



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.720560/2009-75
ACÓRDÃO	1102-001.590 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JALLES MACHADO S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO ADQUIRIDO POR PESSOA JURÍDICA QUE EXPLORA ATIVIDADE RURAL E QUE NÃO CONSTITUI TERRA NUA. POSSIBILIDADE DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. PREVISÃO DO ART. 6º DA MP 2.159/2001.

O art. 6º da Medida Provisória 2.159/2001 permite a depreciação acelerada incentivada de bens do ativo permanente adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, exceto a terra nua. O art. 111 do CTN veda a ampliação ou restrição da interpretação do dispositivo. Há, portanto, a impossibilidade de se exigir outros requisitos que não dispostos em lei para fruição do direito a depreciação acelerada.

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. COMPENSAÇÃO DE DIMINUIÇÃO DE IMPOSTO LANÇADO EM PERÍODOS POSTERIORES. FALTA DE PROVA.

O ônus da prova de um elemento modificativo do direito constituído em lançamento de ofício cabe a quem alega e, no caso, caberia a prova efetivada pelo sujeito passivo. Prova não constituída nos autos que impossibilita saber se os valores excluídos a título de IRPJ foram adicionados nos anos posteriores.

JUROS SELIC E MULTA. PEDIDO DE LIMITAÇÃO DOS JUROS A 1% AO MÊS E REDUÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Processo de apreciação de saldo negativo e crédito, não há imposição de multa e juros. E mesmo que houvesse, os juros Selic e a multa são exigidas por imposição legal, sendo vedado a este colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma, vide Súmula CARF n. 02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Fernando Beltcher da Silva, que negavam provimento. O Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa acompanhou a Relatora pelas conclusões. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Despacho Decisório que não homologou compensações declaradas em PER/DCOMP, no qual o contribuinte intentou compensar débitos de IPI, COFINS e PIS com a utilização de crédito do IRPJ (saldo negativo), cujas origens foram pagamentos realizados por estimativas compensadas com saldos de períodos anteriores, bem como imposto de renda retido na fonte.

Conforme relata o Despacho decisório:

(...) o contribuinte contabiliza em conta de ativo permanente imobilizado (lavoura de cana) os custos apropriados para a formação da lavoura canavieira.

A empresa entende que por ser uma pessoa jurídica que explora atividade rural (nos termos do art. 58, inciso VI, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99), teria direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 307, II, e 314 do RIR/99, podendo depreciar

integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira.

De fato, o contribuinte está utilizando o benefício da depreciação acelerada incentivada e está depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta lavoura de cana de açúcar, senão vejamos:

O sujeito passivo está excluindo, integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período (Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR), os custos da lavoura em formação - fl. 209.

Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos anos, nos ajustes do Lucro líquido do período, no LALUR-fl. 209

Dado este cenário, o Despacho Decisório adota as seguintes razões para negativa do pedido de compensação:

- (i) O benefício, destinado às pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado (lavoura em formação), no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização de ativos nem a exaustão de recursos florestais;
- (ii) Os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade no qual alega que o indeferimento da compensação está em desacordo com a legislação tributária e com a jurisprudência do CARF.

Conforme relatório constante do Acórdão de Impugnação, a Contribuinte adota as seguintes razões em sua defesa:

Originalmente, o benefício da depreciação acelerada foi instituído pela Lei nº 8.023, de 1990 (art. 12, § 2º).

“Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano de sua aquisição.”

E, após sua revogação foi reintroduzido pelo art. 6º da Medida Provisória 1.459-70, de 21/05/1996.

“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 sua aquisição.”

Inexistente, portanto, qualquer vedação ou exceção à possibilidade de utilizar o benefício da depreciação acelerada incentivada, criado para estimular a atividade rural, e o único requisito imposto pela lei é de que o bem objeto da depreciação seja adquirido para utilização nesta atividade.

Alega que os custos de aquisição e de formação da lavoura cana-de-açúcar são bens do ativo permanente (imobilizado), sujeitos à depreciação. Discorre sobre a lavoura canavieira, do preparo do solo à colheita. Alega a possibilidade de fazer em média cinco cortes consecutivos. O valor econômico do canavial advém do colmo, no qual se encontra o caldo, fonte da sacarose. Não são, portanto, culturas temporárias que se extinguem pela colheita, seguidas de um novo plantio, mas sim culturas permanentes, porque de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem necessidade de novo plantio, conforme definido em Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica.

Afirma que o registro contábil dos custos com a formação da lavoura canavieira deve atentar para as disposições constantes na Lei das S.A. (art. 179, IV) que reproduz.

Aduz ainda que o pronunciamento VII do Instituto Brasileiro de Contadores (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 a transformação em numerário”.

Assim, no caso da impugnante, registram-se no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura, em suas diversas etapas, porque são dispêndios incorridos, necessários à manutenção da atividade da companhia e que contribuirão para a geração de receitas em diversos exercícios sociais subsequentes, devem ser apropriados no período para os quais contribuirão na geração de receitas.

A autoridade autuante fundamenta a não homologação da compensação, afirmando que a cana-de-açúcar é equiparada a um recurso florestal, do qual se extrai a própria árvore e não os seus frutos, estando submetida, não à depreciação e sim à exaustão, inexistindo, conseqüentemente, previsão legal para a depreciação realizada pela contribuinte.

A impugnante afirma que a cana-de-açúcar não é recurso florestal; o seu fruto, para efeitos econômico, contábil e jurídico, é o caule; as touceiras não se extinguem, apenas diminuem a capacidade produtiva, sendo erradicadas quando sua exploração passa a ser anti-econômica.

Define depreciação, amortização e exaustão, diferenciando ainda os bens que estão sujeitos à depreciação (os que perdem seu valor econômico devido ao desgaste pelo uso, de sua utilização na atividade da companhia) e à exaustão (aqueles que se esgotam com o curso do tempo, por força da exploração, perdendo as suas propriedades físicas). Ressalta que na depreciação, não há o desaparecimento físico do bem, o que ocorre na exaustão.

A fiscalização adota, equivocadamente, a premissa de esgotamento da cana-de-açúcar, porque as raízes não desaparecem, e poderiam proporcionar novos

cortes. Isto não ocorre porque seria economicamente inviável, uma vez que a manutenção das soqueiras/touceiras torna-se onerosa comparando-se com o baixo custo dos frutos que seriam produzidos.

Alega que a legislação (art. 183, § 2º, alínea “c”, da Lei nº 6.404, de 1976) restringe a exaustão, exclusivamente, aos custos relacionados aos recursos minerais e florestais, sem qualquer referência à formação de lavouras agrícolas. Conclui ser inapropriado estender a exaustão à lavoura.

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

I - as aplicações em instrumentos financeiros;

(...)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão;

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

VI – (revogado);

(....)

§ 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;

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;

(...)

Os custos com a formação da lavoura canavieira devem ser submetidos à depreciação, porque os sucessivos cortes da planta não as destroem nem as consomem. Alega ainda que é inaplicável ao caso concreto o instituto da exaustão porque se refere apenas a recursos naturais (florestas, minas) e a cana-de-açúcar não é recurso florestal natural.

O art. 307 do RIR dispõe que “podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal”. Isto ocorre na lavoura canavieira, porque o caule (colmo) é cortado, provocando o desgaste das touceiras/soqueiras que permanecem intocadas (enterradas). Nos bens sujeitos à exaustão, ao contrário, há o desaparecimento (minérios e recursos florestais para cortes comerciais). Ressalta a inaplicabilidade ao caso em concreto do art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Também alega serem inaplicáveis o Parecer Normativo CST nº 18, de 1979, e a pergunta 57 do “Perguntas e Respostas”, que afirma serem passíveis de exaustão os gastos com formação da lavoura da cana-de-açúcar.

Enfim, a fundamentação do lançamento tem como base os seguintes conceitos: a) a cana-de-açúcar é sujeita à exaustão porque na sua colheita corta-se a própria cultura, b) os recursos florestais estão sujeitos à amortização ou exaustão e c) não há previsão legal que autorize a dedução integral no ano de aquisição dos custos apurados na conta do ativo imobilizado.

O Parecer Normativo nº 18, de 1979, e também o art. 307, II, do RIR dispõem que “podem ser sujeitos à depreciação os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos”.

Cita a Solução de Consulta nº 33, de 1987, que corrobora o entendimento doutrinário de que a lavoura canavieira está sujeita à depreciação. No mesmo sentido, o teor da ementa do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383, de 31/10/1995 (fl. 258).

Observa ainda que a expressão “destinados à exploração dos respectivos frutos” contida no parágrafo único do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, não se refere à colheita dos frutos, ou produto, mas ao fruto, significando o produto da exploração dos projetos florestais. Fruto tem significado mais amplo que frutas ou produtos das árvores.

Art. 6º A correção monetária prevista no artigo 1º deste Decreto-lei será também aplicada ao valor original de projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.

Parágrafo único. As cotas anuais de depreciação dos recursos florestais referidos neste artigo poderão ser calculadas sobre o valor original da floresta, corrigido monetariamente.

Reproduz doutrina que embasa a classificação de “canavial” como ativo imobilizado (fls. 257) e que os dispêndios aplicados na sua formação, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período base da aquisição.

Em regra, a Solução de Consulta editada pela RFB tem efeito vinculante para o contribuinte consulente e para o Fisco, mas, em relação a terceiros, tem efeito de simples interpretação e não tem força modificativa da Lei Tributária, não servindo para deixar de reconhecer as exclusões efetuadas pela Impugnante. Mesmo efeito deve ser aplicado à SD SRRF/4ª RF/DISIT Nº 05/2004 (custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar).

Aduz que, no caso da lavoura de cana, o conceito fenômeno de recomposição de capital mais adequado é o da depreciação (bens sujeitos ao desgaste por uso ou causa natural ou obsolescência normal). Depreciação, amortização e exaustão têm por objetivo registrar a diminuição do ativo imobilizado.

No caso da impugnante, o canavial é depreciado em cinco anos (20% por ano), ressaltando que as taxas de depreciação do setor sucroalcooleiro retratam as peculiaridades de cada empresa. Trabalhos técnicos da Embrapa corroboram a conclusão de que a lavoura canavieira submete-se à depreciação.

Anexa laudo de engenheiro agrônomo (fls. 277/278), que assim conclui.

“Assim, no caso específico da Jalles Machado S.A., considerando as condições climáticas e de fertilidade de solo encontrados na região onde encontra-se localizada a empresa, os canaviais permanecem economicamente viáveis em geral, até o quinto corte, portanto após esse período as lavouras são renovadas. Nesse caso a recomendação é que a depreciação dos custos de formação da lavoura seja calculada à razão de 20% (vinte por cento) ao ano.”

Também apresenta parecer (fls. 281/290) que avalia ser inaplicável “tratar a lavoura de cana-de-açúcar no mesmo patamar de análise das jazidas minerais, ao invés de tratá-la como um outro bem do ativo imobilizado”, e que a recomposição de capital ajusta-se mais à depreciação.

Faz referência a Acórdão da Primeira Turma do CARF, que permite verificar que o termo depreciação contido na norma que instituiu o benefício da depreciação incentivada não contém o sentido técnico-contábil estrito, mas sim o sentido amplo, na medida em que alcança também os institutos da exaustão e da amortização. (grifado na manifestação).

Registra que a pretensão fiscal viola a equidade (art. 150, II, CF) ao distinguir o produtor de cana-de-açúcar, do produtor de banana, chá mate, etc, posto que tenta impedir o primeiro de utilizar benefício fiscal (depreciação acelerada incentivada) sem haver expressa vedação legal, ressaltando que o CTN (art. 111, II) determina que a interpretação literal deve ser utilizada apenas na outorga de isenção. Reproduz ementas de decisões do STJ e da RFB (fls. 264/265).

As interpretações teleológicas e sistemáticas do benefício fiscal, depreciação acelerada da atividade rural, permitem concluir que, assim como as plantações de café, laranja, etc, poderiam aproveitar-se dele, o mesmo deve ocorrer com a plantação de cana-de-açúcar, pastagens cultivadas, capim santo, etc.

Reproduz três ementas de Acórdãos do Carf (fls. 268/269), que cada vez mais aceita a possibilidade de depreciar aceleradamente os custos incorridos na formação da lavoura canavieira.

Ato contínuo, o v. Acórdão recorrido considerou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

É incabível a homologação de compensação declarada quando ela estiver vinculada a direito creditório não reconhecido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual alega:

- (i) Que o art. 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001 deve ser interpretado e aplicado levando-se em consideração o texto constitucional (art. 187, I, CF) no sentido de que o legislador constituinte tem por pretensão, a partir de instrumentos de natureza tributária, incentivar, fomentar e induzir o exercício da atividade voltada para o agronegócio;
- (ii) Que há clara possibilidade de se interpretar o texto normativo do art. 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001 a partir de métodos como o gramatical, o histórico, o lógico, o sistemático, e o finalístico, visando atingir os propósitos veiculados de forma explícita e implícita naquele artigo;
- (iii) Que por se tratar de um incentivo que não tipifica nenhuma das hipóteses do art. 111, do Código Tributário Nacional, este não deve ser aplicado;
- (iv) Que mesmo que se aplique o art. 111 do CTN, inexistente impedimento à interpretação finalística, uma vez que não se confunde interpretação literal com restritiva, muito menos impeditiva de se buscar o adequado alcance do texto normativo em atenção à finalidade pretendida;
- (v) Seriam requisitos ao gozo deste direito de natureza tributária: (vii.a) - ser ativo permanente imobilizado (atualmente, ativo não circulante); (vii. b) – adquirido por pessoa jurídica; (vii. c) – ser pessoa jurídica que explora atividade rural, ou seja, exerça alguma das hipóteses do art. 2º da Lei n. 8.023/90 ou leis esparsas, como é o caso da agricultura (cultivo de cana), embora não exija a legislação que seja a única operação muito menos quanto à obtenção de receita; (vii.d) – que o ativo seja utilizado no exercício desta atividade rural, o que se aplicaria inclusive à Recorrente como

- agroindústria; (vii. e) – ser bem do ativo sujeito à depreciação, o que se aplicaria inclusive à cana e seus custos de formação pela agroindústria.
- (vi) O Parecer Normativo CST n. 18/1979, mencionado como elemento principal para a restrição do direito da Recorrente não foi elaborado na conjuntura e para a interpretação do art. 6º da MP n. 2.159/2001 de tal sorte que há de ser visto “cum grano salis”. Além disso o parecer não tem o condão de inovar, muito menos restringir o texto legal, sobretudo, criando com desígnios constitucionais e visando fomentar relevante atividade econômica do país, especialmente quando a legislação não concedeu abertura normativa à tamanha regulamentação restritiva;
 - (vii) Nem sempre a expressão depreciação é utilizada em termos precisos, a exemplo do CPC 27 que utiliza a expressão buscando se referir aos três institutos: depreciação, amortização e exaustão;
 - (viii) Quando da edição da Medida Provisória, havia um parecer MF/SRF/COSIT/DITIR n. 1.383/1995, que enunciava exatamente ser objeto da depreciação a cana e os custos de formação dos canaviais;
 - (ix) Antes mesmo desse Parecer COSIT e da Medida Provisória houve o 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), que consignou 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;
 - (x) Não consta em qualquer legislação de forma expressa, ou mesmo implícita, que a cana seria objeto de exaustão, sendo uma mera interpretação ilegal e contrária ao posicionamento que a própria Receita Federal chegou a exarar;
 - (xi) Há recente Parecer Técnico sobre a cultura da cana-de-açúcar (Memorando n. 7/2018-CPACT/CHGE, de 02 de março de 2018), onde a EMBRAPA, expressamente, por seu corpo técnico, reconhece que cada colheita de cana-de-açúcar se equivale a uma colheita de frutos, e que a perda de produtividade do canavial e conseqüentemente de valor econômico ao longo dos ciclos, se dá por depreciação e não exaustão;
 - (xii) Ao se analisar o CPC 29, que trata de ativos biológicos, consta expressamente a cana-de-açúcar, inexistindo em referido diploma normativo contábil qualquer menção à exaustão deste;

- (xiii) A depreciação acelerada incentivada não pode ser interpretada mediante a criação de distinções não previstas em lei que impeça determinadas culturas e agentes que explorem atividade rural de gozar deste direito. Além da ilegalidade e descumprimento da finalidade normativa, seria uma forma de violar a igualdade e razoabilidade, uma vez que se cria distinções sem qualquer causa ou justificativa plausível;
- (xiv) Os juros não podem ultrapassar 1% ao mês;
- (xv) A sanção imputada ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

Por fim, a Recorrente cita doutrina e diversos acórdãos do CARF favorável a tese por ele defendida e pede o provimento do Recurso.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE.

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, conheço dele.

2 DO MÉRITO.

O cerne da discussão refere-se à possibilidade de se aplicar o artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001, para fins de depreciação acelerada dos custos de formação da cana-de-açúcar.

Como método de explicação dos fundamentos, os argumentos do Recurso Voluntário da Recorrente serão apreciados dialeticamente.

2.1 DO MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 6º DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.159/2001.

O Recurso Voluntário sustenta, inicialmente, a impossibilidade de se aplicar o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Argumenta, em síntese, que a legislação **há de ser interpretada** “a fim de que se tenha uma **adequada aplicação ao setor**, principalmente, **atingindo os objetivos preconizados quando de sua criação.**” Argumenta que uma lei não pode ser interpretada de modo adstrito ao texto e que cabe ao intérprete aplicá-la de modo lógico, sistemático e finalístico, observando o texto constitucional e considerando todo o sistema jurídico. Firmada tal premissa, aduz que tributar de modo adequado o agronegócio não é privilégio, mas cumprimento do que determina a Constituição Federal e o “sistema jurídico brasileiro”.

Assim, apreciando textos constitucionais como os que regem a ordem econômica, política agrícola fundiária e a reforma agrária, entre outros, a Recorrente aduz que a norma deve ser interpretada de modo que garanta sua máxima efetividade, privilegiando-se assim mais a finalidade do que a chamada “interpretação literal”. Por fim, sustenta que seria um equívoco aplicar o artigo 111 do Código Tributário Nacional que apenas se aplica a isenção ou exclusão do crédito tributário e isenção, inaplicável, portanto, à depreciação.

Adoto, porém, outra perspectiva. Embora concorde que todas as normas devem ser interpretadas de modo sistemático e buscando sua finalidade, entendo que a aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional a casos de isenção confere segurança jurídica ao Fisco e ao contribuinte.

Adotar uma “interpretação literal” no contexto da norma, não significa dissociá-la do sistema jurídico, mas de respeitar seu conteúdo semântico esquivando-se de (a) estender sua aplicação para casos não previstos em sua hipótese de incidência, ainda que haja excelentes razões no ordenamento jurídico para que o legislador tivesse incluído tais casos no alcance de norma e (b) impor requisitos adicionais ou “implícitos”, não previstos no texto legal, construídos a partir de relações dialógicas com princípios, com outras normas do sistema ou com qualquer outros elementos que não estejam postos de modo intersubjetivo no texto legal.

Assim, o artigo 111 do Código Tributário Nacional é um reforço da legalidade e é um corolário do §6º do artigo 150 do Texto Constitucional que exige lei para qualquer modalidade de benefício ou incentivo fiscal. Por isso, a rigor, o artigo 111 do Código Tributário Nacional é norma redundante no sistema, pois a interpretação que privilegia a semântica da norma, não permitindo a imposição de critérios fora do texto, se aplica a qualquer benefício ou incentivo fiscal, em razão do texto do §6º do artigo 150, fora, evidentemente, as imunidades que são agraciadas pelo texto constitucional.

Ainda que assim não se pensasse, entendo que a depreciação acelerada é uma espécie, sim, de isenção. Ora, isenções são normas que mutilam os critérios da regra-matriz de

incidência tributária¹. A depreciação acelerada mutila o critério quantitativo, excluindo da base de cálculo valores que, não fossem a previsão normativa, seriam incluídos.

Por isso, concluo anotando dois pontos:

- (a) O artigo 111 do Código Tributário Nacional é aplicável ao caso em tela;
- (b) O artigo 111 do Código Tributário Nacional impede que se agregue, na hipótese de incidência da norma, requisitos que não estão explícitos no texto, seja para fins ampliativos, seja para fins restritivos.

Neste sentido, o STJ já se pronunciou (REsp n. 1109034/PR):

INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. (...)

É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis.

Por fim, aponto que o artigo 111 do Código Tributário Nacional é norma que garante segurança jurídica. Ocorre que a interpretação sistemática e dialógica sempre permite a alocação de diferentes construções, sejam ampliativas ou restritivas. Ao determinar que o intérprete privilegie, em seu esforço hermenêutico, o texto, em questão, o dispositivo (a) impede que a União seja surpreendida em seu esforço de prever a arrecadação, por uma decisão que construa a ampliação da norma para casos até então imprevisíveis, (b) impede que o sujeito passivo seja surpreendido por interpretação finalística que restrinja o alcance de norma específica, inviabilizando foros de previsibilidade jurídica, seja fundamentado em princípios, por contextos históricos ou mesmo contextos normativos.

Em suma, o que o artigo 111 do Código Tributário Nacional prescreve é que “excelentes razões” – isto é, razões totalmente justificáveis e persuasivas - não sejam utilizadas para se restringir ou ampliar os pressupostos de aplicação normativa de um enunciado que confira isenção, exclusão do crédito tributário, ou suspensão, garantindo, segurança jurídica e previsibilidade ao direito.

2.2 DO ALCANCE SEMÂNTICO DA NORMA EM QUESTÃO

Dito isso, o Recurso Voluntário passa a tratar do conteúdo semântico da norma, apresentando seus contornos. Passo a apresentar minha interpretação.

O artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159/2001 diz o seguinte:

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 33ª edição. São Paulo: Noeses, 2023, p. 526.

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.

Uma norma jurídica é dotada de uma hipótese, que traz seus pressupostos de criação, e uma consequência, que é o mandamento exigido pelo legislador. É preciso, assim, analisando o enunciado, acima, determinar o que é hipótese e o que é mandamento.

Para se identificar um conseqüente da norma, em um enunciado jurídico, um bom parâmetro é observar quais são as condutas obrigatórias, permitidas ou proibidas. Isso porque a consequência jurídica é caracterizada pela prescrição de um comportamento modalizado – isto é, posto seu modo – a partir de uma permissão, obrigação ou proibição.

No caso acima, o comportamento “depreciar integralmente no próprio ano da aquisição” é modalizado pela “permissão”. Assim, o que se percebe é que depreciação integral é permitida pelo legislador.

Agora que se sabe qual o conseqüente é preciso identificar qual seu pressuposto de fato, ou seja, qual a condição que deve ser verificada para que o conseqüente seja aplicado. Esse pressuposto de fato é assim delineado pela norma: **“bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade”**. Pensando-se que a hipótese normativa sempre descreve um comportamento humano, podemos adaptar o texto para “aquisição, pela pessoa jurídica que explora atividade rural, de bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, para uso nessa atividade”.

Portanto, aqui, é possível concluir o seguinte: sempre que a pessoa jurídica que explore atividade rural, adquira bens do ativo permanente imobilizado para uso nessa atividade poderá depreciá-lo integralmente para uso nessa atividade.

Como estamos aplicando o artigo 111 do Código Tributário Nacional, é mister afastar qualquer caráter ampliativo ou restritivo da norma, qualquer requisito não apontado acima, por melhor que sejam seus fundamentos.

2.3 SOBRE A POSSIBILIDADE DE DEPRECIAÇÃO DA CANA.

Exposto o conteúdo semântico, em sua forma lógica, hipotético condicional, vale apreciar outra discussão efetivada na acusação da fiscalização, na Impugnação, no Acórdão de 1ª instância e no Recurso Voluntário: a possibilidade, ou não, de se depreciar cana-de-açúcar a partir de parâmetros contábeis ou da legislação comercial.

Essa discussão, porém, é irrelevante para o deslinde da questão, como será demonstrado.

Como posto acima, a possibilidade de depreciação no próprio ano dos bens adquiridos como ativo permanente imobilizado é um elemento do conseqüente normativo e não do antecedente. Em outras palavras, é a norma tributária quem está, para fins de Imposto de

Renda, conferindo um direito subjetivo ao contribuinte de efetivar depreciação acelerada de bens do ativo permanente imobilizado.

Nesse sentido, é irrelevante se, para fins comerciais ou contábeis, bens do ativo permanente imobilizado do produtor rural sejam amortizados, exauridos ou depreciados. Para fins tributários, há o direito subjetivo conferido de se assim proceder, por uma determinação expressa da norma tributária.

Essa eventual dissociação entre a norma tributária e contábil/comercial, é permitida pelo artigo 109 do Código Tributário Nacional que prescreve o seguinte:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O que se percebe, do referido artigo, é que o direito tributário, para fins de atribuição de efeitos, constrói suas próprias realidades. O direito tributário poderá tributar uma pessoa jurídica como se física fosse, e vice-versa – vide casos de equiparação de pessoa física à pessoa jurídica em matéria de Imposto de Renda – poderá determinar, para fins fiscais, a depreciação daquilo que, para fins contábeis, é exaurido e assim por diante.

Nesse contexto, se a norma tributária permite ao sujeito passivo efetivar a depreciação acelerada para fins fiscais, não são relevantes o que diz a respeito o direito comercial ou a contabilidade. Trata-se de previsão fiscal, clara e direta, que prescinde do que prevê a contabilidade.

Esse entendimento poderia ser outro, por sua vez, caso se entendesse que, por determinar a “depreciação acelerada” como conduta a ser praticada, haveria implicitamente, no antecedente da norma tributária, um requisito de que o bem do ativo permanente seja passível de ser depreciado, no sentido técnico do termo. Eis uma construção totalmente razoável e a decisão de 1ª instância assim o faz quando coloca o seguinte parâmetro:

Registra-se ainda que o art. 313 do RIR, de 1999, ao tratar da depreciação acelerada incentivada dispõe que este instituto objetiva o incentivo da implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos: Art. 313. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 5º).

Esta finalidade é constatada em todos os demais artigos da Subseção III, Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos), do Capítulo IV do RIR/1999. Assim, gastos específicos com formação de lavouras não seriam idôneos a produzir, por si só, os efeitos de modernização que a lei pretendeu buscar, no caso, para a Atividade Rural. Tal entendimento não impede que investimentos em máquinas, equipamentos e instalações feitos pela contribuinte em sua atividade rural não possam ser beneficiados com a Depreciação Acelerada Incentivada.

Entender o benefício da depreciação acelerada incentivada no sentido de ser possível sua aplicação a todo o gasto contabilmente ativado no permanente imobilizado, ou ainda, condicionado apenas a ser classificável como depreciação e não como exaustão, seria admitir a existência de uma hipótese de depreciação acelerada incentivada especial, diferenciada, sem qualquer relação com o ideal originário de modernização, reproduzido no texto do art. 313.

Ora, ao adotar a visão finalística da norma, o v. acórdão de 1ª instância apresenta uma excelente razão pela qual nós deveríamos observar a hipótese de incidência normativa de um modo um pouco mais restrito do que posto pelo legislador, assim como o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, apresentou excelentes razões para motivar que a norma seja aplicada de modo ampliativo.

Mas, é para evitar o que chamei, aqui, de excelentes razões, que possam, de modo mais ou menos convincente, a depender do caso, causar ampliações ou restrições ao texto legal que sejam imprevisíveis, que o artigo 111 do Código Tributário Nacional prescreve que benefícios devam ser aplicados de “modo literal”, ou melhor dizendo, devam ser aplicados sem que se incluam, em seus requisitos elementos não constantes do texto.

Poder-se-ia, ainda, argumentar que o termo “depreciação” está no texto, de modo que buscar aplicar tal conceito àquilo que não é depreciável, para fins contábeis, seria criar uma espécie de extensão não compatível com o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Mas esse argumento não resiste quando se observa a estrutura sintática da norma em questão: a “depreciação acelerada” surge como um direito do contribuinte, algo que é permitido pela norma. Não se trata, portanto, de um pressuposto da hipótese de incidência e por isso, como foi dito, é irrelevante se o bem específico é sujeito à exaustão ou depreciação. Basta que seja ativo permanente imobilizado, seja utilizado na atividade rural e não seja a própria terra nua, que o valor de sua aquisição poderá ser excluído da base de cálculo do gravame.

Em sentido semelhante se posicionou o i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em declaração de voto proferido no Acórdão de n. no qual acompanhou a Relatora em suas conclusões pelo provimento do Recurso Especial do Contribuinte, mas sob outra perspectiva:

Depois de muito refletir e examinar a matéria, sob a perspectiva da doutrina, jurisprudência e da legislação pertinente, penso que esses custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, que são ativáveis, podem ser deduzidos pelas pessoas jurídicas, integralmente, no próprio ano de aquisição, em simetria com a dedução conferida às pessoas físicas pela Lei nº 8.023/1990.

Entendo que o termo “depreciação” utilizado no texto legal deve ser interpretado como a possibilidade de dedução dos investimentos feitos na atividade rural como um todo, como se fossem custos no ano de sua aquisição.

A diferenciação, com relação às pessoas físicas, é que para estas não existe a possibilidade de depreciação dos bens, ao contrário das pessoas jurídicas.

Estas últimas, muito embora continuem a registrar esses investimentos no seu ativo, apropriando-se as quotas de depreciação/exaustão permitidas, passaram a ter o direito à deduzir integralmente o valor desses investimentos como custos no ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada, sendo que as quotas normais de depreciação/exaustão correspondentes devem ser adicionadas ao resultado nos períodos subsequentes, na medida de sua realização.

É nesse sentido que se colhe do voto do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Neto, ao proferir o Acórdão nº 1201-001.243, de 10/12/2015, *verbis*:

Em relação à primeira questão entendo que sim, os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada.

É importante notar que embora seja possível defender-se, como fez a Solução de Consulta nº 05/2004, da DISIT da 4ª Região, que a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se à exaustão e não à depreciação, o fato é que, a meu ver, o termo “depreciados” contido no abaixo transcrito art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 (revogado em 1995 e, após, devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da Medida Provisória nº 2.15970/ 2001), não deve ser interpretado em seu sentido técnico-jurídico (o conceito de depreciação encontra-se estabelecido no art. 183, § 2º, “a”, da Lei nº 6.404/76):

[...]

Isso porque o art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 foi criado com a finalidade de conceder incentivo tributário à atividade rural como um todo, tal como definida em seu art. 2º, e não apenas às atividades rurais submetidas à depreciação em sentido técnico-jurídico. Então, segundo uma interpretação finalística da lei, o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”.

Poder-se-ia sustentar que um termo técnico-jurídico não comportaria significado distinto daquele definido em lei. Ocorre que é necessário reconhecer-se que, por emprega em sentido diverso. Nesses casos o intérprete deve adotar o sentido que claramente se deflui da norma, e não o sentido técnico-jurídico.

Esse é o caso, por exemplo, do conceito técnico-jurídico de tributo, o qual não alcança a multa e os juros (art. 3º do CTN). O art. 132 do CTN, que cuida da responsabilidade do sucessor em razão de fusão, transformação ou incorporação, emprega o termo “tributos”. Isso posto, acaso adotado o conceito técnico-jurídico de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, o sucessor por fusão, transformação ou incorporação não seria responsável pelos juros e pela multa devidos pela sucedida.

O CARF, entretanto, por meio de sua Súmula nº 47, entendeu que em caso de sucessão de empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico, a sucessora é responsável não só

pelo tributo devido pela sucedida, mas também pelos juros e pela multa de ofício.

Em outras palavras, o CARF, interpretando o art. 132 do CTN, adotou para o termo "tributos" um sentido diverso daquele estabelecido no art. 3º do CTN. E o fez por entender que o art. 132 do CTN, apesar de empregar o termo "tributos", claramente pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76. vezes, como no presente caso, uma norma contém um termo técnico-jurídico mas claramente o pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76.

Por fim, me parece relevante observar que a única exceção trazida pela MP. 2159-70/2001, quanto à possibilidade de depreciação acelerada incentivada dos bens ativáveis, se refere à "terra nua", *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.

Ora, é cediço que os terrenos (sejam urbanos ou rurais), não se submetem à quotas de depreciação, nos termos do art. 57, § 10, "a" da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

Art. 57. [...]

10. Não será admitida quota de depreciação referente a:

a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

[..]

Sendo assim se a dedução integral no ano de aquisição, por meio da depreciação acelerada, fosse aplicável apenas aos bens sujeitos à depreciação (em sua acepção estritamente técnica), a exclusão expressa da terra nua seria por óbvio, desnecessária.

Em sentido oposto, a sua exclusão expressa está a indicar que o incentivo fiscal se aplica a todos os demais *bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso nessa atividade*.

Assim, fica demonstrado porque, para os parâmetros deste voto, é irrelevante o caráter contábil aplicável à cana-de-açúcar e a controversa discussão subjacente a tal debate. São irrelevantes, também, manifestações da Secretaria da Receita Federal do Brasil anteriores à vigência da norma – como, por exemplo, o **Parecer Normativo CST n. 18, de 09 de abril de 1979, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIR n. 1.383/1995, nem tampouco o regime jurídico conferido pela Lei n. 6.404/76 e as normas contábeis aplicáveis para fins de contabilidade (CPC 27 etc.)**. Por fim, é irrelevante o que outras normas tributárias tratam sobre depreciação, exaustão etc., haja vista que se trata de norma especial, autônoma e que não pode ter seu conteúdo ampliado ou restringido em razão de qualquer elemento exógeno. Eis a decorrência da aplicação da legalidade e do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

2.4 DO CASO CONCRETO.

No caso concreto, é incontroverso que os custos da cana-de-açúcar compunham o ativo imobilizado do sujeito passivo. Às fls. 217 e 218, no Despacho Decisório são trazidas as etapas do ciclo de cultivo da cana-de-açúcar:

- 1) Etapa do plantio: contabilizada no ativo permanente imobilizado (conta lavoura de cana de açúcar). São realizados investimentos tais como o preparo do solo, plantio, fertilizantes, inseticidas, corretivos de solo.
- 2) Etapa dos tratos culturais: contabilizada no ativo circulante-estoques. É a fase de "crescimento" da cana de açúcar.
- 3) Etapa da colheita: contabilizada como custo de produção-DRE. E feito o corte, o carregamento e o transporte da cana.

E segue afirmando:

Conforme já descrevemos, o contribuinte contabiliza em conta do ativo permanente imobilizado (lavoura de cana) os custos apropriados para a formação da lavoura canavieira.

(...)

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

É evidente, pelo despacho decisório, que está havendo a depreciação acelerada sobre bens do ativo permanente imobilizado utilizados na produção rural.

Ademais, às fls. 73 há indicativo de que os bens se encontravam no ativo permanente, em documento assinado por profissional contábil, o que não foi refutado pela

fiscalização - pelo contrário, foi inclusive ratificado, como apontado acima. Já às fls. 87 e seguintes também há indicativo de que a cana esteja no imobilizado e, repita-se, em momento algum tal aspecto foi posto em dúvida pela fiscalização.

É interessante considerar, ainda, que na nota explicativa 08 das Demonstrações Financeiras Auditadas juntadas à Manifestação de Inconformidade é confirmada a informação de que lavouras de cana-de-açúcar estão contabilizadas no “imobilizado”, de modo que salvo mudança de política contábil, é de se inferir que tal tratamento foi aplicado em 2006.

Já na Nota Explicativa 02, “f”, é apontado que as canas-de-açúcar são “depreciadas linearmente em 05 (cinco) anos”, a partir de 2005. Portanto, a Recorrente deu tratamento de depreciação à cana-de-açúcar o que foi validado por auditoria independente que aprovou suas demonstrações contábeis sem ressalvas. Não se trata, aliás, de entendimento absurdo tanto que a própria Embrapa – órgão do governo federal – expressamente apontou no Memorando n. 7/2018-CPACT/CHGE, de 02 de março de 2018, que a perda de produtividade do canavial e do valor econômico ao longo dos ciclos se dá por depreciação e não exaustão, conforme demonstrado no Recurso Voluntário da Recorrente.

Assim, interessante notar que, ainda que o procedimento contábil fosse relevante para o deslinde da questão, a política contábil adotada pela pessoa jurídica, respaldada em auditoria e condizente com órgão técnico deveria ser levada em consideração.

De qualquer forma, sendo um bem do ativo permanente imobilizado, que não é terra nua, fica claro que a depreciação acelerada é cabível no caso sob análise, ainda mais porque a pessoa jurídica, em questão, é agroindustrial, como se infere, por exemplo, do apontamento do Despacho Decisório, às fls. 217 dos autos.

3 DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

Outro ponto sobre o caso concreto a ser avaliado é que a Recorrente também aponta que os §§ 4º, 5º e 6º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 **impõem ao fisco**, nas hipóteses de apuração do lucro real onde ocorra **lançamento de ofício**, que se **faça peremptoriamente pela diferença de imposto**, ou seja, o **valor líquido**, que se dá **após compensada** a diminuição do imposto lançado em outro período base que o contribuinte tiver direito.

Assim sustenta o Recorrente que, se o contribuinte utilizar indevidamente de valor em um período de competência da depreciação, sendo esta possível em outro momento, **não é permitido ao fisco simplesmente** adicionar ao lucro os valores indevidamente utilizados, ignorando o fato de que foram adicionados nos anos-calendários posteriores - de maneira que houve o recolhimento do tributo -, anulando-se o efeito fiscal.

Daí porque, determina a legislação que o lançamento de ofício seja pelo valor líquido, **que consiste no montante da diferença do tributo apurado** após a compensação de **diminuição de imposto lançada nos períodos posteriores**.

De fato, o Parecer Normativo COSIT 02/96 prescreve o que segue:

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

(...)

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

Nesse contexto, por força do §6º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77, caso a depreciação acelerada não fosse cabível, a base de cálculo a ser adicionada deveria ser a diferença do valor depreciado, de modo acelerado, no ano, e o valor adicionado em anos seguintes.

Às fls. 217 e 218 é apontado, o seguinte, pelo Despacho Decisório:

O sujeito passivo está excluindo, integralmente, nos ajustes do lucro líquido do período (Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR), os custos da lavoura em formação.

Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos anos, nos ajustes do Lucro líquido do período, no LALUR-fl. 209.

Às fls. 228, é acrescentado o seguinte:

Desta forma, foi reconstituída a apuração do lucro real do sujeito passivo (fls. 211/212), 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).

Observando-se o Auto de Infração do processo apenso, nota-se que foi reconstituída a apuração do lucro real do sujeito passivo do exercício 2007 (ano-calendário 2006), excluindo-se:

a) as exclusões do lucro líquido dos exercícios, referentes às depreciações aceleradas incentivadas das lavouras em formação (lavoura de cana de açúcar), no valor de R\$ 28.238.012,10;

b) as adições do lucro líquido dos exercícios, referentes às depreciações aceleradas incentivadas reversões lavoura em formação (lavoura de cana de açúcar), no valor de R\$ 13.240.366,36.

Em síntese, houve redução indevida do lucro real no montante de R\$ 14.997.645,73 (R\$ 28.238.012,10 - R\$ 13.240.366,36).

Observando-se os números acima, o valor de R\$ 28.238.012,10 corresponde à exclusão da lavoura de cana-de-açúcar (fl. 73). Já a quantia de R\$ 13.240.366,36, a título de adição excluída, como se infere das fls. 77, refere-se a reversão efetivada no próprio ano-calendário de .006, referente a depreciações aceleradas de anos anteriores, como 2002, 2003, 2004 etc.

Assim, a fiscalização não excluiu, do ano de 2006, reversões procedidas em anos posteriores.

Ocorre que à fl. 229, por sua vez, é dito o seguinte no Despacho Decisório:

Cumprе esclarecer que a infração praticada pelo contribuinte não se enquadra como postergação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, haja vista que nos anos calendários seguintes às exclusões indevidamente efetuadas, não houve o efetivo e espontâneo pagamento do IRPJ.

O Recurso Voluntário alega que os valores excluídos foram adicionados em períodos posteriores, mas não comprova, documentalmente, tal alegação. Nos autos, por sua vez, estão apenas comprovadas as reversões de períodos anteriores e não a de períodos posteriores.

Ora, a aplicação do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 é um elemento modificativo em relação ao quantum apurado pela fiscalização e que tem requisitos concretos para sua aplicação. Assim, o ônus da prova de um elemento modificativo do direito constituído em lançamento de ofício cabe a quem alega e, no caso, caberia a prova efetivada pelo sujeito passivo.

De qualquer forma, tal questão fica superada caso o entendimento formulado, no presente voto, seja vencedor.

4 DOS JUROS SELIC E DA MULTA.

Por fim, a Recorrente requer a limitação de juros a 1% (um por cento) ao mês e requer o reconhecimento de confisco de multa.

No caso, porém, trata-se de apreciação de saldo negativo e um processo de crédito, não havendo, neste processo específico, a imposição de multa e juros. Ainda que assim não fosse, os juros Selic e a multa de ofício exigidas no Auto de Infração – lavrado em processo apenso – são determinados respectivamente, pelo artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96 e artigo 13 da Lei n. 9.065/95.

A Súmula CARF n. 02 proíbe a declaração de inconstitucionalidade de norma por este colegiado, de modo que a pretensão deve ser rechaçada. De qualquer forma, mais uma vez repita-se que a adoção do entendimento do presente voto faz ficar superada eventual discussão suplementar, seja no processo de crédito, seja no processo do auto de infração.

5 DA CONCLUSÃO E DISPOSITIVO DO VOTO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário e determinar as homologações objeto do presente processo.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Esse é um daqueles interessantes casos, que, na minha humilde opinião, devem ser compreendidos a partir do congraçamento de ideias, de definições e de conceitos de diversas ciências, sem deixarmos de observar que para vários institutos há contornos expressos na legislação tributária.

O contribuinte lançou mão do incentivo fiscal da depreciação integral de bens ativados no próprio ano da aquisição, de que trata o artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001 (grifos nossos):

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.

Não há controvérsia nos autos acerca da classificação dos bens do **ativo** (canavial) como não circulantes (“**imobilizado**”).

Importa pontuar que a lei tributária considera **rural a atividade** em foco, exercida pela Recorrente (inciso I do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990).

Ocorre que, a meu juízo, admite-se a depreciação “acelerada” quando o bem for passível de depreciação, sendo equivocada a interpretação de que a norma incentivadora reportar-se-ia também aos ativos objeto de amortização e de exaustão.

Relevante considerarmos que a legislação tributária dispõe, expressamente, sobre as hipóteses de depreciação e de exaustão passíveis de dedução fiscal. Vejamos, por oportuno, excertos dos artigos 307 e 334 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 29 de janeiro de 1999), vigentes à época dos fatos geradores (grifos nossos):

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

[...]

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.

[...]

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

Vê-se que os fundamentos legais dos dispositivos do RIR/99 foram publicados antes mesmo da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que em seu art. 183 trouxe os critérios de avaliação dos ativos e, especialmente no seu § 2º, os conceitos de depreciação, de amortização e de exaustão, todos em linha com as diretrizes das leis fiscais pretéritas e ainda em vigor, não havendo, portanto, qualquer conflito.

É de se ressaltar que a legislação fiscal foi um tanto além da societária, ao permitir que os *projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos* fossem alvo de depreciação dedutível, permissivo que não aproveita à Recorrente, como veremos.

Nota-se que **a lei tributária não se reporta indistintamente a esse ou aquele instituto desde tempos imemoriais**. Ao estabelecer critérios, permissões, concessões, incentivos e tudo o mais, indica precisamente tratar-se de depreciação (exemplos mil), ou de amortização (por exemplo, no art. 7º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - ágio), ou de exaustão (por exemplo, no *caput* e no § 5º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.096, de 23 de março de **1970**).

Caso curioso é o da última base legal citada, valendo sua transcrição (grifos nossos):

Art. 1º Na determinação do lucro real para efeito do imposto de renda às empresas de mineração poderão deduzir, como custo ou encargo, cota de **exaustão** de recursos minerais equivalente a vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida.

[...]

§ 5º A dedução da cota de **exaustão**, nos termos deste artigo, não prejudica o direito à dedução de cotas de **amortização** e de **depreciação**, nos termos dos artigos 57 e 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Houvesse de fato o propósito do legislador em dar essa dimensão ao incentivo, o faria mediante emprego de redação simples, objetiva, direta, como, a título ilustrativo, essas:

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 **deduzidos** integralmente no próprio ano da aquisição.

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 **ou exauridos** integralmente no próprio ano da aquisição.

Há um ou outro caso de atecnia? Sim, quando, por exemplo, na Carta Magna confere-se isenção, quando, em verdade, o que ela estabelece é imunidade.

Mas, em se tratando de depreciação, amortização e exaustão, não! São conceitos centenários, enraizados na doutrina, na jurisprudência e na legislação societária, contábil e fiscal, não se podendo ampliar o alcance do consequente da norma que incentiva seu proveito integral no ano de aquisição do ativo (“depreciados integralmente”) para amortização e exaustão, pois isso feriria, sim, o que prescreve o art. 111 do CTN, sob qualquer viés interpretativo que se adote.

Apresentada a divergência, do voto da Ilustre Relatora, passa-se a analisar se o canavial ativado é passível, ou não, de **depreciação**.

A Recorrente assim apresenta a cultura canavieira (grifei):

Quando se trata do cultivo da cana-de-açúcar, o procedimento se dá com a preparação do solo, com a eliminação das soqueiras e resíduos (“destoca”), aragem, correção do solo e confecção das valas (sulcos) onde serão inseridas mudas (toletes de cana) com a respectiva cobertura (tapamento dos sulcos). **As mudas** colocadas nas valas, em verdade, **são um pedaço de caule (colmo** também chamado de olhadura), que irão germinar. Com a germinação, temos as touceiras, com nascimento de raízes, que levarão ao **nascimento dos colmos, que serão objeto de corte e é onde está o caldo contido na planta** relevante para o processo produtivo (de onde se obtém a sacarose) e que, a cada colheita, perde em qualidade (produtividade).

Ainda dentro da atividade rural, a touceira (denominada de soqueira após o primeiro corte) é a parte viva da planta e que, fixada por raízes, sustenta todo o ciclo de produção com o **brotamento de novos colmos que serão cortados**. Em geral, o valor econômico se reduz com os sucessivos cortes diante da diminuição da produção de sacarose, até que se tenha a inviabilidade da cultura (normalmente, cinco cortes).

Os precedentes deste Conselho que caminham em sentido contrário ao pretendido pela Recorrente se valem do contido no art. 334 do RIR/99 para inadmitir o proveito fiscal da depreciação acelerada, pois o canavial seria uma espécie de projeto florestal suscetível de exaustão, a exemplo do Acórdão 9101-003.978, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que carrega a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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 à floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação. A depreciação de bens aplica-se apenas àqueles que produzem frutos, que consistem em estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre do aproveitamento de frutos (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a exaustão. Uma vez restabelecido o fundamento principal do lançamento em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

A respeitável Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária emitiu, em março de 2018, mediante a Embrapa Clima Temperado, de Pelotas/RS, Parecer Técnico sobre a cultura da cana-de-açúcar, pronunciando-se, inclusive, quanto à forma de realização contábil do ativo (**ipsis litteris**):

Em outros termos, pode-se considerar que cada colheita de cana-de-açúcar se equivale a uma colheita de frutos, e que a perda de produtividade do canavial e consequente de valor econômico ao longo dos ciclos, se dá por depreciação e não exaustão.

Este parecer técnico está respaldado pela equipe técnica de pesquisa em cana-de-açúcar da Embrapa Clima Temperado e corroborada pela posição de pesquisadores e professores vinculados a instituições parceiras estratégicas.

Dito parecer não esclarece por que o corte do caule da planta (colmo) equivaleria a uma colheita de frutos, tampouco apresenta argumentos técnicos de natureza contábil e/ou fiscal a fundamentar a assertiva de que o canavial submeter-se-ia à depreciação.

Assim como está, sem sequer expor a *posição de pesquisadores e professores vinculados a instituições parceiras estratégicas*, tal como, alguma do ambiente contábil, equivaleria a admitir, por hipótese, que a autoridade fiscal, ou o profissional contábil, no cumprimento do seu mister, classificasse biologicamente o *recurso natural* cana-de-açúcar (taxonomia), ou que tais personagens fossem oficiais idealizadores/avalizadores de processos de inovação tecnológica no cultivo da planta. Faço, aqui, apenas uma respeitosa crítica construtiva, de consumidor de informação que não conhece a estrutura, a *expertise* e tudo o mais relacionado à merecidamente prestigiada EMBRAPA. A informação veio, no mínimo, incompleta.

De outro lado, no voto condutor do Acórdão 9101-003.978, relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, invocaram-se conclusões do Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão 9101-002.982, que por sua vez lançara mão de razões de decidir da Conselheira Viviane

Vidal Wagner no Acórdão nº 1202-000.794, subsidiadas inclusive em estudo de José Sérgio Della Giustina² (grifei):

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 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.

E segue a Conselheira referida, agora valendo-se dos ensinamentos de José Carlos Marion, doutrinador contábil, cujas razões foram adotadas em vários julgados da 1ª Turma da Câmara Superior (grifei):

² Ora disponível em <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/157949/PEPS0410-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 6 de janeiro de 2025.

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 n° 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).

[...]

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos **recursos naturais** exauríveis, como DF CARF MF Fl. 1920 Processo nº 15956.720233/2013-33 Acórdão n.º 9101-003.978 CSRF-T1 Fl. 34 33 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 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). (pg. 65, op. cit.; destaquei).

E o Conselheiro André Mendes de Moura retoma seu raciocínio, incorporado ao voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, chegando à conclusão de que por não se tratar o **corte do caule** da cana-de-açúcar de colheita de fruto, a cultura canavieira não se deprecia, mas se exaure (não necessariamente em uma primeira ceifada, diga-se de passagem), socorrendo-se novamente de lição doutrinária contábil:

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**.

Acrescento que a Norma Brasileira de Contabilidade específica para a atividade rural (NBC-T-10), que orientava os profissionais da área no período em que ocorreram os fatos geradores em discussão, previa taxativamente que os componentes do ativo imobilizado relativos às culturas permanentes submeter-se-iam aos critérios de exaustão:

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;

Adiciono, ainda, outra **manifestação científica, disponível no sítio da EMBRAPA**³, dando conta da adequada identificação de itens passíveis de depreciação, de amortização e de **exaustão** (grifos nossos):

No entanto, partindo dos princípios da continuidade da **atividade agrícola** e da busca de resultados, não se pode deixar de analisar e avaliar os recursos que são necessários em longo prazo, que geram um conjunto de custos que não podem ser evitados e que não variam dentro de certos limites.

Dentre esses custos fixos, pode-se destacar as questões da reposição das máquinas e implementos, da melhoria das instalações e as benfeitorias; da recuperação do capital e dos recursos aplicados em despesas para contribuição na formação de resultados; e da **perda de valor do bem ou dos direitos do ativo ao longo do tempo**. Esses encargos são denominados tecnicamente de depreciação, amortização e **exaustão**, respectivamente.

[...]

A exaustão

O enfoque tributário

Em se tratando da exaustão de florestas e vegetais permanentes, assunto que tem relação com este documento, **a exaustão** é calculada sobre o custo de aquisição ou formação (excluído o solo) na medida e na proporção em que os recursos forem sendo exauridos.

No caso da floresta ou do vegetal plantado que proporciona a possibilidade de um segundo ou mesmo um terceiro corte, o custo de aquisição ou de formação deverá ser recuperado através da exaustão calculada em função do volume extraído em cada período, confrontado com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

O enfoque contábil

Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais ou florestais. O valor exaurível é o custo de um ativo menos o seu valor residual (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005).

Sua apropriação deve ocorrer durante a sua vida útil e inicia quando o bem está em condições de operar na forma pretendida pela administração. A exaustão deve ser reconhecida até que o valor residual do ativo seja igual ao seu valor contábil.

O enfoque econômico

³ Neto, A. A. O., Jacobina, A. C., & Falcão, J. V. A DEPRECIAÇÃO, A AMORTIZAÇÃO E A EXAUSTÃO NO CUSTO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA. Revista Política Agrícola, Ano XVII, N° 1 – jan/fev/mar 2008. P. 5-13. Disponível em <https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/download/402/353>. Acesso em 7 de janeiro de 2025.

A exaustão propicia a redução dos custos de produção e reflete na eficiência econômica e tecnológica da atividade agrícola. A escolha do método de produção fez parte de um processo de tomada de decisão, onde diversas alternativas foram analisadas e pode-se indicar a melhor combinação de fatores com a tecnologia disponível.

Concluo pela confirmação da glosa.

Ademais, como não houve pagamento posterior do IRPJ, nas competências em que adicionadas as parcelas depreciadas que não dissessem respeito à competência em que adquiridos os bens ativados, não há que se falar na postergação referida no artigo 6º, § 5º, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977:

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

A Receita Federal pronunciou-se quanto ao dispositivo antes reproduzido por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996 (DOU de 29/08/1996), grifos nossos:

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - **A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação**, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e,

por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Cito precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-005.833):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2002, 2003, 2004

ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO APURADO EM PERÍODOS FUTUROS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste postergação de pagamento se nos períodos de apuração posteriores à infração, encerrados até a data de lavratura do auto de infração, o sujeito passivo apenas apura prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou lucro integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores.

Invoco ainda a inteligência da Súmula CARF nº 36 (grifos nossos):

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, **quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior**, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva.