema dos autos:

Voto

[...]

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário, cancelando a autuação fiscal em sua totalidade. Foi admitida a depreciação acelerada (1) tanto para os recursos empregados na formação da lavoura canavieira, (2) quanto para o maquinário agrícola (nesse segundo caso, sem a necessidade de rateio dos custos de acordo

com a proporção das receitas auferidas: receita com a atividade rural x receita da atividade agroindustrial).

Em seu recurso especial, a PGFN procura restabelecer a glosa da depreciação acelerada para os recursos empregados na formação da lavoura canavieira. A alegação é de que esse ativo está sujeito à regra de amortização, e não de depreciação.

[...]

Quanto ao mérito sobre a dedução (pela via da depreciação acelerada incentivada) dos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, esta 1ª Turma da CSRF já manifestou em outras ocasiões o entendimento de que tais recursos, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação, e que, portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição (Acórdãos n.ºs 9101002.801, 9101002.982 e 9101002.983).

Reproduzo aqui o voto vencedor exarado pelo conselheiro André Mendes de Moura, que orientou o Acórdão n.º 9101002.982, de 06/07/2017, tratando inclusive de uma outra empresa ligada à ora recorrida:

Processo n.º 15956.000497/201024

Recurso n.º Especial do Procurador

Acórdão n.º 9101002.982

– 1ª Turma

Sessão de 06 de julho de 2017

Matéria: IRPJ CLASSIFICAÇÃO

DOS DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: **SÃO MARTINHO S/A**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2005

DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA.
EXAUSTÃO.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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 à 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. Uma vez restabelecido o fundamento principal do lançamento em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

[...]

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 2.15970/2001:

*Art. 6º. 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 (grifei).*

[...]

A princípio, entendo ter sido a questão bem delineada no voto proferido no Acórdão nº 1202000.794, 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 n.º 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 T10 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 tratamentos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e*
- b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício.” (destaquei)*

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

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

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

“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).”

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).

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc".

Entendimento fiscal (na Agropecuária): Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, 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.*

[Nota deste Relator: aqui um equívoco na menção ao art.344 do RIR/99, que trata de outra matéria.]

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.

Enfim, tendo a decisão recorrida dado provimento ao recurso voluntário, os presentes autos devem retornar para a turma a quo para apreciação de matérias não apreciadas no julgamento de segunda instância:

(i) nulidade do auto de infração por descon siderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; (ii) impossibilidade de cobrança da multa de ofício diante do princípio do não confisco.

*Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN, e **determinar** o retorno dos autos para a turma a quo nos termos do presente voto.*

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Adoto os mesmos fundamentos acima transcritos, para fins de afastar a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira (matéria objeto do recurso especial), restabelecendo a autuação de IRPJ e CSLL sobre esses valores, os quais estão discriminados em tabela constante do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (efls.1.098).

[...]

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da

PGFN, para afastar a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira (matéria objeto do recurso especial), determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

Em síntese, voto por CONHECER do Recurso Especial; e, no mérito, por DARLHE provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Em relação a alegação da Recorrente acerca de ofensa ao princípio da isonomia e/ou da legalidade, apenas acrescento que não é possível dar ao dispositivo legal em debate 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 de 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*, conforme Acórdão 1101-0034 CARF, em 04 de agosto de 2010, da Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa.

Em outro acórdão deste Colegiado, também julgou-se no mesmo sentido do anteriormente transcrito:



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

Processo n.º 13116.002351/2009-46
Recurso n.º Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n.º 9101-002.798 – 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria IRPJ - DEPRECIÇÃO RURAL INCENTIVADA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
USINA GOIANESIA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ATIVIDADE RURAL. 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.

Quanto à eventual inconformismo ou citação da recorrente, no sentido de que a decisão recorrida não teria enfrentado todos os seus argumentos, não vejo nenhuma inconsistência na decisão, caso tenha existido algo como suscitado, até porque o julgador não está obrigado a se debruçar sobre toda e qualquer alegação trazida pela parte, se já teria encontrado motivos suficiente para proferir a sua decisão.

Eis um excerto de julgado administrativo:

A título de premissa devemos também observar que o julgador não é obrigado a rebater todos os argumentos trazidos ao processo pelas partes, quando já encontrou motivos suficientes para decidir, na esteira do entendimento firmado pelos tribunais superiores:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 [“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016. Primeira Seção.

Correta a conclusão do órgão julgador de primeira instância, cujos fundamentos estão expostos no relatório e também os adoto como razão de decidir, notadamente os excertos do Parecer Normativo CST de nº 18/79, que explora com sabedoria a distinção entre depreciação e exaustão.

Em Acórdão 1101-0034 CARF, de 04 de agosto de 2010, em relação ao referido Parecer, reproduzo posição da Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa:

“...que no entender do autor (do Parecer) em nada contradiz os conceitos aplicáveis à matéria, dependeria do objeto da exploração: os frutos ou a própria árvore. Mantida a árvore após a extração dos frutos, haveria apenas depreciação computada em razão do período de tempo em que esta produção é esperada. Ceifada, cortada ou extraída do solo, a árvore, o caso será de exaustão, na proporção da quantidade exaurida.”

É o que basta para decidir.

Conclusão

É o voto, rejeitar a arguição de nulidade da decisão recorrida e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva – Redator designado.

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pelo nobre colega Relator, dele divirjo na questão de mérito atinente à aplicação da depreciação aos ativos florestais decorrentes do cultivo de cana de açúcar.

O ponto central em debate consiste em definir se os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação ou à exaustão.

Tal definição indica se a eles pode ou não ser aplicada a depreciação acelerada prevista no artigo 314 do RIR/99, ou seja, a apropriação integral incentivada como encargos do período correspondente a sua aquisição.

No caso, a fiscalização concluiu que o contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, utilizando do benefício da depreciação acelerada incentivada e depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira.

A autoridade autuante considera que o benefício fiscal previsto no art. 314 do RIR/99 (art. 6º da MP nº 2.159-70) não alcança os custos da formação da lavoura canavieira, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (que seria o caso da cana-de-açúcar) e amortização.

O tema diz respeito aos limites do “benefício” prescrito no art. 6º da MP n. 2.159-70/01, e sua aplicabilidade aos bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão:

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.

Necessário ressaltar que a legislação societária distingue os conceitos de exaustão e depreciação. Com efeito, o **art. 183, §2º da Lei 6.404/76** estabelece:

A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de: a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes 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 de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Em outras palavras, os bens submetidos à depreciação são aqueles que tem vida útil mas perdem a utilidade econômica em razão de fatos (uso, ação da natureza ou obsolescência), que transcorrem num prazo característico.

Desta forma, as plantações de árvores frutíferas possuem um período de produção que raramente supera uma década ou duas e devem ser substituídas após esse prazo específico para cada cultura. Os ativos submetidos à exaustão são aqueles que perdem valor em razão da própria exploração e não com o passar do tempo.

Ou seja, a exaustão está relacionada à quantidade retirada de um conjunto inicial de recursos (minerais ou florestais) e não à duração do processo. Assim, da mesma forma que uma mina de ouro, uma floresta, a depender do ritmo de extração, pode se exaurir completamente em um mês ou apenas em uma década. Por outro lado, o decurso do tempo sem exploração, mantém incólume o seu valor produtivo e comercial.

Esse debate é bem dividido no âmbito deste Conselho, valendo ressaltar que, apesar de um maior número de decisões adotadas de forma contrária à tese do contribuinte, é bem verdade que as mesmas foram resultado da aplicação do volto de qualidade pró-fisco.

Entretanto, no âmbito desta TO, a jurisprudência tem se consolidado de forma favorável à tese Recursal por votação majoritária, senão vejamos alguns precedentes:

GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA. CANA-DE-AÇÚCAR. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Comprovado nos autos que os valores deduzidos a título de depreciação incentivada referem-se a encargos ocorridos na atividade rural da empresa relativos ao cultivo da cana e que a este tipo de cultivo aplica-se a depreciação, estabelece-se a possibilidade de utilização do incentivo da depreciação da atividade rural. Improcedência da glosa da depreciação incentivada.

Acórdão 1401002.033 - 15 de agosto de 2017 – Rel. Abel Nunes de Oliveira Neto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Lívia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Lizandro Rodrigues de Souza.

(***)

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

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

Acórdão 1401-002.039 - 16 de agosto de 2017 – Rel. Guilherme Adolfo

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

(***)

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 1401-002.388 - 12 de abril de 2018 – Rel. Luciana Zanin

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Lívia de Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa.

No âmbito da 3ª Câmara desta Primeira Seção essa também foi a linha adotada, senão vejamos o precedente de Relatoria do nobre colega Com. Luiz Tadeu Matosinho, atualmente na composição da CSRF:

IRPJ.CSLL. ATIVIDADE RURAL. EXERCÍCIO. ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. CANA-DE-AÇÚCAR. COEXISTÊNCIA. DEPRECIÇÃO ACELERADA. CABIMENTO.

Comprovado o exercício da atividade rural, tanto pela utilização das terras para o plantio da cana-de-açúcar como nos custos e emprego de mão-de-obra, o fato de, subsequentemente à produção da cana, esta ser utilizada pela própria interessada no processo de agroindustrialização não desnatura o exercício da atividade rural e não é fator impeditivo para o gozo dos benefícios atribuídos àquela atividade econômica, concernente à depreciação acelerada dos bens adquiridos para o ativo permanente, exceto a terra nua.

ATIVIDADE RURAL X ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. VEÍCULOS, MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS. SEGREGAÇÃO DE CUSTOS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS.

A legislação estabelece o rateio, proporcional às receitas, dos custos e despesas, comuns a todas as atividades, porém, os custos necessários à

produção da cana-de-açúcar são custos exclusivos da atividade rural, não sendo, portanto, comuns às demais atividades, como por exemplo a de industrialização da cana. Assim, as máquinas e implementos agrícolas representam custos, via depreciação, exclusivos da atividade agrícola, pois em momento algum são compartilhados na atividade industrial, assim como a depreciação das moendas e caldeiras ou colunas de destilação representam custos exclusivos da atividade industrial. Custos comuns, em se tratando de bens depreciables, poderiam ser, por exemplo, os veículos, se empregados tanto na produção agrícola, como na produção industrial, e assim estariam sujeitos a rateio entre as duas atividades produtivas.

ATIVIDADE RURAL. BENS DO ATIVO PERMANENTE SUJEITOS A DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CANAVIAIS EM FORMAÇÃO. CABIMENTO.

A exclusão, expressa no dispositivo legal, com relação à *terra nua*, está a indicar que o incentivo fiscal de depreciação acelerada se aplica a todos os demais *bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso na atividade rural*. Assim, os custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, que são ativáveis, podem ser deduzidos pelas pessoas jurídicas, integralmente, no próprio ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada incentivada.

Acórdão 1302002.116 - 16 de maio de 2017 – Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado

Por concordar quase que integralmente com as razões de mérito, peço vênias para adotar como razões de decidir trechos do brilhantíssimo voto vencido da Ilma. ex-conselheira do CARF Livia De Carli Germano no Acórdão n. 9101-004.305:

Mérito

A matéria a ser abordada no presente recurso especial consiste em definir se os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação ou à exaustão -- o que por consequência, indicaria se a eles pode ou não ser aplicada a depreciação acelerada prevista no artigo 314 do RIR/99 (art. 6º da MP nº 2.159-70), isto é, a apropriação integral como encargos do período correspondente a sua aquisição.

No caso, a fiscalização concluiu que o contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2010/2011, utilizando do benefício da depreciação acelerada incentivada e depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira.

A Fazenda Nacional defende a autuação, por considerar que o benefício fiscal previsto no art. 314 do RIR/99 (art. 6º da MP nº 2.159-70) não alcança os custos da formação da lavoura canavieira, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (que seria o caso da cana-de-açúcar) e amortização.

Sobre essa matéria, esta 1ª Turma da CSRF já manifestou em outras ocasiões o entendimento de que tais recursos, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação, e que, portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição -- acórdãos n.ºs 9101-002.798, 9101-002.801, 9101-002.982, 9101-002.983, 9101-003.017, 9101-003.976, 9101-003.977, 9101-003.978, 9101-004.018.

Não obstante, e com a devida vênia, possuo entendimento pessoal contrário a tais precedentes.

O artigo 314 do RIR/99 indica que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a *agricultura*, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Sua redação é a seguinte (grifos nossos):

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 n.º 1.74937, de 1999, art. 5º).

Os conceitos de depreciação e exaustão constam da legislação societária, merecendo destaque o artigo 183 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.), que diz (grifamos):

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 n.º 11.941, de 2009)

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

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

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

(...)

A legislação fiscal se utiliza de tais conceitos e delimita as condições para a depreciação e exaustão de bens. Assim, os artigos 305 a 323 do RIR/99 (norma vigente à época dos fatos ora analisados) estabeleciam que a depreciação -- definida como "*a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal*" -- poderia ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração. A edição da Medida Provisória 2.159/2001 ocorreu nesse contexto, estabelecendo seu artigo 6º a depreciação acelerada incentivada

quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural -- norma que foi reproduzida no artigo 314 do RIR/99, já transcrito acima, e aplicável ao caso dos autos.

(...)

A questão é saber, portanto, se a exploração da lavoura canavieira resulta em mero desgaste ou, pelo contrário, leva ao esgotamento do recurso. Ou, para utilizar os exemplos acima, se está mais próxima de uma plantação de árvore frutífera ou de uma floresta para corte de madeira.

Sabe-se que nos ciclos da cultura canavieira, a touceira/soqueira, parte subterrânea da cana-de-açúcar, permanece viva, com suas raízes, após o corte dos colmos, sendo que somente após diversos cortes é que a cultura da cana se torna economicamente inviável.

Considerando isso, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em seu voto vencedor do acórdão 1401-001.523, assim explica o tratamento a ser dado ao cultivo da lavoura canavieira em face dos conceitos de depreciação e exaustão (grifamos):

(...) Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido. É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. Não é o caso da cana-de-açúcar. A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta e crescer e a proporcionar novas colheitas. Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação.

Também o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadado, após exaustiva análise de pareceres técnicos juntados aos autos na ocasião, chegou à conclusão de que o cultivo da cana-de-açúcar tem natureza perene cíclica, sendo portanto o caso de depreciação e não de exaustão. Destaco, neste sentido, trecho de seu voto no acórdão 9101-003.976 (grifos nossos):

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

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

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

No caso em discussão, inclusive, a contribuinte trouxe aos autos laudo técnico elaborado pelo Departamento de Economia da Universidade de São Paulo - USP, da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz - ESALQ, que conclui:

Pelo exposto, evidencia-se que - ao longo de sua vida útil - a lavoura de cana-de-açúcar sofre perda de produtividade devido à sua utilização, em razão da compactação do solo e retirada de parte da planta a cada corte, sem que ocorra sua eliminação, até que ocorra

a renovação da lavoura. A cana-de-açúcar em ambiente natural, isto é, quando não cultivada pelo homem, não apresenta essas características. Assim, o conceito correto que se aplica à cana-de-açúcar, quando cultivada, é a depreciação.

De se notar que a cultura da cana-de-açúcar possui natureza peculiar, que, se por um lado não pode ser comparada a uma árvore frutífera, também não pode ser identificada com o cultivo de floresta para corte ou com a exploração de minério ou petróleo. Como bem ressaltou o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto em seu voto no acórdão 1401-002.033: "(...) *considero que, diferentemente das árvores que se extinguem quando ocorre a colheita, a cana-de-açúcar possui uma característica um pouco diferente. Nesta a colheita não extingue a planta, posto que esta retorna a brotar. O aproveitamento da planta ainda alcança outras colheitas. Neste caso entendo que se caracterizaria a hipótese de depreciação.*"

Não por outro motivo, a despeito dos pronunciamentos contábeis sobre o tema, a própria Receita Federal expressou o entendimento de que seria aplicável à hipótese o conceito de depreciação, tendo o Parecer MF/SRF/Cosit/DITIR n.º 1.383/1995 expressamente disposto que "*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*".

Na verdade, não se discute, quanto à cana-de-açúcar, que a cultura é permanente e assim deve ser tratada nos registros contábeis.

Esta é a posição, inclusive, da posição vencedora desta 1ª Turma da CSRF, a exemplo do voto condutor do acórdão 9101-003.978, que afirma (grifamos):

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.

A discussão está em que, mesmo classificadas no ativo permanente, a lavoura canavieira estaria sujeita a exaustão, basicamente, em razão de não produzir frutos, no sentido botânico do termo. É neste sentido que o voto condutor do acórdão 9101-003.978, após o trecho acima transcrito, continua com o seguinte raciocínio:

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.

(...)

O que se observa com clareza, pelas conclusões doutrinárias e do citado Parecer Normativo CST n.º 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.

Com o devido respeito, compreendo que o raciocínio acima se equivoca ao aplicar o conceito botânico, biológico, do termo "fruto", a despeito de seu *conceito jurídico*, bem como ao confundir a touceira com os colmos da cana-de-açúcar.

Sabe-se que, juridicamente, o termo "fruto" é definido como o bem ou utilidade proveniente de coisa preexistente. Assim, da mesma forma que a goiaba é fruto da goiabeira os aluguéis são considerados, juridicamente, frutos do imóvel alugado.

A doutrina esclarece que os frutos apresentam 3 características: (i) periodicidade: são produzidos periodicamente pela coisa principal; (ii) inalterabilidade da substância da coisa principal: não diminuem a substância da coisa principal; e (iii) separabilidade da coisa principal.

No caso da lavoura de cana-de-açúcar, de fato esta não produz "frutos" no sentido biológico do termo. Mas não se pode negar que a touceira produz periodicamente os colmos, que são, apenas estes, colhidos, remanescendo intacta a parte subterrânea da touceira, que volta a crescer e a gerar mais colmos. Assim, juridicamente a touceira produz, sim, frutos, diferentemente de um pasto ou de uma floresta de eucaliptos, cujo corte exaure a produção.

A adoção do conceito jurídico do termo "frutos", em detrimento do conceito biológico, vai ao encontro da idéia por traz da contraposição entre os conceitos de depreciação e exaustão, qual seja, a de que no primeiro caso o "uso" (sentido geral) causa apenas perda ou desgaste enquanto que no segundo o próprio bem se esgota. Daí sim faz sentido contrapor a colheita dos frutos com a colheita da própria planta para efeitos fiscais.

Vale observar que a aplicação do sentido biológico do termo "fruto" pode levar a equívocos outros. Por exemplo, a se insistir nesse raciocínio, será necessário rever a tributação do morango, já que este, biologicamente, não é um fruto mas uma flor (fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 3 de maio de 2019).

Assim, em síntese, compreendo que, por produzir periodicamente os colmos, a lavoura de cana-de-açúcar guarda semelhança maior com o que ocorre com árvores frutíferas do que com pastagens e florestas de corte. Muito embora seja impossível se falar em extração de frutos no sentido de "*elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente*", isso não impede a conclusão de a touceira da cana-de-açúcar produz "frutos", no sentido jurídico do termo, sendo este o mais adequado para efeitos de aplicação da noção de depreciação e definição dos respectivos efeitos tributários.

Essencialmente, são estas as razões pelas quais compreendo que deve ser mantida a decisão recorrida com relação à conclusão de que se aplica a depreciação e não a exaustão ao cultivo da cana de açúcar.

Ainda, permito-me valer do voto do Ilmo. Cons. Alexandre Evaristo Pinto no Acórdão n. 9101-005.919:

No caso concreto, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito aos limites do benefício prescrito no art. 6º da MP n. 2.159-70/01, e sua aplicabilidade aos bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão. :

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.

A recorrente sustenta que o Regulamento do Imposto de Renda, ao tratar da depreciação integral, remetia ao art. 58 que define, no âmbito da tributação das pessoas físicas, a atividade rural. Entretanto, o benefício reinstituído por meio da Medida Provisória 2.159-70 não faz qualquer vinculação com a legislação anterior, razão pela qual é de se concluir que o legislador pretendeu sim incentivar a ATIVIDADE RURAL de forma ampla.

A legislação societária distingue os conceitos de exaustão e depreciação. Com efeito, o **art. 183, §2º da Lei 6.404/76** estabelece:

A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de: a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes 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 de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Ainda que se assumisse que a legislação tributária equiparou amortização, exaustão e depreciação para fins fiscais, o desafio seria ultrapassar a rubrica bens do ativo permanente imobilizado.

O CPC 27 define ativo imobilizado como o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Exclui ainda de seu escopo:

3. Este Pronunciamento não se aplica a:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 –Ativo Biológico e Produto Agrícola). Este pronunciamento aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras; (Alterada pela Revisão CPC 08)

(c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitido); (Alterada pela Revisão CPC 08)

(d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, este Pronunciamento aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

(...)

Planta portadora é uma planta viva que:

(a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;

(b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata. (Os itens 5A e 5B do CPC 29 foram elaborados com base na definição de planta portadora.) (Definição incluída pela Revisão CPC 08)

No caso, está sendo discutida a produção de eucalipto para produção de carvão vegetal, conforme se depreende do acórdão recorrido. O que acabaria levando a sua classificação para o âmbito do CPC 29, ativos biológicos:

Este Pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16 –Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, este Pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha
<p>Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29. (Item alterado pela Revisão CPC 08)</p>		

Por todas essas razões, a princípio, a floresta de eucaliptos caracteriza-se como ativo biológico, e não imobilizado.

Todavia, o CPC 29, que trata dos ativos biológicos, somente foi emitido no ano de 2009, de forma que ao tempo dos fatos geradores que ensejaram a autuação, inexistia esse grupo de contas.

Como consequência, entendo que o enquadramento contábil à época dos fatos era de Ativo Imobilizado, de forma que assiste razão à recorrente no que pretende estender o alcance do benefício prescrito no art. 6º supratranscrito.

Vale destacar que o disposto no artigo 314 do RIR/99 dispõe que todos os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, que sejam usados por quem explore a atividade rural, conforme se observa abaixo:

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).

Assim, a partir do momento em que é inequívoca a atividade rural e o uso dos bens do ativo imobilizado, todos os bens são passíveis de depreciação em sentido amplo, o que incluiria a exaustão.

Ante todo o exposto, entendo: (i) por NÃO CONHECER o Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) CONHECER E DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

A análise contábil realizada pelo referido voto, ao meu ver, vem apenas reforçar e reafirmar a tese então majoritária no âmbito desta TO.

Necessário ressaltar que o CPC 29 foi um importante marco para contabilidade agrícola que passou a ter uma norma específica a qual tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas. A definição de ativo biológico seguindo o CPC 29 (2009), retrata que animais ou plantas vivos, desde o nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita, é um ativo biológico. Graças (2017) complementa a definição dizendo que essa definição engloba culturas temporárias e permanentes.

A norma define que o pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade.

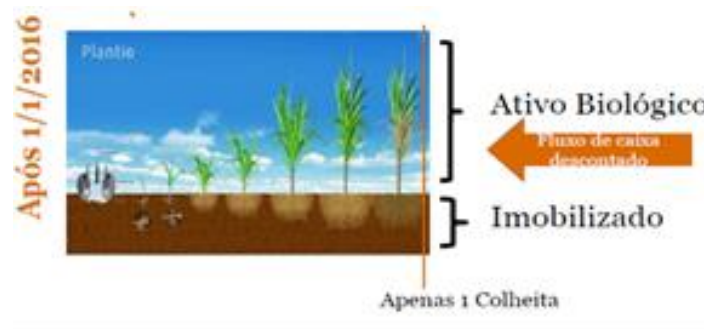
A Revisão de Pronunciamentos Técnicos – N.º 08/2015, alterando os Ativo Biológico CPC 29 e Ativo Imobilizado CPC 27, segregou o ativo biológico cana-de-açúcar entre:

i. Soqueira (raízes da cana ficam no solo) classificando como planta portadora da cana em pé, passando a ser subordinada ao CPC 27 Ativo Imobilizado, mensuradas pelo custo amortizado e sendo depreciadas ao longo de sua vida útil de forma decrescente com base na produtividade esperada da lavoura;

ii. Cana em pé como ativo biológico consumível subordinado ao CPC 29 Ativo Biológico e produto agrícola a qual continua a ser mensurada pelo valor justo menos o custo de

venda, porém passa a ser apresentada no ativo circulante considerando que a maturidade da cana-de-açúcar é de doze meses, podendo ser colhida em até dezoito meses.

Tal segregação está evidenciada na figura abaixo:



Vê-se, portanto, que o CPC 29 acabou retratando e ratificando o correto tratamento contábil a ser aplicado ao referido ativo biológico.

Desta feita, tenho firmado minha posição no sentido acima exposto, bem como nas razões de decidir acima citadas, pedindo vênha, mais uma vez, para concluir meu voto citando a didática conclusão do voto do ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadó no Acórdão 9101-004.018

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

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

Aqui, cabe a assertiva muito utilizada nas discussões sobre planejamento tributário de que deve ser considerado o filme inteiro e não fotografias estáticas e isoladas.

Contudo, faço isso no sentido físico. Explico: se olharmos uma foto da plantação de cana antes da colheita e outra foto depois, enxergaremos pura extração com o desaparecimento do ativo, contudo, se assistirmos o filme da vida daquela plantação de cana, veremos que após o corte, a cana crescerá novamente, sem ação do homem em nova plantação, e novo corte será possível e assim sucessivamente por 05 ou mesmo 10 vezes. Esse filme demonstrará que o ativo não se exaure com a colheita.

Em suma, são essas as razões que me levaram a divergir, com a devida vênia, ao voto vencido no nobre colega Relator, ao passo que oriento meu voto no sentido de, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva