



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13116.002967/2007-55  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-000.795 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de junho de 2012  
**Matéria** Depreciação acelerada incentivada  
**Recorrente** JALLES MACHADO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005


TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora), que negava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.

  
Nelson Lósso Filho - Presidente

  
1

  
Viviane Vidal Wagner - Relatora

  
27/11/2013 Nereida de Miranda Finamore Horta – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lóssó Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Viviane Vidal Wagner.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de multas isoladas sobre a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL apurados sobre base estimada, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário (AC) 2003 a 2005.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a partir dos Despachos Decisórios DRF-ANA nº 192, de 20/04/2007; DRF-ANA nº 193, de 23/04/2007; DRF-ANA nº 202, de 30/04/2007, e DRF-ANA nº 204, de 08/05/2007, nos livros Diário e LALUR e nos Demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL apresentados, a fiscalização concluiu que o contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, 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, registrados na conta lavoura de cana-de-açúcar.

Verificou-se que o contribuinte excluiu, integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período (parte A do LALUR), os custos da lavoura em formação e, em contrapartida, adicionou o custo excluído, quando do ajuste do lucro líquido do período, nos quatro anos seguintes.

A fiscalização considerou que a depreciação acelerada incentivada excluída pelo contribuinte não encontra respaldo na legislação, ocasionando redução indevida do IRPJ e da CSLL, vez que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão que, por sua vez, não são alcançadas pelo benefício consistente na dedução integral dos valores no próprio ano de aquisição.

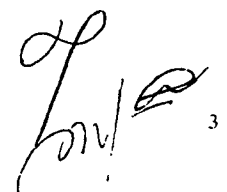
Foram reconstituídas as bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL, excluindo-se:

- a) as exclusões do lucro líquido dos exercícios, referentes às depreciações aceleradas incentivadas das lavouras em formação (lavoura de cana de açúcar);
- b) as adições do lucro líquido dos exercícios, referentes às depreciações aceleradas incentivadas - reversões - lavoura em formação (lavoura de cana de açúcar).

Como enquadramento legal dos lançamentos, foram referidos os seguintes dispositivos legais:

a) para o IRPJ: arts. 248, 249, inciso I, 251, 273, inciso II, 274, 307, parágrafo único, inciso IV e 334 do RIR/99;

b) para a CSLL: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.



3

Em razão do ajuste, foram também lançadas multas isoladas devido à falta de recolhimento dos valores relativos ao IRPJ e à CSLL sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimo e/ou balanços de suspensão e redução.

Como enquadramento legal do lançamento da multa isolada, citou-se: arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

No julgamento da impugnação, os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Brasília afastaram as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, decidiram pela redução parcial dos lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2004, excluindo-se do valor tributável no exercício de 2004 (mês de agosto, conforme LALUR às fls. 199 e 201), o valor relativo à reversão da depreciação acelerada da Lavoura de Eucalipto, de R\$ 36.693,04, o qual não havia sido considerado pela Fiscalização e mantendo integralmente os lançamentos referentes aos anos de 2003 e 2005, assim como a multa isolada relativa ao IRPJ-Estimativa e à CSLL-Estimativa correspondentes aos períodos de apuração de janeiro/2003 a dezembro/2005.

A decisão recorrida contou com a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*ATIVIDADE RURAL. LAVOURA CANAVIEIRA.*

*Os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão; portanto, nesse caso, não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição, visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade.*

**MULTAS ISOLADAS DO IRPJ E DA CSLL, DEVIDOS POR ESTIMATIVA MENSAL.**

*Aplica-se a Multa Isolada sobre as diferenças de recolhimento de IRPJ-Estimativa e CSLL-Estimativa devidos mensalmente.*

**MULTA DE OFÍCIO**

*Encontrando-se o contribuinte sob procedimento de Fiscalização, e não se configurando evidente intuito de fraude, aplica-se a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.30/96 sobre a totalidade ou diferença de tributo devido apurado em cada período de apuração. A multa de mora de 20% é restrita a procedimento espontâneo.*

**TAXA SELIC**

*A aplicação taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC como índice para efeitos do cômputo dos juros de mora em percentual acima de 1% ao mês decorre da faculdade legal do § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN*



*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. - Incabível a discussão de que a norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, os quais deverão ser observados pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto, não cogitam estes princípios de proibição aos atos de ofício praticados pela autoridade administrativa em cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

**REFLEXO**

*Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.*

Cientificado em 07/07/2008 (fl.658), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/08/2008 (fl.668-713) em que reforça as razões da impugnação, contestando a decisão de primeira instância.

Sustenta, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa, por existirem irregularidades na descrição dos fatos e enquadramento legal dos autos de infração, que deixaram de mencionar quais normas legais especificamente foram infringidas e não mencionaram as glosas das depreciações aceleradas dos custos com implantação das lavouras de seringueiras, de madeira de lei e de eucalipto. Ainda aponta a decadência do direito de a Receita Federal questionar a utilização da depreciação acelerada incentivada relativa aos períodos-base encerrados até dezembro/2002, devendo ser reconhecida a homologação tácita das exclusões realizadas pelo contribuinte até o período-base de 2002, desconsiderando as respectivas reversões nos anos subseqüentes para efeito da reconstituição da base de cálculo.

Quanto ao mérito, discorre sobre o fundamento da autuação ao considerar que as culturas de cana-de-açúcar são tecnicamente objeto de exaustão e não depreciação. Alega que as normas legais citadas no auto de infração (art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02) não se aplicam à infração imputada e que os Despachos Decisórios DRF-ANA nº 192/2007 e 202/2007 (e Despachos Decisórios DRF-ANA nº 193/2007 e 204/2007) têm fundamentação prolixa, desconexa e incongruente, não indicando com precisão qual o enquadramento legal que ampara a pretensão fiscal. Em seguida, afirma que a legislação que instituiu o benefício da depreciação acelerada da atividade rural – parágrafo 2º do art. 12 da Lei nº 8.023/90, que vigorou até 31/12/95, quando revogada, foi reinstituído em seguida pelo art. 7º da MP 1.459/96. Entende que, uma vez comprovado que o benefício da depreciação acelerada incentivada da atividade rural aplica-se à lavoura de cana-de-açúcar, a autuação deve ser cancelada.

Aduz que os custos de aquisição e formação da lavoura de cana-de-açúcar são bens do ativo permanente imobilizado, sujeitos à depreciação, se enquadrando no conceito de culturas permanentes, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.



Alega que, de acordo com a Lei das S/A, a companhia deverá registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades, conforme art. 179, IV, da lei. Cita o Pronunciamento VII do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, no sentido de que “classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário”.

Aponta que os custos necessários à manutenção da atividade da companhia que contribuirão para geração de receitas em diversos exercícios subsequentes são registrados no ativo imobilizado, como são os recursos aplicados na formação da cultura canavieira.

Sustenta que o art. 183, § 2º, da Lei das S/A impõe o registro periódico da diminuição do ativo imobilizado através da depreciação, amortização e exaustão.

Afirma ser totalmente infundada a conclusão dos Julgadores de que “*pelo fato de nos ciclos da cultura canavieira, a touceiral soqueira é aparte subterrânea da cana-de-açúcar que permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, sendo que somente após quatro, cinco cortes a cultura da cana se torna economicamente inviável se configura o fenômeno da exaustão*”, o que afirma não condizer com a realidade, pois no caso da cana-de-açúcar não ocorre o esgotamento (as raízes não desaparecem) como é o caso dos recursos minerais ou de florestas naturais, cuja exploração tem como consequência o desaparecimento do bem ou direito. Conclui que, à luz da legislação comercial, a cana-de-açúcar é sujeita à depreciação, pois, não sendo a cana-de-açúcar recurso mineral ou florestal, a alínea “c” do art. 183 mencionada pela decisão para justificar que a cana se sujeita à exaustão é inadequada uma vez que dispõe “*exaustão, quando corresponder à perda de valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração*”.

Apresenta parecer da empresa Mensure Avaliação e Consultoria Empresarial Ltda, que conclui que: “*ao canavial se aplica o conceito da depreciação, a exaustão somente se aplica aos recursos minerais e florestais naturais*”.

Sobre a legislação do Imposto de Renda, afirma que o art. 307 do RIR/99 é incisivo ao determinar que “*podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal*”, e que é exatamente o que ocorre na cultura canavieira, em que o caule é cortado a cada safra, provocando o desgaste das touceiras/soqueiras que permanecem intocadas subterraneamente, sendo que nos bens sujeitos à exaustão ocorre exatamente o contrário, como jazidas de petróleo, minério, cultura de florestas, onde o bem desaparece.

Cita o entendimento da RFB, expresso na Solução de Consulta nº 33/1987, com base no Parecer Normativo nº 18/79, é de que “*o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação*”, o qual foi confirmado na ementa do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383/1995: “*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*”.



Sustenta que o art. 183, § 2º da Lei 6.404/76 restringe a exaustão aos custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas, sendo assim inapropriado o cômputo sob a denominação de quotas de exaustão fora das hipóteses veiculadas nessa lei.

Para respaldar seu entendimento cita os ensinamentos do Prof. Alkindar de Toledo Ramos, que foram somente parcialmente transcritos no Despacho Decisório nº 192, bem como trabalhos técnicos da EMBRAPA.

Afirma que os autos de infração estão equivocados ao enquadrar a lavoura de cana-de-açúcar no conceito de recursos florestais, e também ao considerar sua atividade rural como *"cultivo de florestas que se destinam ao corte para comercialização, consumo ou industrialização"*, quando o conceito legal correto da atividade que exerce é "a agricultura", prevista no art. 2º, I, da Lei nº 8.023/90.

Sustenta que a assertiva que fundamentou a Solução de Divergência Cosit nº 12/2003, de que *"as isenções ou abrandamentos de ônus de tributos devem ser interpretados restritivamente no Direito Tributário"*, não encontra amparo nas hipóteses previstas no art. 111 do CTN, que transcreve.

Aduz que ao interpretar literalmente a norma que estabelece que *"Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição"*, não se pode abstrair do termo "terra nua", evidenciando-se o sentido amplo da palavra "depreciação" e que segundo decisões do STJ, que menciona, não pode a chamada interpretação literal suprimir o efetivo alcance do dispositivo interpretado.

Cita o acórdão do Conselho de Contribuintes (101-93.859) que acata o amplo sentido do termo depreciação, ao se referir ao gado bovino e aves poedeiras adquiridas, por isso improcedente e descabida a distinção pretendida pelo auditor fiscal com relação aos bens sujeitos à depreciação ou à exaustão, fundada apenas na discussão semântica, a qual leva à violação do art. 150, II, da Constituição Federal, tratando-se de questão eminentemente teórica, sem nenhuma conotação prático-normativa. Transcreve trechos do Acórdão nº 101-94.597 do Conselho de Contribuintes para esclarecer a questão.

Aponta equívoco também no cálculo dos autos de infração, pois, estando alcançados pelo instituto da decadência, os valores dos custos de formação da lavoura relativos a períodos-base encerrados até dezembro/2002 não podem refletir nos anos posteriores, devendo ser recomposta a base de cálculo.

Sobre as Multas Isoladas, entende que sendo considerado improcedente o lançamento do IRPJ, automaticamente será considerada insubsistente a exigência de multas isoladas e, caso seja considerado procedente, a multa já está incidindo sobre as diferenças calculadas pela Fiscalização, não devendo ser exigida isoladamente, conforme jurisprudência reiterada do Conselho de Contribuintes.

Entende que a aplicação da multa de 75% é descabida, pois o IRPJ que supostamente deixou de ser pago em decorrência da depreciação acelerada incentivada foi efetivamente recolhido por ocasião da adição dos encargos da depreciação normal nos anos posteriores, não havendo que falar em falta de recolhimento de tributos, como previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.



Afirma que o procedimento adotado pela impugnante, caso venha a ser tido por incorreto, resultou no mero diferimento do IRPJ e da CSLL, e não na ausência de recolhimento, devendo ser aplicada a multa de mora limitada a 20%, não havendo razão para aplicação de multa de 75% de ofício, pois o procedimento não tem a conotação de simulação ou fraude.

Quanto à aplicação da taxa de juros SELIC, entende que a mesma significa evidente aumento de tributo sem lei específica, o que ofende o art. 150, I, da CF, além de contrariar os princípios da anterioridade, da indelegabilidade da competência tributária e da segurança jurídica. Menciona trechos de decisões judiciais e doutrina para concluir que em matéria tributária, os juros devem obedecer ao parágrafo 1º do art. 161 do CTN, que estabelece que os juros serão da ordem de 1%.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso deve ser conhecido.

### PRELIMINARES

#### a) Nulidade por cerceamento do direito de defesa

A recorrente aponta nulidade do lançamento por irregularidades na descrição dos fatos e enquadramento legal, assim como falta de explicitação da glosa das depreciações aceleradas dos custos com implantação das lavouras de seringueiras, de madeira de lei e de eucalipto.

Considerando-se os fundamentos legais constantes dos autos de infração, conforme relatado (para o IRPJ: arts. 248, 249, inciso I, 251, 273, inciso II, 274, 307, parágrafo único, inciso IV e 334 do RIR/99; para a CSLL: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02), e diante dos precisos argumentos de defesa, verifica-se que o recorrente não teve prejudicado seu direito de defesa.

#### b) Decadência

O recorrente alega que os valores dos custos de formação da lavoura relativos a períodos-base encerrados até dezembro/2002 estariam alcançados pela decadência, não podendo refletir nos anos posteriores e que a base de cálculo deve ser recomposta, devendo ser desconsideradas as adições que se refiram a exclusões realizadas em períodos anteriores a 2002, consideradas tacitamente homologadas.

Como bem observado pelo julgador *a quo*, a planilha de fl 206, referente às infrações apuradas nos anos-calendário 2003 e 2004 e a planilha de fl. 266, relativa ao ano-calendário 2005, não se verifica o cômputo de valores das exclusões realizadas pelo contribuinte até o período-base de 2002, não havendo que se falar em decadência.

### MÉRITO

#### Glosa de despesas - exclusão indevida de depreciação incentivada

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

*Art. 6º. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser*



*depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*  
(destaquei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*



*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

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

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

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

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

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

Cumprе esclarecer que a Administração Tributária reformou a Solução de Consulta SRRF/10RF nº 120, de 2001, referida pela recorrente, que previa que “*não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados — depreciação, amortização ou exaustão — mas sim a efetiva realização do investimento destinado a atividade que se deseja fomentar*”.

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

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

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



(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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



12

(...)” (grifamos)

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

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

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

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

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

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

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



Observa-se, ademais, que em relação aos recursos minerais, existe a previsão legal de um incentivo específico, que não se estende aos recursos florestais. A disposição dos temas no RIR/99, por si só, confirma o tratamento distinto dado pelo legislador tributário entre os institutos “depreciação” e “exaustão”, para fins de incentivo, conforme esquema abaixo:

Subtítulo III – Lucro Real

Capítulo V – Lucro Operacional

Seção III – Custos, despesas operacionais e Encargos

.....

**Subseção III – Depreciação Acelerada Incentivada**

*Atividade Rural*

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

.....

**Subseção IV – Amortização**

.....

**Subseção V – Exaustão de Recursos Minerais**

*Exaustão Mineral Incentivada*

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

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

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

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

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

 14

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

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

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

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

*[...]*

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

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

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

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

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

#### **0.14.4 – Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais**

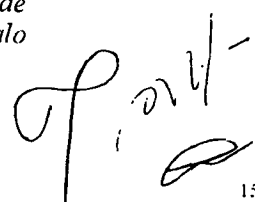
*10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.*

*10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:*

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

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

.....



#### **10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas**

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

.....

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

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

*a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com 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/indicc/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;



16

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

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

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

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

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

#### ***Bens Depreciáveis***

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

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

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

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

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

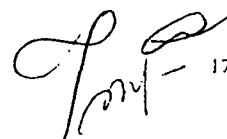
*Parágrafo único. Não será admitida quota de depreciação referente a (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §§ 10 e 13):*

*[...]*

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

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

*Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à*

 17

*diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração*



*mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar ... cafeeicultura 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 sinónimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinónimo 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".*

 19

*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 qualquer 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 esgotados (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei).*

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

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

*não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes. Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados. (pg.71;destaquei).*

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

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

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



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

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

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

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

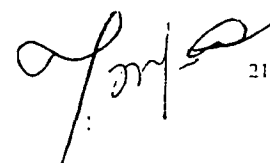
*LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.*

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

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

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

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

 21

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

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

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

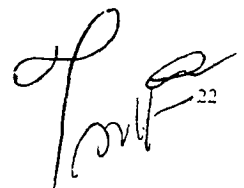
*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com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

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

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

- (i) Depreciação é um termo abrangente, que agrega depreciação, amortização e exaustão;
- (ii) O ativo referente à cana-de-açúcar não é um recurso que se esgota fisicamente ao longo de sua vida útil;
- (iii) O ativo referente à cana-de-açúcar possui somente características de um ativo depreciável.

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



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

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

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

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

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

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

As demais questões decorrentes da manutenção da glosa, todavia, deixam de ser apreciadas, em razão da posição defendida no presente voto ter sido vencida durante a sessão de julgamento, por dela discordar a maioria do colegiado.

  
Viviane Vidal Wagner



## Voto Vencedor

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta – Redatora designada

Peço vênia à relatora, para discordar do seu entendimento acerca da possibilidade de utilização do benefício da depreciação acelerada incentivada de que trata o artigo 314 do RIR/99 (transcrição do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001) na determinação do cálculo do IRPJ e da CSLL para os anos-calendários de 2003 e 2005. Concluiu a relatora, em sua brilhante exposição, que a lavoura canavieira, enquanto ativo permanente, está sujeita à exaustão e, não, depreciação, logo, não estaria alcançada pelo benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada já mencionado.

A seguir, demonstraremos que são procedentes os argumentos trazidos pela recorrente em sua Impugnação e também em seu Recurso Voluntário uma vez que a lavoura canavieira se sujeita sim à depreciação. Foi essa a convicção formada pela maioria dessa Turma de julgamento.

Nos termos do artigo 179, IV, da Lei nº 6404/1976, com alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, a sociedade deve registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades:

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

...

*IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto os bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controles desses bens."*

Nesse mesmo sentido, o Pronunciamento VII do IBRACON afirma que:

*"Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou transformação em numerários" ("Princípios Contábeis", IBRACON, 2ª Edição, Editora Atlas, p.87).*

Como já dito e repetido no voto vencido, onde não restou dúvidas, a lavoura de cana-de-açúcar se estende por duração superior a um ano, portanto, deve ser classificada no ativo permanente. Temos decisões nesse sentido neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber: Acórdãos nº 103-18.812 (Processo 1046900442892-98) e nº 104-19.138 (Processo 108650004159817).



Ao longo do tempo, há o decréscimo desse ativo permanente, fatos que serão representados contabilmente com base numa das alternativas de que trata o artigo 183, parágrafo 2º, letras “a” e “c”, da Lei das S/A ou nº 6404/1976, como segue:

“§2º - 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 desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

.....

b) 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.”

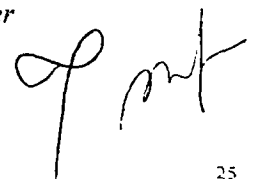
Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando 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 bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.

Segundo a recorrente, diz em seus Memoriais, com respaldo em doutrina e laudos periciais:

“ De fato, o plantio da cana-de-açúcar se dá através de mudas (toletes), que se fixam na terra e se denominam touceiras (os toletes com as suas raízes). Essas mesmas touceiras se desenvolverão e se tornarão colmos, que serão os “caules” da cana a serem cortados para a produção, dentre outros produtos, de açúcar e álcool. O que se corta da cana-de-açúcar, pois, são os colmos, safra a safra, até que eles se tornem pobres em sacarose por conta dos sucessivos cortes e torne inviável, economicamente a lavoura anteriormente constituída, devendo o produtor, nesse momento, constituir uma nova lavoura para a respectiva exploração.

Mas, durante toda a existência da lavoura, a cana plantada subsiste, invariavelmente, com a sua touceira (que, após o primeiro corte, se chama soqueira), ainda que um indivíduo eventualmente margeie a lavoura sem vê-la, visto que a cana está fincada e enterrada sob a terra. O que se cortou, na verdade foi o seu colmo, a cana, todavia, lá permanece, viva, com sua touceira/soqueira enraizada na terra, pronta para crescer novamente.



*A lavoura de cana-de-açúcar, assim, enquanto formada, safrá a safrá, permanece o tempo todo na terra – diferentemente do que ocorre com a exploração econômica de uma floresta, em que as árvores são cortadas e mortas, para plantação de outras, se for o caso (aquí, sim, caso de exaustão). A cana-de-açúcar permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, da mesma forma que uma árvore permanece viva após cada colheita de frutos e podas.*

A recorrente apresentou Parecer da empresa Mensure Avaliação e Consultoria Empresarial Ltda, que também concluiu dessa forma: *“ao canavial se aplica o conceito da depreciação, a exaustão somente se aplica aos recursos minerais e florestais naturais”*.

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, Ipiranda de Açúcar e Alcool S/A e controladas, *“quanto à classificação dos custos realizados na cultura de cana: exaustão ou depreciação?”*, elaborado, em fevereiro de 2012, pelo Prof. Ariovaldo dos Santos. 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.

Nesse sentido, a recorrente citou a Solução de Consulta nº 33, de 1987, segundo a qual o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação. A sujeição à depreciação também foi confirmada pelo Parecer MF/SRF/Cosit/Dirir nº 1.383/1995, cuja ementa assim dispõe: *“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”*.

Ainda, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já decidiu dessa forma, consoante Acórdãos de nº 1402-00.914 de 2012; e, 104-19.138, de 2002.

A autoridade autuante entendeu que houve redução indevida por estar sujeita à exaustão e, não, à depreciação, o que restou combatido nesse voto. Assim, conclui-se que a recorrente tem direito ao benefício fiscal de que trata o artigo 6º da Medida Provisória 2.159-70/2001, transcrito no artigo 314 do RIR/99, *in verbis*:

*“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 depreciação integral no ano da aquisição é aplicável tanto ao IRPJ como à CSLL, pelos mesmos motivos acima exarados. Logo, o voto é no sentido de dar provimento ao recuso voluntário.

*Nereida de Miranda F. Horta*

Nereida de Miranda Finamore Horta, redatora designada

