



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

Processo nº 13116.002967/2007-55
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.983 – 1ª Turma
Sessão de 06 de julho de 2017
Matéria IRPJ - DEPRECIÇÃO RURAL INCENTIVADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JALLES MACHADO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Ementa:

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno

dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam os autos de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 825/857) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1202-000.795 (e-fls. 793/819), pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2012, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa aos anos-calendários de 2003, 2004, e 2005, tratou das infrações tributárias (1) depreciação incentivada da atividade rural e (2) multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 493 e segs).

A Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada parcialmente procedente pela primeira instância (DRJ), para efetuar ajustes na base de cálculo do ano-calendário de 2004. Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, ao qual foi dado provimento para afastar integralmente as exigências.

Foi interposto pela PGFN recurso especial, suscitando a existência de divergência jurisprudencial com relação a duas matérias: a primeira, de que a atividade empreendida pela Contribuinte não poderia ser considerada atividade rural e, por consequência, não haveria que se falar em depreciação acelerada incentivada, exclusiva para a atividade rural;

e a segunda, de que os custos com a formação da lavoura de cana de açúcar estariam sujeitos à exaustão, a eles não se aplicando a depreciação.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 878/881 deu seguimento ao recurso especial da PGFN apenas com relação à segunda divergência (exaustão vs. depreciação). Cientificada deste despacho, a Procuradoria da Fazenda Nacional não interpôs agravo (e-fls. 911-912).

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal.

O Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 489/490) discorre que a Contribuinte estava excluindo, integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período (parte A do LALUR), os custos da lavoura em formação e, em contrapartida, adicionava o custo excluído nos quatro anos seguintes, nos ajustes do lucro líquido do período.

Na descrição dos fatos que integra os autos de infração do IRPJ e da CSLL (e-fls. 495 e 509), informa o autuante que reconstituiu as bases de cálculo destes tributos da seguinte forma:

“(...) 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).”

Os demonstrativos dos ajustes feitos às bases de cálculo, acima relatados, encontram-se nos autos: e-fls. 216/217 (IRPJ AC 2003 e 2004), e-fls. 276/277 (IRPJ AC 2005), e-fls. 383/384 (CSLL AC 2003 e 2004) e e-fls. 431/432 (CSLL AC 2005).

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada **parcialmente procedente** pela 2ª Turma da DRJ/Brasília, nos termos do Acórdão nº 03-24.519 (e-fls. 629/659), conforme ementa a seguir.

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.*

A parte provida pela DRJ corresponde a um ajuste na base de cálculo do ano-calendário de 2004, por verificar que neste ano a fiscalização deixou de considerar que o contribuinte escriturara no LALUR, como adição ao lucro líquido, o valor de R\$ 36.693,04, a título de “Reversão da depreciação acelerada da lavoura de eucalipto”, tanto para fins de IRPJ quanto de CSLL.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 680/725) pela Contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2012.

Decidiu o Acórdão nº 1202-000.795 (e-fls. 793/819) dar provimento ao recurso voluntário, para afastar integralmente as exigências, conforme ementa a seguir.

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.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 825/857). Na parte em que admitido o recurso (conforme o despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 878/881), discorre a Procuradoria 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, os quais estariam sujeitos à exaustão.

O despacho de encaminhamento de e-fls. 893 atesta que o contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria, e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da Procuradoria, conforme termo de e-fls. 886, não apresentou nem recurso especial nem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 878/881, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do Recurso Especial da PGFN.

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

Registre-se que esta matéria foi tratada pelo presente Colegiado recentemente, pelos acórdãos nº 9101-002.214, na sessão de 03/02/2016, e nº 9101-002.798, na sessão de 09/05/2017.

Nesse sentido, aplico meu entendimento já proferido no mencionado Acórdão nº 9101-002.798.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

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

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

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

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

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

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

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

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

a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com tratos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e

b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício. (destaquei)

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

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

(i) por se tratar a depreciação da perda de eficiência ou capacidade produtiva de bens do Ativo Permanente que são úteis a mais de um ciclo de produção, estão sujeitos a ela a máquinas, tratores, animais reprodutores ou de trabalho, fruticultura, dentre outros;

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

(iii) finalmente, considerando que, enquanto as propriedades físicas se deterioram física ou economicamente, os recursos naturais exauríveis se esgotam, na proporção em que são extraídos os recursos naturais, registra-se a exaustão deste recurso, uma vez que o esgotamento é a extinção dos recursos naturais e a exaustão é a extinção do custo ou do valor desses recursos naturais. Como esclarece o autor do estudo, in verbis: exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, a cana-de-açúcar, as pastagens artificiais etc. (destaquei)

Sob esse aspecto, distinguem-se claramente a cultura da cana-de-açúcar da fruticultura, por exemplo, haja vista que, neste caso, o aproveitamento econômico do bem não compromete sua existência, por se limitar à extração dos frutos, enquanto na exploração canavieira, o resultado econômico apenas se verifica

com o sacrifício da própria planta, a qual se esgota e se torna imprestável após três ou quatro ciclos produtivos. Nesse caso, assim como nas florestas ou jazidas minerais, ocorre o esgotamento do próprio recurso natural com o passar do tempo.

Como se pode observar, a cultura pode ser classificada como temporária ou permanente. A primeira é extinta pela colheita, demandando um novo plantio, como o arroz, feijão e milho, e o custo de plantação é escriturado no Ativo Circulante. O segundo caso trata de culturas que duram mais de um ano ou proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café, cana-de-açúcar, pastagem artificial, dentre outros, situação na qual os dispêndios para sua formação são contabilizados no Ativo Permanente Imobilizado.

As culturas contabilizadas no Ativo Permanente podem estar sujeitas à depreciação ou exaustão, a depender da sua natureza. Sujeitas à depreciação são aquelas **frutíferas**, do qual se pode extrair o **fruto**, como café ou uva, por exemplo. Por outro lado, aplica-se à exaustão aquelas cuja extração demanda o sacrifício da planta em si, como a pastagem artificial, a cana-de-açúcar, as florestas artificiais ou não (pinus, araucária, eucalipto, dentre outras).

Vale investigar, com maior precisão, o conceito de **fruto**, que se mostra relevante para apreciação do caso concreto.

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

Bens Depreciáveis

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42).

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

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

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

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

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

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

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

Vale recorrer novamente ao mencionado voto, que faz referência a doutrina especializada, do qual transcrevo na sequência.

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

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

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

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

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

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

menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc.

*Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de **exaustão**, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei). (pg. 65, op. cit.; destaquei).*

O que se observa com clareza, pelas conclusões doutrinárias e do citado Parecer Normativo CST nº 18, de 1979 (publicado no DOU em 17/04/1979), é que a depreciação dos recursos de origem florestal aplica-se apenas àqueles que produzem **frutos**. Nesse contexto, é direta a assertiva no sentido de que, *no que tange às culturas permanentes, as florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos*. Assim, *o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva*.

Percebe-se claramente que o conceito de **fruto** é aquele adotado pela biologia, no qual consiste em **estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor**. Precisamente a situação da cultura do café, laranja, uva, dentre outras.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre da retirada do fruto, mas da extração da formação vegetal em si (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a **exaustão** prevista no art. 344 do RIR/99.

A diferença é bem delineada pelo doutrinador:

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

É incontroverso que a extração da cana-de-açúcar demanda o corte do caule, **não havendo em se falar em floração e formação do fruto**. Ou seja, trata-se de processo que guarda semelhança maior com o que ocorre em pastagens e florestas artificiais, como eucalipto, por exemplo, do que com árvores frutíferas. Impossível se falar em extração de frutos, elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente, de uma cultura de cana-de-açúcar.

Portanto, para a matéria, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

Enfim, há que se registrar que, como a decisão recorrida deu provimento integral ao recurso de Contribuinte, remanesceram matérias que não foram apreciadas pela turma *a quo*.

Tanto que no voto vencido constou a seguinte observação:

“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.”

Assim, devem os presentes autos retornar para a turma *a quo* apreciar as demais matérias aduzidas no recurso voluntário:

a) improcedência da exigência de multas isoladas em concomitância com a multa de ofício;

b) improcedência da aplicação da multa de 75%, 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, de sorte que o procedimento adotado pela Impugnante, caso venha a ser tido por incorreto, (...) resultou no mero diferimento do IRPJ, e não na ausência do seu recolhimento, e a multa aplicável seria então a multa de mora, prevista no art. 61 da Lei n. 9.430/96, a qual é limitada a 20%;*

c) ilegalidade da utilização do cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

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

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de julho de 2017, a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN”), sendo recorrido **JALLES MACHADO S/A** (doravante

“contribuinte”), em face do acórdão n. 1202-000.795 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”).

Nesta declaração de voto, permissa vênia, 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.

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

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

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

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

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

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

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

Resposta

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2010, 2011

ATIVIDADE RURAL. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. 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.

Nesse seguir, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto