



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

Processo nº 13116.002351/2009-46
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 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.

MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. FATOS GERADORES ANTERIORES AO ANO-CALENDÁRIO DE 2007.

Aplica-se aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006 o disposto na Súmula CARF nº 105, ou seja, não cabe imputação da multa isolada por insuficiência do recolhimento de estimativa mensal se também foi

lançada multa de ofício na recomposição da apuração anual do tributo efetuada pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à multa isolada sobre estimativa mensal por insuficiência de recolhimento, para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento, aplicando a Súmula CARF nº 105. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza não votou quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, por se tratar de questão já votada pela conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio na sessão anterior. Julgamento iniciado na sessão de 04/2014 e concluído em 09/05/2017.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

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

Relatório

Tratam os autos de Recursos Especiais, interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 1352/1364) e USINA GOIANESIA S/A (e-fls. 1400/1420)

em face da decisão proferida no Acórdão nº 1202-000.794 (e-fls. 1313/1345), pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2012, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa aos anos-calendários de 2004, 2005, 2006 e 2007, tratou das infrações tributárias (1) glosa de prejuízos fiscais, (2) provisões não dedutíveis - tributos com exigibilidade suspensa, (3) depreciação incentivada da atividade rural e (4) multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 630 e segs).

A Contribuinte apresentou impugnações de IRPJ e CSLL, que foram julgadas improcedentes pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual foi dado parcial provimento para afastar a exação relativa à infração 3.

Foi interposto pela PGFN recurso especial, em relação à infração (3). A Contribuinte interpôs recurso especial em relação à infração (4). Ambos os recursos foram admitido por despacho de exame de admissibilidade. As partes apresentaram contrarrazões.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnações para o IRPJ e CSLL (e-fls. 789/809 e 761/882, respectivamente), que foram julgadas **improcedentes** pela 2ª Turma da DRJ/Brasília, nos termos do Acórdão nº 03-36.559 (e-fls. 1081/1103), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2003

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE EXTENSÍVEL AOS JUROS. O disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, aplica-se tanto ao imposto quanto aos juros que lhe são acessórios.

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIAÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA. IMPOSSIBILIDADE. 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.

LANÇAMENTOS DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO ESTIMADO E DE GLOSA DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO ESPECÍFICA. MANUTENÇÃO. Devida a manutenção dos lançamentos vez que decorrentes das outras duas infrações objetos dos autos de infração, cujos lançamentos foram mantidos. Ausência de contestação específica.

MULTAS DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR MATÉRIA. A análise de

teses contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2003

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE. O disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, aplica-se à apuração da base de cálculo da CSLL haja vista o disposto no art. 2º, §1º, alínea "c", item 3, da Lei nº 7.689/88, e art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTES. Quanto aos demais assuntos, aplica-se ao lançamento da CSLL o mesmo exposto para o IRPJ, haja vista decorrerem de mesmas matérias tributáveis e mesmos elementos de prova.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1111/1135) pela Contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2012. Decidiu o Acórdão nº 1202-000.794 (e-fls. 1313/1345) dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a infração relativa à matéria depreciação incentivada da atividade rural, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. INDEDUTIBILIDADE EXTENSÍVEL AOS JUROS.

O disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, aplica-se tanto ao imposto quanto aos juros que lhe são acessórios.

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

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

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

*TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. BASE DE
CALCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.*

*O disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, aplica-se à
apuração da base de cálculo da CSLL, haja vista o disposto no
art. 2º, §1º, alínea "c", item 3, da Lei nº 7.689/88, e art. 13,
inciso I, da Lei nº 9.249/95.*

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

*As demais matérias tributáveis baseadas nos mesmos elementos
de prova aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao
IRPJ.*

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 1352/1364). Discorre que o conceito de depreciação previsto no art. 314 do RIR/99, deve ser interpretado no sentido estrito, por ser renúncia fiscal, razão pela qual não se aplica aos custos de lavoura de cana de açúcar, que estariam sujeitos à exaustão.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1367/1372 deu seguimento ao recurso especial da PGFN.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1435/1470). Sobre a admissibilidade, entende que não teria restado a divergência entre a decisão recorrida e os paradigmas apresentados. Quanto ao mérito, pugna pela manutenção do acórdão, vez que a cana de açúcar enquadrar-se-ia na hipótese de depreciação, por ser cultura para extração de frutos, com grande durabilidade mas cujo uso provoca desgaste de perda de produtividade, razão pela qual é substituído, ou seja, não há que se falar em esgotamento ou exaustão do ativo. Aduz que, caso vencida, há que se apreciar questão relativa a erro na apuração da base de cálculo do tributo.

Também foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1400/1420), protestando sobre a cumulação da multa isolada sobre estimativa mensal por insuficiência de recolhimento e da multa de ofício.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1494/1499 deu seguimento ao recurso especial da Contribuinte.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1501/1512), no qual entende que as bases de cálculo das multas em questão não se comunicam e são independentes, razão pela qual não haveria concomitância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

I. Admissibilidade.

Sobre a admissibilidade do recurso especial da PGFN, discorre a Contribuinte, em contrarrazões, que o despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1367/1372) considerou apenas o primeiro paradigma nº 103-18.812 apto para demonstrar a divergência. De fato, o despacho entendeu que o segundo acórdão paradigma, de nº 1201-00.420, não teria demonstrado a divergência necessária de interpretação de legislação tributária com a decisão recorrida.

Prossegue a Contribuinte que, em relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 103-18.812), ao contrário do que concluiu o despacho, não teria sido demonstrada a divergência. Protesta que nos autos do paradigma, a autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 1988 e 1989, a motivação do lançamento foi o fato de a pessoa jurídica reconhecer integralmente como despesa dedutível os gastos na formação de lavoura canavieira. Discorreu ainda a Contribuinte:

28 - Logo, a decisão paradigma, apesar de ter utilizado a palavra "exaustão", preocupou-se apenas em consignar que os gastos com formação da lavoura canavieira devem ser reconhecidos no imobilizado e amortizados.

29 - No caso do paradigma, não houve qualquer discussão sobre se a lavoura deveria ser exaurida ou depreciada. Até porque, neste caso, tal aspecto era irrelevante para o deslinde da causa.

30 - E mais, em face da inexistência de benefício fiscal de depreciação acelerada na época do acórdão paradigma, o emprego dos vocábulos "exaustão" e "depreciação" ocorria sem maiores preocupação (sic) com aspectos semânticos.

Por outro lado, entendeu a Contribuinte que na presente autuação fiscal, não houve contestação quanto ao procedimento de reconhecer o gasto de formação da lavoura canavieira como ativo, e que a questão residiu na possibilidade de aplicação ou não do incentivo de depreciação acelerada previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, vez que, para a Fiscalização a lavoura deveria ter sido exaurida com base nas taxas de exaustão.

Entende a Contribuinte que os "fatos e provas" tratados nos presentes autos e no paradigma seriam diferentes, razão pela qual não haveria que se falar em divergência.

Passo a apreciar as contrarrazões.

Não assiste razão à Contribuinte.

Os fatos dos presentes autos e do paradigma não são diferentes.

Em ambos os casos, discute-se os dispêndios para a formação de lavoura de cana de açúcar. A diferença residiu na conduta da pessoa jurídica em cada uma das situações.

Nos presentes autos, os dispêndios foram ativados e entendeu a Contribuinte que seria ativos sujeitos à depreciação, razão pela qual se valeu da depreciação acelerada da atividade rural previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, aproveitando toda despesa para reduzir a base de cálculo tributável no mesmo ano-calendário. No paradigma, evidencia-se que a pessoa jurídica contabilizou os mesmos dispêndios para a formação de lavoura de cana de

açúcar integralmente como despesa dedutível, ou seja, aproveitou-se de toda despesa para reduzir a base de cálculo tributável no mesmo ano-calendário.

De qualquer forma, a consequência jurídica em ambos os casos foi a mesma: tanto os presentes autos quanto o paradigma foram objeto de autuação porque entendeu a Fiscalização que os dispêndios para a formação de lavoura de cana de açúcar deveriam ser ativados e estariam sujeitos à exaustão. No paradigma, a contabilização dos recursos no ativo permanente teve como consequência a incidência da correção monetária sobre os valores e a não dedutibilidade da despesa integral no decorrer do ano-calendário, mas mediante quotas de exaustão. No recorrido, o entendimento foi reformado, por entender que os dispêndios ativados estariam sujeitos à depreciação¹, e, por consequência, a despesa poderia ser integralmente deduzida dentro do próprio ano-calendário.

Ou seja, na decisão paradigma, foi mantido entendimento de que dispêndios para a formação de lavoura de cana de açúcar devem ser ativados e sujeitam-se à exaustão. No recorrido, entendeu-se que a mesma natureza de dispêndios ativados estariam sujeitos à depreciação. Reside precisamente nesse ponto a divergência de interpretação da legislação tributária.

Nesse sentido, conheço o recurso especial da PGFN.

Há que se apreciar também a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte.

No despacho de exame de admissibilidade, considerou-se apto para demonstrar a divergência o acórdão paradigma nº 9101-00.373.

Ocorre que os autos do paradigma tratam de autuação fiscal dos anos-calendários de 1997, 1998 e 1999, ou seja, refere-se a fatos geradores anteriores à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela MP nº 351 de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007), que passou a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2007.

E os presentes autos tratam dos ano-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007.

Assim, para os anos-calendário 2004, 2005 e 2006, não há reparos a fazer no despacho de exame de admissibilidade, que deu seguimento ao recurso.

Contudo, situação diferente é a do ano-calendário de 2007, já sobre a regência da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela MP nº 351 de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007).

O acórdão paradigma nº 9101-00.373 ampara-se na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para discorrer sobre a impossibilidade da concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício. Vale transcrever excerto do voto:

¹ Transcrevo a parte da ementa da decisão recorrida sobre o assunto:

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

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

Relativamente ao entendimento esposado no recurso pela D. Procuradoria da Fazenda em relação à multa isolada, que sustenta contrariedade do acórdão recorrido com o disposto no artigo 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96, por considerar legítima a aplicação da multa isolada, com a devida vênia, ousa dela discordar, eis que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo (CSLL) efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento dos anos-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final dos anos-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal (...)

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida no período em questão, conforme se depreende do demonstrativo de apuração efetuado pela fiscalização, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada no mês de dezembro de 2002, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e a contribuição efetivamente devida, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação.

Inclusive, ao final, o voto reconhece o novo ordenamento jurídico pela nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela MP nº 351 de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007):

Não fossem os argumentos acima que por si só já são suficientes, no meu entendimento, para afastar a presente exigência, é de se observar que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo - inciso IV, §1º., do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, ex vi do disposto no art. 106, do CTN.

Vejamos o que diz o art. 14 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, verbis:

(...)

Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º., foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da lei acima citada uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, multa isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens "a" e "b" do referido inciso.

Nesse sentido, não há que se falar em divergência na interpretação da legislação tributária para o ano-calendário de 2007, vez que o acórdão paradigma tratou de situação **anterior** à prevista pela redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela MP nº 351 de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007).

No caso, apesar de ter ocorrido a aplicação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa para os anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, a penalidade para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 tem base normativa diferente da prevista para o ano-calendário de 2007.

E o acórdão paradigma trata apenas da base normativa vigente para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

E o cenário não muda para o outro acórdão paradigma que não foi aceito pelo despacho de exame de admissibilidade, o de nº 1402-001.375, vez que trata de autuação relativa ao ano-calendário de 2004 e vale-se da redação anterior à dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 351 de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007).

Nesse sentido, voto para conhecer parcialmente o recurso especial da Contribuinte, para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

II. Mérito

II.1 - Classificação dos Dispendios de Formação na Lavoura de Cana de Açúcar.

A matéria a ser decidida é se os dispendios 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.

Registre-se que foi tratada pelo presente Colegiado recentemente, no acórdão nº 9101-002.214, na sessão de 03/02/2016, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS. DEDUÇÃO DOS DISPÊNDIOS COM FORMAÇÃO DE FLORESTAS.

O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte conhecido e, no mérito, negado provimento, por unanimidade de votos.

(...)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Vale também transcrever excerto do voto, na parte final:

Esses mesmos acórdãos já foram mencionados no Processo nº10850.001767/200511, do qual resultou a decisão prolatada no acórdão nº 110100.334, de 04/08/2010, da lavra da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, com a seguinte ementa:

(...)

Por considerar pertinente transcrevo os seguintes fundamentos do voto condutor do mencionado acórdão, que também adoto como razão de decidir:

*Ante tais evidências, não é possível dar ao dispositivo legal em questão um alcance maior do que o evidenciado nos termos nele expressos. Apenas há previsão de **depreciação** acelerada na atividade rural, o que deixa fora do alcance do referido incentivo os gastos destinados à formação da lavoura de cana-de-açúcar, que devem ser imobilizados e realizados como despesas na proporção do corte da lavoura, segundo as normas aplicáveis aos bens sujeitos a exaustão. (grifos originais)*

Retorno ao presente voto.

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

*Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser **depreciados** integralmente no próprio ano da aquisição. (grifei)*

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

Em análise minuciosa e consistente, o voto vencido da decisão recorrida dispôs sobre o assunto, cujo excerto apresento a sequência.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

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

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

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

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

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

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

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

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

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

Nota-se, assim, que a contabilidade agrícola segrega 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).

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

Bens Depreciáveis

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, 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), conforme disposto no parágrafo único do art. 307 do RIR/99, aplica-se a **exaustão**, prevista no art. 344 do RIR/99.

O mencionado voto vencido faz ainda referência doutrinária, do qual transcrevo na sequência.

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

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

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

Colheita ou produção (da cultura permanente): a partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo. A colheita caracteriza-se, portanto, como um estoque em andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí

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

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

Entendimento fiscal (na Agropecuária): **Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, as florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos.** Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc.

Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de **exaustão**, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei).

Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. **Um canavial, por outro**

lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. (pg. 65, op. cit.; destaquei).

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, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN.

II.2 - Multa Isolada sobre Estimativa Mensal por Insuficiência de Recolhimento.

Sobre a matéria admitida do recurso especial da Contribuinte (vez que para o ano-calendário de 2007 não foi dado seguimento), a respeito da multa isolada sobre estimativa mensal por insuficiência de recolhimento, para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, aplica-se a Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, para afastar a multa isolada sobre estimativa mensal por insuficiência de recolhimento, para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

III. Considerações Finais

Protesta a Contribuinte que, caso o recurso especial da PGFN seja provido, haveria que se verificar incorreção na apuração da base de cálculo em relação ao afastamento da depreciação rural incentivada. Aduz que a autoridade fiscal, em vez de recompor a apuração considerando os índices de exaustão, utilizou os mesmos valores aplicáveis à depreciação. Reclama sobre três equívocos: (1) ausência de recomposição de adições decorrente de exercícios anteriores, (2) erro no cálculo das adições correspondentes a cada ano-calendário e (3) inobservância do regime de competência e a necessidade de apuração individualizada de cada ano-calendário.

Ocorre que a matéria posta pela Contribuinte só foi apresentada no presente momento processual, em sede de contrarrazões.

A matéria não foi devolvida quando da apresentação das impugnações de IRPJ e CSLL (e-fls. 789/809 e 761/882). As impugnações foram julgadas improcedentes pela DRJ/Brasília, e, na interposição do recurso voluntário (e-fls. 1111/1135), tampouco foi devolvida.

Ou seja, trata-se de **matéria preclusa** no âmbito do contencioso administrativo (art. 58 do Decreto nº 7.574 de 2011, que regulamenta o processo administrativo tributário):

Art. 58. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 17, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN, e dar provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, para afastar a multa isolada sobre estimativa mensal por insuficiência de recolhimento para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa.

Com a devida vênua ao ilustre Relator, divirjo a respeito tanto no conhecimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto no mérito deste, que trata da possibilidade da submissão da lavoura de cana-de-açúcar à depreciação acelerada incentivada tratada pelo artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159/2001. A presente declaração de voto tratará, assim, de explicitar as razões pelas quais não conheço do recurso especial da Procuradoria e, vencida neste ponto, nego provimento a este recurso.

Preliminarmente, divirjo no conhecimento do recurso, na medida em que a lei tributária aplicada pelo acórdão paradigma não é a mesma lei interpretada pelo acórdão recorrido.

Com efeito, a Procuradoria indicou dois acórdãos paradigmas em suas razões de recurso especial (**103-18.812** e **1201-00.420**). O Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não admitiu o recurso quanto ao segundo paradigma (1201-00.420), revelando a distinção entre os fatos tratados naquele caso e no acórdão recorrido.

A análise por esta Turma da CSRF, portanto, restringe-se ao primeiro acórdão indicado como paradigma (**acórdão nº 103-18.812**). Este acórdão também não tratou do cerne da controvérsia debatida pelo recurso especial: se a cana-de-açúcar estaria sujeita à depreciação acelerada incentivada regradada pela Medida Provisória nº 2.159/2001. Destaco trecho da ementa do acórdão paradigma:

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

Trecho da íntegra do acórdão revela que os fatos ali tratados são anteriores à própria Medida Provisória nº 2.159/2001, que criou a depreciação acelerada incentivada, cuja aplicação analisamos no presente caso:

Trata o presente processo de exigências do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, relativas aos exercícios de 1988 e 1989, face a constatação, pela autoridade fiscal, das seguintes irregularidades: (...)

Quanto ao item 1- Contabilização Indevida como Despesa do valor de Cz\$25.637.697,72, correspondente a aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira., consoante o art.15 do Decreto-lei nº1.598117 e Parecer Normativo CST nº18/79, os custos de formação de culturas que não se extinguem com o primeiro corte, voltando a produzir novos ramos ou troncos, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverão ser classificados no grupo do ativo imobilizado, para que seus custos sejam absorvidos, através de quotas de exaustão à medida e na proporção em que seus recursos forem sendo exauridos.

Em decorrência, tendo em vista que a imobilização dos recursos aplicados na lavoura canavieira foi efetivada de ofício, e que os valores classificáveis no grupo do ativo imobilizado estarão sujeitos à correção monetária, deve ser mantida a decisão recorrida com relação aos itens 1 e 2. (grifamos)

Diante disso, entendo que não há divergência na interpretação da lei tributária entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma (103-18.812), razão pela qual não conheço do recurso especial.

Quanto ao mérito, também com a devida vênia, divirjo pelas razões a seguir.

A depreciação distingue-se da exaustão por força do artigo 183, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.As.), que prescreve:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

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

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

Destaco trecho do voto vencedor no acórdão recorrido, que explicita a submissão da lavoura de cana-de-açúcar à depreciação:

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação. (...)

Como expôs a recorrente em sua Impugnação, Recurso Voluntário e Memoriais, com respaldo em doutrina e parecer, o plantio da cana-de-açúcar se dá através de mudas que se fixam na terra, quando passam a se denominar touceiras. Essas touceiras se desenvolvem e se tornam colmos, que serão os caules da cana-de-açúcar a serem cortados e enviados às usinas. Assim, os colmos é que são cortados, a cada safra, até que se tornem pobres em sacarose por conta dos sucessivos cortes e torne inviável economicamente a lavoura. Nesse momento, o produtor se vê obrigado a arrancar os 'pés de cana-de-açúcar' improdutivos para plantio de nova lavoura, conseqüentemente, nova exploração das atividades da lavoura canavieira.

O caule é cortado acima de 5cm do solo, mantendo-se, assim, a cana-de-açúcar 'viva', que tratada adequadamente, voltará a sofrer novo corte. Ou seja, como se cortou o caule, o colmo da cana-de-açúcar. Em sede de memoriais, a recorrente equipara a lavoura canavieira ao cultivo da banana.

A recorrente apresentou Estudo Técnico preparado pelo Centro de Pesquisas da cana-de-açúcar da Universidade Federal Rural de Pernambuco — Estação Experimental de Cana-de-Açúcar do Carpina, bem como Parecer da Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia — FUNDACE, ambos concluíram que ao canavial se aplica o conceito de depreciação e, não, exaustão.

Também foi juntado o "Parecer Técnico" da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras — FEA/USP), apresentado às Usinas São Martinho S/A e controladas; Pedra Agroindustrial S/A; Batatais S/A Açúcar e Alcool, Ipiranga de Açúcar e Alcool S/A e controladas, "quanto à classificação dos custos realizados na cultura de cana: exaustão ou depreciação?", elaborado, em fevereiro de 2012, pelo Prof. Ariovaldo dos Santos. Referido Parecer também conclui que a lavoura canavieira está sujeita à depreciação, com base em dois relatórios técnicos de engenharia e na necessidade de convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais.

Vimos, assim, que a lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, mas, então, se não se extingue por que o ativo permanente (lavoura de cana-de-açúcar) perde (diminui) o seu valor? Ora, porque após vários cortes, a cana-de-açúcar perde a produtividade. A cana-de-açúcar quando cortada brota novamente e, assim, sucessivamente, após vários cortes perde a produtividade. Para que seja extinta, deve ser arrancada do solo e nova cana-de-açúcar plantada novamente, ou seja, novo ciclo de desgaste ou depreciação se dá.

Com base nessa explanação, verifica-se que a lavoura canavieira é objeto de depreciação, logo, sujeita ao artigo 307 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99.

De fato, como mencionado pelo voto vencedor no acórdão recorrido, a contribuinte acostou aos autos diversos Pareceres Técnicos tratando do tema em debate, que atestam que a cana-de-açúcar não se exaure com o primeiro corte e, assim, estaria sujeita à depreciação. E, portanto, à sua lavoura seria aplicável o artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001.

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

Como no caso da cana-de-açúcar a plantação não é extinta com o corte, mas permite sucessivas colheitas, a depreciação seria o instituto aplicável a este bem do ativo imobilizado. Com efeito, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz, de modo que não há que se falar em esgotamento do recurso, mas de perda de valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. (Depreciação Acelerada na

Agroindústria – Questões Controvertidas, in 50 Anos do Código Tributário Nacional, São Paulo, Editora Noeses, 2016, fls. 935)

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

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

A cana-de-açúcar, portanto, está sujeita a diversas colheitas e, por isso, seus frutos não se esgotam em cada uma destas colheita. Tal fato se confirma pelos Pareceres Técnicos acostados aos autos pela contribuinte.

Nesse contexto, voto por **não conhecer do recurso especial da Procuradoria** e, no mérito, sendo vencida no conhecimento, voto por **negar provimento a este recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de maio de 2017, a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “PFN”), em que é recorrida a **USINA GOIANESIA S/A** (doravante “contribuinte”), em face do acórdão n. 1202-000.794 (doravante “*acórdão a quo*” ou “*acórdão recorrido*”).

Nesta declaração de voto, permissa vênua, apresento fundamentos que me fizeram votar pelo não provimento do recurso especial interposto.

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

Atividade Rural

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

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

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

No que é pertinente ao aludido tema, o acórdão recorrido restou assim ementado:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Conforme a descrição trazida pelo voto vencedor do acórdão recorrido, “o plantio da cana-de- açúcar se dá através de mudas que se fixam na terra, quando passam a se denominar touceiras. Essas touceiras se desenvolvem e se tornam colmos, que serão os caules da cana-de- açúcar a serem cortados e enviados às usinas. Assim, os colmos é que são cortados, a cada safra, até que se tornem pobres em sacarose por conta dos sucessivos cortes e torne

inviável economicamente a lavoura. Nesse momento, o produtor se vê obrigado a arrancar os ‘pés de cana-de-açúcar’ improdutivos para plantio de nova lavoura, conseqüentemente, nova exploração das atividades da lavoura canavieira. O caule é cortado acima de 5cm do solo, mantendo-se, assim, a cana-de-açúcar ‘viva’, que tratada adequadamente, voltará a sofrer novo corte. Ou seja, como se cortou o caule, o colmo da cana-de-açúcar”.

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

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

Merece destaque o bem fundamentado parecer fornecido pela FIPECAFI e assinado pelo Professor Ariosvaldo dos Santos quanto aos aspectos contábeis relacionados à matéria, concluindo, *in verbis*:

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

Resposta

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2010, 2011

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. 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 n. 1401001.524. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 01.02.2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. 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 n. 1202-000.795 — 2 Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 12.06.2012.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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

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

Nesse seguir, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial, de forma a reconhecer o direito à depreciação integral incentivada do canavial explorado pelo contribuinte para o desenvolvimento de sua atividade rural.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental², considera-se não formulada a declaração de voto.

² RICARF, Anexo II:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

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

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