



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.720560/2009-75
ACÓRDÃO	9101-007.605 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	JALLES MACHADO S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ATIVIDADE RURAL. CANA-DE-AÇÚCAR. GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO INTEGRAL. IMPROCEDÊNCIA.

Os dispêndios incorridos na exploração da cultura de cana-de-açúcar (ou *canaviais*), integrados ao ativo imobilizado, por corresponderem a encargos ocorridos na atividade rural da empresa, podem se valer do *benefício* da depreciação integral previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar-lhe provimento com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*. Designado o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli para redigir o voto vencedor. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Carlos Higino Ribeiro de Alencar.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator designado

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-001.590, na sessão de 28 de janeiro de 2025, nos seguintes termos:

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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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 CONSTITUA TERRA NUA. POSSIBILIDADE DE DEPRECIACÃO 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.

O litígio decorreu de não homologação de compensações vinculadas a saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2006 a partir da constatação de exclusões indevidas de depreciação acelerada incentivada no próprio período de apuração. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve o não reconhecimento do direito creditório (e-fls. 344/352). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário (e-fls. 423/454).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 10/03/2025 (e-fl. 455) e em 08/04/2025 (e-fl. 478) retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 456/477 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 481/490 do qual se extrai:

O presente processo cuida de litígio sobre Declarações de Compensação (PER/DCOMPs) em que a contribuinte pretendeu compensar débitos de sua responsabilidade com direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ.

A Delegacia de origem não reconheceu o alegado crédito, porque constatou que para a formação do saldo negativo reivindicado, a contribuinte fez deduções indevidas no seu lucro real, a título de depreciação acelerada/incentivada de custos incorridos com a formação de lavoura canavieira.

A decisão de primeira instância administrativa manteve a negativa em relação ao crédito.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), por outro lado, decidiu favoravelmente à contribuinte, dando provimento ao seu recurso voluntário, nos termos da ementa acima transcrita.

E nesta fase de recurso especial, a PGFN alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a dedução da depreciação acelerada/incentivada da lavoura de cana-de açúcar.

Para a demonstração da alegada divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9101-002.982 e 9101-002.983, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a dedução de depreciação acelerada/incentivada da lavoura de cana-de-açúcar.

O acórdão recorrido entendeu que “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”.

Já os paradigmas, por outro lado, entenderam que “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”.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial em face dos paradigmas nº 9101-002.982 e 9101-002.983 nos seguintes termos:

A controvérsia neste feito se resume a definir se a lavoura canavieira, enquanto ativo permanente, está sujeita à exaustão ou à depreciação e se se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada. Nesse ponto, a decisão recorrida, analisando o feito, exonerou o crédito tributário decorrente da infração, sob os seguintes fundamentos:

[...]

O Colegiado *a quo* entendeu que os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada (e não à exaustão).

Em contraponto, em caso em tudo semelhante ao ventilado neste feito, os arestos colacionados como paradigmas adotaram tese jurídica diversa do acórdão recorrido. É a ementa dos julgados:

[...]

Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s).

Todos os acórdãos confrontados discutiam, no lançamento de IRPJ e reflexos, o reconhecimento da depreciação acelerada incentivada na formação da lavoura de cana-de-açúcar.

O r. acórdão proferido pelo Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de

cana-de-açúcar. Isso por entender que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não à exaustão, e que, portanto, podem ser apropriados como encargos do período correspondente à sua aquisição.

Diversamente manifestou-se a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Os paradigmas indicam que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira são classificados no grupo de ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. Afirmam que o benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. Registram, ainda, que a diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.

Vê-se, pois, que os acórdãos recorrido e paradigmas divergem quanto à interpretação do art. 12, § 2º da Lei nº 8.023/90 (inicialmente revogado e devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/2001); dos arts. 307, 314 e 334, todos do RIR/99; do art. 179, inciso IV e do art. 183, § 2º, “a”, ambos da Lei nº 6.404/76; art. 111 do CTN.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

Logo, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 118, do RI-CARF.

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido sob os seguintes fundamentos:

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

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

A autuada não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, concernente ao custo da lavoura canavieira. O benefício fiscal previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70 e no art. 314 do RIR/99 não alcança os custos da formação da

lavoura canavieira, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização.

Confira-se o que dispõem os citados dispositivos legais:

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.

Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda)

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).

Convém firmar que o **art. 314 do RIR**, se refere tão somente à depreciação, e o custo para a formação da lavoura canavieira está sujeita à exaustão, de modo que não se aplica a depreciação acelerada incentivada prevista atualmente no art. 6º da MP 2.159-70/2001.

O incentivo de depreciar integralmente os valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição estava previsto, inicialmente, no **§ 2º do art. 12 da Lei nº 8.023/1990**. Este dispositivo legal foi revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sendo a matéria restabelecida mediante a edição da MP nº 1.459, de 21 de maio de 1996, que, no seu art. 7º em redação quase idêntica à do texto revogado (§ 2º do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990), preceituava que “os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição”. A redação do art. 7º se manteve inalterada nas sucessivas reedições da MP nº 1.459, de 1996, e, atualmente, **vigora sem modificação, no art. 6º da MP nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001.**

Verifica-se que o legislador manteve inalterada a intenção de só permitir que fossem realizados integralmente no próprio ano de aquisição os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural sujeitos à **depreciação no sentido estrito**, tendo em vista que em nenhuma reedição a norma inseriu a realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou amortização.

Apenas podem ser realizados integralmente no próprio ano de aquisição os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural **sujeitos à depreciação no sentido estrito.**

Data vênua, a decisão recorrida ignora a boa técnica ao considerar depreciação e exaustão conceitos intercambiáveis. Ademais, a lei é clara, expressa e taxativa ao conferir o benefício apenas quando se tratar de bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação. A esse respeito, o **art. 183, §2º da Lei 6.404/76 estabelece:**

A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de: **a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;** b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado; c) **exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.**

Não existe previsão legal para dedução dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, pois esta se sujeita à exaustão, e a lei não permite a dedução integral no cultivo de florestas, de bens sujeitos à exaustão.

A jurisprudência do CARF há muito confirma esse entendimento. O acórdão n.º 103-18.812 trata de situação fática idêntica à que se examina nos presentes autos.

Naquela ocasião, o colegiado entendeu que lavouras de cana em formação são bens sujeitos à exaustão. Eis a ementa:

“Formação de lavoura canavieira – A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. (Ac. 3ª Câmara do 1º CC 103-18.812/97 – DOU de 20/10/1997).”

O custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, como é o caso da cana-de-açúcar, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento.

Em suma, a contribuinte não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70/ 2001, pois referido benefício visa alcançar a atividade preponderantemente rural. Além disso, o custo da formação da lavoura de cana-de-açúcar é bem sujeito à exaustão, e o benefício é para os bens sujeitos à depreciação.

Acerca dos conceitos de depreciação, amortização e exaustão, é válido transcrever disposições do Manual de Contabilidade¹, segundo a Lei 6.404/76:

“Com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram o Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida econômica.

¹ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades/FIPECAFI; diretor responsável Sérgio Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins, supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke.-7. Ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, pág. 221/222.

A esse respeito, o **art. 183, §2º da Lei 6.404/76**, estabelece:

“A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

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

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

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

*Como se verifica, a **depreciação a ser contabilizada deve ser, conforme a Lei das Sociedades por Ações, a que corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.***

No mesmo sentido, segue a Interpretação Técnica contida na Norma Brasileira de Contabilidade nº 19.5 — NBC T 19.5/2005 — Depreciação, Amortização e Exaustão, que em seu item 19.5.2 define os institutos, bem como a NBC T 16.9/2008-Depreciação, Amortização e Exaustão, cuja definição dos institutos consta no item 2:

“19.5.2. DEFINIÇÕES

19.5.2.1. Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

19.5.2.2. Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

19.5.2.3. Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais ou florestais.” “DEFINIÇÕES.

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.”

Em relação à cultura da cana-de-açúcar estar sujeita à depreciação ou exaustão, importa transcrever trechos da Solução de Consulta SRRF 4º RF/DISIT nº5, de 05 de fevereiro de 2004, segundo a qual fica livre de dúvidas a sujeição à exaustão, verbis:

“Assentada essa premissa fundamental, passa-se a perquirir sua relação com a cultura da cana-de-açúcar, a ver se esta estaria sujeita à depreciação ou à exaustão. Para tanto, importa transcrever trechos da obra “Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ”, de José Carlos Marion, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71, tal qual o fez a Disit da 4ª Região Fiscal quando da emissão das Decisões SRRF04/Disit nº 13 e nº 14, de 8 de setembro de 1998:

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

No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente – Imobilizado [nota da Disit: conforme Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, item 8.1.a].

Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc.

... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente.

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

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que “a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc.

Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc”.

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

*Transcrevendo o item 5 do aludido Parecer Normativo, continua o autor na pág. 71: “**não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes. Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados.***

*O **Parecer Normativo CST n° 18, de 09 de abril de 1979**, publicado no Diário Oficial da União n° 72, do dia 17 subsequente, corrobora, em seu subitem 2, com clareza meridiana, toda a doutrina aqui ventilada.*

À vista de todo o exposto, conclui-se que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão; 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.”

No mesmo sentido, o CARF já se manifestou diversas vezes:

Acórdão 103-18.812

*“Formação de lavoura canavieira – A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de **quotas de exaustão**. (Ac. 3ª Câmara do 1º CC 103-18.812/97 – DOU de 20/10/1997).”*

Acórdão 1101-00.334

*“ATIVIDADE RURAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição de valor da lavoura canavieira, **porque sujeita à exploração mediante corte**, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.”*

Por fim, cabe lembrar que, tratando-se de benefício fiscal, deve-se interpretar a legislação literalmente, nos termos do art. 111 do CTN.

De todo o exposto, conclui-se que a contribuinte não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70/ 2001, segundo o qual “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”.

Diante de todos os motivos acima expostos, impõe-se a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua inteireza. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *a fim de que o acórdão recorrido seja reformado nos quesitos objeto da presente insurgência.*

Cientificada em 20/08/2025 (e-fl. 494), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 03/09/2025 (e-fls. 496/513) nas quais questiona a admissibilidade do recurso fazendário por falta de demonstração analítica da divergência, vez que apenas são colacionadas partes dos paradigmas, sem se discorrer sobre a divergência na interpretação da legislação tributária e sem indicar em *qual recorte ocorre tal descompasso*. Diz que *a União se limitou a colacionar a ementa dos julgados indicados como paradigma, sem realizar o cotejo analítico com o Acórdão recorrido, circunstância insuficiente para demonstração da divergência jurisprudencial.*

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, argumentando ser, *no caso da lavoura canavieira, em razão das particularidades dessa cultura, possível depreender que a redução do valor do ativo que a mesma performa se dá através da depreciação*. Isto porque:

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).**

Ao se reproduzir de forma breve o processo produtivo, é possível notar claramente que **a cana e os gastos da lavoura canavieira são ativáveis (ativo permanente, hoje imobilizado), e a perda do valor se dá pelo uso ou emprego da fonte produtora em virtude dos cortes que são feitos.**

Portanto, **o ativo não se extingue (não deixa de existir), permanecendo viva a planta, perdendo somente sua produtividade (valor) pelo uso, o que diferencia da exaustão, que leva à extinção do próprio ativo (deixa de existir à medida que é explorado).**

Ademais, a **exaustão** está vinculada à exploração de direitos cujo **objeto seja mineral ou florestal**, o que **não** se aplica à cana, especialmente, quando se busca ampliar a interpretação deste instituto com o objetivo de restringir um direito previsto na legislação e que merece interpretação finalística. Até porque, não se trata de mineral como também floresta.

Ao contrário da cana, quando se trata de corte de árvores em florestas, temos uma outra modalidade de exploração, pois são retiradas do imóvel rural onde foram plantadas.

Ora, arranca-se a árvore, de tal sorte que existe um novo plantio e cultivo, na medida em que a árvore se exaure com tal fato (morre).

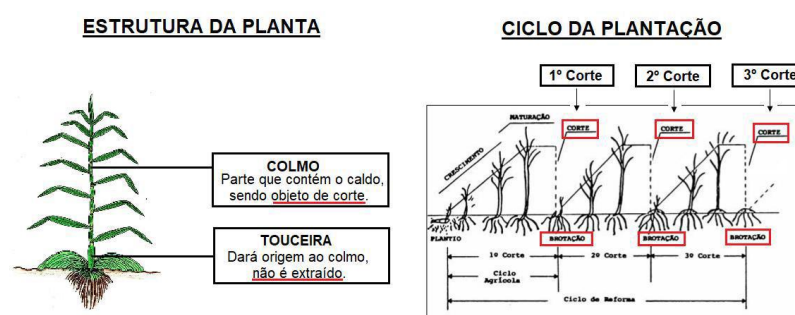
Além disso, pela própria interpretação literal, já que não se deve ampliar ou restringir, floresta não é expressão utilizada para se reconhecer uma lavoura de cana, pois aquela diz respeito ao coletivo de árvores, de grande porte, que cobre uma vasta extensão de terras, com valores ecológicos e proteção de cunho ambiental. O que, claramente, não se confunde com uma lavoura de cana, não sendo razoável a adoção de analogia ou mesmo tamanha amplitude, sobretudo com o objetivo final de restringir o direito do contribuinte.

Percebe-se, deste modo, com de forma evidente que são institutos distintos, e, no caso da cana, por ser uma planta que produz frutos e não se esgota com o corte, inexistente exaustão, mas efetivamente depreciação. Equivale dizer: a cana, ao

longo dos cortes que são feitos, perde seu valor por produzir menos sacarose, porém, se mantém viva e continuaria a produzir, não se exaurindo, como uma floresta que é cortada ou a mina que é explorada até seu fim.

Deste modo, a cana tem amplo ciclo de exploração, pois, a **soqueira continua viva e volta a produzir frutos após o corte, por isso, há depreciação**. Por outro lado, quando se tem exaustão, em verdade, a exploração esgota aquele direito até que nada exista para explorar, como o caso da mina.

Vejamos a estrutura e corte da cana em gráfico:



O que se extrai é o colmo, de tal sorte que a **touceira (soqueira)** continua viva e existindo, produzindo novos colmos para corte. Daí a diferença de uma mina ou mesmo uma floresta, já que, ao explorar ou cortar, exaure-se, o que não ocorre com a cana, que continua viva a produzir frutos, permitindo vários cortes.

Mas, poder-se-ia dizer: mas a cana, após em média 7 cortes, é retirada do solo. Não se exauriu?

A resposta é negativa. Não se exauriu, uma vez que tal ativo (planta portadora / ativo biológico) poderia continuar vivo e dando frutos por mais e mais períodos. A renovação desta soqueira se dá exclusivamente por ato voluntário e razões econômicas, pois a produtividade diminui, **mas não se esgota**.

Portanto, o ativo não se extingue (não deixa de existir), permanecendo viva a planta, perdendo somente sua produtividade (valor) pelo uso, o que **diferencia da exaustão, que leva à extinção do próprio ativo** (deixa de existir à medida que é explorado).

Ao contrário da lavoura canavieira, quando se trata de corte de árvores em florestas, temos uma outra modalidade de exploração, pois estas são retiradas do imóvel rural onde foram plantadas. **Não se olvide, outrossim, que no CPC 29, que trata dos ativos biológicos, consta expressamente a cana-de-açúcar, inexistindo em referido diploma normativo contábil qualquer menção à exaustão.**

Não por outro motivo, há recente Parecer Técnico exarado pela **EMBRAPA**, o qual conclui que a colheita da cana-de-açúcar se equivale à colheita de frutos. Desse modo, **a perda de produtividade do canavial ao longo dos ciclos e o decorrente decréscimo do valor econômico dá-se mediante depreciação e não**

exaustão. Veja-se a conclusão tomada no r. Parecer **que se encontra às fls. 391** do presente processo:

*“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”² (grifo nosso)*

No mesmo sentido, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIR n. 1.383/1995, editado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT – enunciava exatamente que a cana-de-açúcar e os custos de formação dos canaviais são objeto de depreciação, e não exaustão:

“Os bens do ativo imobilizado (dispêndio aplicados na formação de canaviais), exceto terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período base da aquisição” (grifo nosso)

Percebe-se, deste modo, que a **depreciação** e exaustão são institutos distintos, e, no caso da cana-de-açúcar, por ser uma planta que produz frutos e não se esgota com o corte, inexistente esta, **mas efetivamente aquela**. Equivale dizer: a cana, ao longo dos cortes que são feitos, perde seu valor por produzir menos sacarose, porém, se mantém viva e continua a produzir, **não se exaurindo**, como uma floresta que é cortada ou a mina que é explorada até seu fim.

Por fim, cumpre salientar que o art. 6º, da Medida Provisória n. 2.159/2001, cerne da discussão, **há de ser interpretado e aplicado levando 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**.

Ademais, **não se aplica** ao caso da depreciação acelerada incentivada o **art. 111 do CTN**, vez que este incentivo não figura como: **(i) – suspensão ou exclusão do crédito tributário; (ii) – outorga de isenção; (iii) – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias**.

Em arremate, além das decisões favoráveis do E. CARF citadas em Recurso Voluntário (Acórdãos 1402-002.821; 1401-002.039; 1201-001.862; 1401-001.523; 9101-002.801; 1302-002.116; 1401-001.839; 1402-002.372; 1401-001.524; 1401-001.522; 3402-004.759; 3402-004.758; 1202-000.795; 1201-0001.441; 9402-004.074; 3402-004.076; 3402-003.041; 1201-001.243; 3801-004.625; 3801-004.624; 3801-004.623; 3801-004.621; 1401-002.388; 1402-002.821; 3801-004.620), há recentíssimos julgados desse colegiado em favor do contribuinte, a saber:

[...]

Assim sendo, uma vez demonstrado que a lavoura canvieira está sujeita à depreciação e, portanto, é passível de sofrer a depreciação acelerada incentivada, de rigor o não provimento do Recurso Especial ora contrarrazado

² Memorando n. 7/2018-CPACT/CHGE, de 02 de março de 2018.

a fim de se manter incólume o v. Acórdão, homologando-se integralmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 42185.86661.210809.1.7.02-7026.
(destaques do original)

Requer, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial e, no mérito, que lhe seja negado provimento, mantendo-se *incólume o v. Acórdão, homologando-se integralmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 42185.86661.210809.1.7.02-7026, pois, como visto, a lavoura canavieira está sujeita à depreciação e, portanto, é passível de ser objeto da Depreciação Acelerada Incentivada prevista no art. 6º, da Medida Provisória n. 2.159/2001.*

VOTO VENCIDO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário por entendê-lo carente de demonstração analítica da divergência, especialmente porque *a União se limitou a colacionar a ementa dos julgados indicados como paradigma, sem realizar o cotejo analítico com o Acórdão recorrido, circunstância insuficiente para demonstração da divergência jurisprudencial.*

Todavia, no capítulo III – *Da Divergência Jurisprudencial Existente*, a PGFN transcreve excertos do voto condutor do acórdão recorrido, e refere os paradigmas nº 9101-002.982 e 9101-002.983 não só por suas ementas, como também por trechos de seus votos condutores, dos quais destaca os pontos que considera mais relevante, quais sejam, aqueles que concluem pela realização da lavoura canavieira mediante exaustão, e não depreciação. Ao final, bem sintetizou que:

Os paradigmas indicam que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira são classificados no grupo de ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. Afirmam que o benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. Registram, ainda, que a diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado.

Vê-se, pois, que os acórdãos recorrido e paradigmas divergem quanto à interpretação do art. 12, § 2º da Lei nº 8.023/90 (inicialmente revogado e devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/2001); dos arts. 307, 314 e 334, todos do RIR/99; do art. 179, inciso IV e do art. 183, § 2º, “a”, ambos da Lei nº 6.404/76; art. 111 do CTN.

Eventualmente poder-se-ia cogitar de alguma dessemelhança fática entre os julgados porque o acórdão recorrido inova ao trazer ao debate manifestação da Embrapa no

Memorando n. 7/2018-CPACT/CHGE, de 02 de março de 2018, anexada aos autos depois do recurso voluntário (e-fls. 811/813), mas o entendimento ali consignado foi confrontado no voto vencido do acórdão recorrido invocando *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 Giustina*. E o Acórdão nº 9101-002.982 é um dos paradigmas aqui admitido para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Assim, o exame de admissibilidade não merece reparos e o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A matéria em questão foi apreciada mais recentemente por este Colegiado³ na reunião de novembro/2024, restando assim decidido nos Acórdãos nº 9101-007.219 e 9101-007.218:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

ATIVIDADE RURAL. CANA-DE-AÇÚCAR. GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO INTEGRAL. IMPROCEDÊNCIA.

Os dispêndios incorridos na exploração da cultura de cana-de-açúcar (ou canaviais), por corresponderem a encargos ocorridos na atividade rural da empresa, podem se valer do benefício da depreciação integral previsto nº art. 6º da MP nº 2.159-70. Daí a improcedência da glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Votou pelas conclusões, no mérito, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Esta Conselheira mantém sua divergência consoante voto vencido⁴ declarado no Acórdão nº 9101-006.643:

³ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), restando vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto e votando pelas conclusões do voto vencedor

Esta Conselheira diverge da I. Relatora e reafirma, aqui, o voto proferido na reunião de julgamento de agosto/2019, acompanhando o ex-Conselheiro André Mendes de Moura, em litígio erigido em face deste mesmo sujeito passivo, cujo voto vencedor restou assim vertido no Acórdão nº 9101-004.305⁵:

O debate empreendido consiste em definir se os dispêndios para a formação de lavoura de cana de açúcar podem ser objeto de depreciação acelerada da atividade rural ou se submetem ao regime de exaustão.

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

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;

da Conselheira Livia De Carli Germano o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros: Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia de Carli Germano (relatora) e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

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

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

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

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

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

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

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

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

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

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

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

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

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

Nota-se, assim, que a contabilidade agrícola segrega os lançamentos entre os tipos de cultura existentes: temporária ou permanente. Culturas temporárias são arrancadas do solo na colheita e depois feito novo plantio,

como arroz, feijão e milho, e o custo da plantação é contabilizado no Ativo Circulante. Por outro lado, culturas permanentes duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café e cana-de-açúcar. Nestes casos, os custos para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado e devem ser avaliados pelo montante que efetivamente representam dentro do patrimônio total da pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

os dispêndios para sua formação são contabilizados no Ativo Permanente Imobilizado.

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

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 que nasce a partir do ovário de uma flor**.

Enquanto a semente não está pronta para germinar, conta com a proteção do fruto, que no momento inicial apresenta aspecto, sabor e odores não atrativos. Na medida em que a semente torna-se apta para ser plantada, o fruto fica maduro e atrativo, tanto que passa a ser objeto de alimentação por outros agentes (pássaros) que, por sua vez, viabilizam a disseminação da semente e a perpetuação da espécie.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre da retirada do fruto, demandando a **extração da formação vegetal em si**, como na pastagem, na plantação de eucalipto e na formação da cana-de-açúcar, 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, os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar submetem-se à exaustão.

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

Como o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 prevê o benefício, apenas, de depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado, não é possível estendê-lo aos bens realizados mediante exaustão. Esta Conselheira, inclusive, já teve a oportunidade de confrontar outros fundamentos referidos em defesa no litígio solucionado no Acórdão nº 1101-00.334, conduzido por seu voto nos seguintes termos:

Antes, porém, de se avaliar qual a sistemática contábil para registro da perda de valor da lavoura de cana-de-açúcar, cumpre apreciar os argumentos da recorrente em favor da maior amplitude do benefício fiscal. Afinal, desnecessário seria decidir se é cabível a exaustão ou a depreciação daquele bem, se restar firmado que a depreciação acelerada é possível nas duas hipóteses.

Argumenta a recorrente que a depreciação acelerada é *benefício fiscal à atividade rural, em geral, e não a determinada espécie de cultura, destinando-se, assim, a*

fomentar toda e qualquer cultura, fruto da exploração adequada do solo, para obtenção de produtos agrícolas e industrializados, alimentos e riqueza. Reproduz a exposição de motivos da Lei nº 8.023/90 e frisa a extensão dos benefícios já concedidos às pessoas físicas também às pessoas jurídicas:

"Diversos instrumentos de política fiscal são implementados para diminuir o ônus tributário sobre a agricultura, objetivando o aumento da eficiência do setor(...)

(...) permite que os efeitos do benefício deixem de restringir-se ao agricultor ou empresa rural isoladamente e passem a beneficiar o setor como um todo.(...)

(...)os valores investidos na atividade podem ser considerados despesas no ano do dispêndio, o que permitirá ao agricultor recuperar mais rapidamente o capital investido.

(...)estende-se à pessoa jurídica a redução da base de cálculo do imposto nos termos previstos no art. 90 e permite-se a depreciação integral dos investimentos no ano de sua realização, como forma de, a exemplo da pessoa física, reforçar a disponibilidade de recursos da pessoa jurídica."

Por oportuno esclareça-se que embora tais argumentos dirijam-se à agricultura, o âmbito de aplicação do benefício (atividade rural) foi assim fixado no art. 2º da Lei nº 8.023/90:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Nestes termos, não há dúvida que a lavoura de cana-de-açúcar, quer como agricultura, quer como extração ou exploração vegetal, estaria ao alcance da referida norma. Mas é necessário precisar se o benefício da depreciação acelerada alcançaria, também, bens sujeitos a amortização ou exaustão.

Entende a recorrente que haveria ofensa ao princípio da isonomia, ante o favorecimento de apenas algumas culturas agrícolas, e cita entendimentos firmados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes nos acórdãos nº 101-94.957 e 104-19.138.

A Fiscalização, inicialmente, adota como fundamento o conteúdo da Solução de Divergência nº 12/2003, editada pela Coordenação do Sistema de Tributação-

COSIT, que pôs fim a dissenso entre as Superintendências Regionais da Receita Federal da 9ª e 10ª RF, firmando que o benefício fiscal *não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais*.

A Solução de Consulta SRRF/9ªRF nº 120 entendeu *que o incentivo não alcança a amortização e a exaustão de recursos florestais*, ao passo que a SRRF/10ªRF, na Solução de Consulta nº 28, firmou que *não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados - se depreciação, amortização ou exaustão - mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar*.

A COSIT, na Solução de Divergência nº 12/2003 ressaltou o fato de o legislador ter renovado o referido benefício por meio da Medida Provisória nº 1.459/96 em sucessivas renovações, e ainda por meio da Medida Provisória nº 2.158-70/2001, sem nunca ampliar o conteúdo da norma para além da possibilidade dos bens serem *depreciados*, deixando, assim, de abranger a *realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização*.

Ainda, mencionou que a exaustão é proporcional ao *período projetado de exploração do recurso a ser exaurido*, o que poderia gerar dedução excessiva no primeiro ano de aquisição, *impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações*. Da mesma forma, não seria razoável a amortização imediata de bens imateriais que levariam *quinquênios ou décadas para retornarem seus próprios valores por meio da exploração comercial associada*.

Por fim, concluiu que *aos três institutos contábeis, embora semelhantes, preponderam atributos que lhes dão distinção própria, o que justifica a diferença de tratamento perante a legislação tributária* e, considerando que *as isenções ou abrandamentos de ônus de tributos devem ser interpretados restritamente no Direito Tributário*, firmou que somente os bens sujeitos à depreciação podem ser deduzidos no mesmo ano de aquisição.

De fato, para se definir o alcance da norma que estabelece o benefício fiscal da depreciação acelerada em favor da atividade rural é necessário observar o que dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

[...]

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por meio do benefício fiscal em referência foi postergado o pagamento de tributo mediante antecipação de despesa, hipótese que se aproxima da suspensão do crédito tributário, mas sem a incidência de juros moratórios, e assim se revela, na

verdade, como isenção desta compensação que seria devida pela quitação após o prazo de vencimento.

Assim, discorda-se do entendimento defendido pela recorrente: a norma deve ser interpretada literalmente, e alcança apenas os bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação. Em que pese o legislador tenha excetuado expressamente a “terra nua”, não o fazendo em relação aos demais bens que compõem o ativo permanente imobilizado, utilizou a expressão “depreciados” que exclui daquele grupo os bens sujeitos a amortização e exaustão.

É perfeitamente possível que a lei tenha buscado favorecer a renovação de *bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência*, como máquinas e equipamentos aplicados na atividade rural, sem dar maior relevo a outros *direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração*, cuja perda de valor decorre de sua exploração.

Relevante abordar, porém, o entendimento em contrário, alegado pela recorrente, e firmado nesta instância de julgamento administrativo, pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do acórdão nº 101-94.597 (e não 101-94.957 como mencionado no recurso). Reproduz-se excertos de seu voto:

O § 2º do art. 12 da Lei 8.023/90, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor, da mesma forma que o fez o § 2º do art. 4º, em relação ao produtor rural pessoa física. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão.

Observa-se que o referido julgado procurou equivaler o benefício fiscal em discussão àquele antes já concedido à pessoa física, mas assim previsto na Lei nº 8.023/90:

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

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

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

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *(negrejou-se)*

A lei admite, nos termos do *caput* do art. 4º, a apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física segundo o regime de caixa, mediante confronto entre receitas recebidas e despesas pagas no período. Considerando que o regime de caixa é aplicado como regra na apuração dos rendimentos tributáveis da pessoa física, o benefício fiscal revela-se na permissão de dedução dos investimentos como se despesas fossem, no mês do efetivo pagamento.

Ocorre que a própria lei conceitua investimento nos seguintes termos:

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

Ou seja, a dedução integral dos investimentos na atividade rural, no próprio período do pagamento, está prevista para os dispêndios destinados à expansão da produção ou melhoria da produtividade. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, por sua vez, exemplifica as aplicações que se caracterizam como investimentos na forma do art. 6º da Lei nº 8.023/90:

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

[...]

Vê-se, daí, que as aplicações efetuadas com vistas a um resultado futuro (*desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade*), fora do conceito, portanto, de despesas de custeio, ainda assim recebem, em razão do benefício em tela, o mesmo tratamento destas, sendo computadas para redução do resultado do período no qual foram pagas.

Observe-se, aliás, que o inciso II classifica como investimento a aplicação de recursos financeiros em *culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais*. Todavia, como adiante se verá, a lavoura canavieira, embora seja classificada como cultura permanente por permitir mais de um corte, não apresenta a longevidade própria das culturas citadas, na medida em que a planta dali resultante é ceifada na sua exploração, diversamente das culturas permanentes em geral, nas quais a árvore é mantida e são extraídos apenas seus frutos ou essências.

Em consequência, no âmbito da atividade rural exercida pela pessoas físicas, os gastos para formação da lavoura canavieira não se classificam como investimentos, e o seu cômputo no resultado não se rege pelo disposto no art. 4º, §2º da Lei nº 8.023/90 c/c seu art. 6º. Em verdade, é possível o seu confronto imediato com as receitas do período, mas em razão do disposto no *caput* do art. 4º da mesma lei, que determina a apuração do resultado da atividade rural segundo o regime de caixa.

Contudo, a atividade rural exercida por pessoa jurídica tem seus resultados apurados contabilmente, mediante regime de competência, o que impede a transposição integral dos efeitos verificados em idêntica atividade exercida por pessoa física, mesmo no que tange às aplicações que, no âmbito da Lei nº 8.023/90 são denominadas *investimentos*, mas que, na seara contábil, regida pela Lei nº 6.404/76, são classificadas como Ativo Permanente, e sujeitas a regras específicas para seu cômputo no resultado do período.

Assim, mostra-se irrelevante o aprofundamento das discussões acerca da apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física, pois quer se classifique os gastos para formação da lavoura canavieira como despesas de custeio ou investimentos, sua dedução no momento do pagamento se daria em razão do regime de caixa, o qual não foi estabelecido como regra para a apuração dos resultados por pessoa jurídica.

Analisando sob este prisma, o benefício fiscal às pessoas jurídicas foi expresso desde a Lei nº 8.023/90, nos seguintes termos:

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

§1º Na redução da base de cálculo, o saldo médio anual dos depósitos de que trata o art. 9º será expresso em cruzados novos e corresponderá a um doze avos da soma dos saldos médios mensais dos depósitos.

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

§3º O imposto de que trata este artigo será pago de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Ao assim proceder, o legislador restringiu o alcance do benefício fiscal limitando-o aos bens sujeitos à depreciação, como já antes explicitado, inclusive mantendo esta mesma redação ao restabelecer o incentivo, após a revogação expressa na lei nº 9.249/95:

Medida Provisória nº 1.459, de 1996:

Art. 7º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

Medida Provisória nº 2.159-70, de 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.

Relevante anotar que este entendimento diverge também do exposto no voto do I. Conselheiro Remis Almeida Estol, contido no acórdão nº 104-19138, citado pela recorrente:

Veja-se que o comando legal apenas excetua a "terra nua" e é destinado exclusivamente a apuração do lucro tributável da atividade rural, não podendo ser confundido com regras que norteiam a contabilização dos atos e fatos praticados pelas pessoas jurídicas em geral.

Em outras palavras, não obstante o contribuinte tenha de alocar no ativo imobilizado os custos com a formação de lavoura canavieira e lançar na contabilidade, em cada exercício, a quota de depreciação ou exaustão conforme o caso, não significar limitar seu direito de apropriar como custo a totalidade do investimento no próprio ano dos dispêndios, o que deve ser feito no LALUR.

O fato de a "terra nua" ser objeto de exclusão no dispositivo em questão não permite, apenas, a conclusão de que as aplicações em outros bens do ativo imobilizado são passíveis de cômputo imediato na apuração do resultado da atividade rural. Pode significar, também, que cogitando a "terra nua" como bem do ativo imobilizado sujeito à depreciação, o legislador cuidou de afastá-la expressamente.

Note-se, porém, que a preocupação com os efeitos dos investimentos em "terra nua" é uma transposição do que expresso nos dispositivos que tratam da atividade rural da pessoa física, antes citados, cuja finalidade era garantir a manutenção desta aplicação imobiliária no rol dos "bens e direitos" a serem declarados pela pessoa física, bem como evitar a possível anulação dos resultados da atividade

rural mediante dedução imediata de investimentos de grande monta, cuja essência subsistiria íntegra no patrimônio pessoal do investidor.

Em verdade, no âmbito da apuração da pessoa jurídica, o legislador sequer precisaria ter feito tal ressalva, na medida em que a “terra nua”, à semelhança dos terrenos não edificadas, embora integrantes do ativo imobilizado, não sofre depreciação, porque não está sujeita a *desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência* (art. 307, parágrafo único, inciso I do RIR/99).

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

E, se ao assim proceder, o legislador agiu de forma discriminatória, ensejando ofensa ao princípio da isonomia, é certo que este não é o foro para discussão destes aspectos, na medida em que, nos termos da Súmula CARF nº 2, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (destaques do original)*

Neste contexto, ampliar a aplicação do dispositivo legal sob o suposto de evitar um desvio político da intenção do legislador pode representar, ao revés, a substituição da ação do legislador por agente administrativo. De fato, se a intenção do legislador era alcançar todas as formas de realização do ativo imobilizado, bastava-lhe, em face dos litígios que se sucederam à edição da Lei nº 8.023/90, adequar a redação do dispositivo legal para tanto.

Adicione-se, por fim, a adesão ao voto vencedor de acórdão nº 1401-001.791, confrontado por recurso especial apreciado no Acórdão nº 9101-005.919, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Note-se que o legislador se preocupou em conceituar e distinguir cada um dos modos de perda de valor de ativos e só faz sentido realizar tal distinção se tais institutos se submetessem a regimes jurídicos idênticos.

Já enfrentei esse tema em artigo acadêmico: MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; HALAH, L. I. *Reconhecimento dos Gastos com a Formação de Culturas para Fins de Tributação do IRPJ*. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015, São Paulo. Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. São Paulo: Noeses, 2015. p. 557-580.

Lá, concluí que havia a distinção legal, mas a critiquei por considerar inconstitucional. Nada obstante, não nos cabe enfrentar temas de constitucionalidade das leis. Se o incentivo é dirigido apenas a um modo de perda de valor (a depreciação), é esse modo que deve ser reconhecido. Não cabe ao julgador administrativo, estender um benefício fiscal por meio da analogia e muito menos através de um controle constitucional como legislador positivo, competência que nem sequer o Supremo Tribunal Federal possui.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.
(destaques do original)

Aqui, vale ainda adicionar as ponderações bem postas pelo Conselheiro Fernando Belcther da Silva em seu voto vencido no acórdão recorrido acerca do parecer técnico que refere a forma de realização contábil do ativo aqui em debate:

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 Giustina⁶ (grifei):

[...]

⁶ 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.

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):

[...]

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:

[...]

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 EMBRAPA⁷, 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

⁷ 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.

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

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. *(destaques do original)*

Observe-se, por fim, que o recurso voluntário da Contribuinte deduziu argumentos subsidiários acerca do necessário reconhecimento de efeitos da postergação para fins de lançamento, e contra o confisco representado pela penalidade aplicada e o cálculo dos juros com base na taxa SELIC, apesar de a discussão aqui ter se dado em sede de não-homologação de compensação. O voto vencido do acórdão recorrido validou a glosa como promovida por não vislumbrar efeitos de postergação na conduta da Contribuinte, assim pontuando que:

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 inexistência 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. (*destaques do original*)

Nota-se, também, que o voto condutor do acórdão recorrido traz capítulos para tratar dos efeitos da postergação e dos acréscimos de multa e juros de mora, concluindo que, com respeito à postergação, *caberia a prova efetivada pelo sujeito passivo*, bem como que a determinação dos juros com base na taxa SELIC é matéria já consolidada nos termos da Súmula CARF nº 4, e que a arguição de confisco não pode ser acolhida por força da Súmula CARF nº 2. Contudo, há expressa ressalva de desnecessidade destas discussões caso prevalecesse o entendimento favorável às exclusões promovidas pela Contribuinte. E, embora tenha sido mantido em ementa o entendimento expresso naqueles temas subsidiários, vê-se que o Colegiado *a quo* não os votou, porque a maioria do Colegiado acompanhou a relatora em seu posicionamento favorável ao provimento do recurso voluntário.

Assim, por compreender que a objeção ao cálculo dos juros com base na taxa SELIC é matéria já alcançada pela Súmula CARF nº 4, e que a arguição de efeito confiscatório da penalidade é matéria cuja apreciação é obstada pela Súmula CARF nº 2, mas que a arguição dos efeitos da postergação deve ser apreciada, a reversão do entendimento prevalente no acórdão recorrido impõe o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação deste argumento subsidiário.

Por tais razões, na medida em que a PGFN pede a reforma do acórdão recorrido *nos quesitos objeto da presente insurgência*, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial, mas com retorno ao Colegiado *a quo*.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial com retorno ao Colegiado *a quo*.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Conforme visto, a controvérsia diz respeito ao tratamento fiscal dos recursos aplicados na formação de canaviais (*cultura de cana-de-açúcar*), integrados ao ativo imobilizado. Mais precisamente, a questão consiste em definir se tais dispêndios estão ou não sujeitos à

aplicação do *benefício* da depreciação integral previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70, que assim dispõe:

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.

Trata-se de matéria conhecida por esta E. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que já decidiu, em outras ocasiões, que os “gastos com cana-de-açúcar”, por estarem sujeitos à exaustão, e não à depreciação, impediria a sua apropriação integral como encargos do período correspondente à sua aquisição. Nesse sentido os acórdãos nºs **9101-002.798**, **9101-002.801**, **9101-002.982**, **9101-003.017**, **9101-003.976**, **9101-003.978** e **9101-004.305**, todos eles, diga-se, proferidos com *voto de qualidade*.

Em linhas gerais, essas decisões, seguindo o entendimento da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner externado no Acórdão nº **1202-000.794**, assinalam que a jurisprudência chegou a caminhar no sentido de que as culturas sujeitas à depreciação se limitariam apenas às **frutíferas**, ou seja, àquelas das quais se podem extrair *frutos botânicos*, como é o caso, por exemplo, da uva. Por outro lado, as culturas **não frutíferas**, categoria que contemplaria a cana-de-açúcar, se sujeitariam à exaustão, o que afastaria a aplicação de regras fiscais de depreciação.

Essa distinção para fins de definir a *materialidade* da regra específica de depreciação integral prevista no referido artigo 6º da MP nº 2.159-70, ressalte-se, parte essencialmente de uma alegada “necessidade de interpretação sistemática” com os artigos 307⁸ e 334⁹, ambos do RIR/99 e do Parecer Normativo CST nº 18/1979, notoriamente no ponto em que

⁸ Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive:

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

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;
b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

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

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

I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

II - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda;

III - bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades;

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

⁹ 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;

se atrelam a **exaustão** aos recursos florestais destinados a corte e a **depreciação** aos projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos, categoria na qual os colmos da cana-de-açúcar não se inseririam.

Ocorre que, posteriormente aos referidos precedentes, essa matéria foi reapreciada aqui na 1ª Turma da CSRF, tendo sido julgada, em sessão de 11 de julho de 2023, por maioria de votos, de forma favorável ao contribuinte, de acordo com o **Acórdão nº 9101-006.643**, do qual transcrevo a respectiva ementa:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.

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 (artigo 6º da MP 2.159-70/2001).

Do voto condutor desse julgado, da ex-Conselheira Lívia de Carli Germano, percebe-se que a *mudança jurisprudencial* em questão não se deu em face do campo de aplicação da norma propriamente dito, mas diante da própria *natureza da cana-de-açúcar*, que passou a ser considerada como um ativo passível de depreciação, e não exaustão. Em suas palavras:

Em síntese, não se nega que incentivo é dirigido apenas a um modo de perda de valor: a depreciação. A questão é que a cana de açúcar se encaixa em tal conceito. A touceira produz periodicamente os colmos, que são, apenas estes, colhidos, remanescendo intacta a parte subterrânea da touceira, que volta a crescer e a gerar mais colmos, é dizer, apesar de não produzir “frutos”, a exploração da lavoura canavieira resulta em mero desgaste, e não ao esgotamento do recurso.

Esse entendimento, destaca-se, foi acompanhado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado pelas conclusões, tendo este Eminentíssimo Julgador apresentado declaração de voto, da qual reproduzo os seguintes excertos:

[...]

Como relator, este conselheiro já teve oportunidade de se manifestar acerca do tema em discussão quando proferi o voto condutor do Acórdão nº 1302-002.116, de 16 de maio de 2017, tratando da aplicação do benefício precisamente quanto à exploração da atividade de cana-de-açúcar.

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).

Naquele voto sustentei o entendimento de que o termo “depreciação” utilizado no texto legal deveria 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, em simetria com o tratamento dado à atividade rural para as pessoas físicas, conforme excertos abaixo:

[...]

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 técnicojurídico (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”.

[...]

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 outro lado, não me impressiona o argumento de que a interpretação do citado dispositivo deve ser literal, nos termos do art. 111 do CTN.

Primeiro, porque, embora seja um benefício fiscal, não configura suspensão (nas hipóteses indicadas no art. 151 do CTN) ou exclusão (isenção ou anistia, art. 175 do CTN) do crédito tributário.

Segundo, porque, de acordo com a melhor doutrina e a jurisprudência do STJ, o termo "literal" contido no art. 111 do CTN deve ser entendido como restritivo, devendo ser compatibilizada com os princípios constitucionais tributários, de forma que, de um lado, evitem-se "interpretações ampliativas ou analógicas", por outro, não levem "a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis". [...]

[...]

Nesta perspectiva, a leitura da Instrução Normativa SRF. nº 257/2002, revela que o tratamento tributário dado à atividade rural pela própria administração tributária, encarregada de sua regulamentação e aplicação, é no sentido de considerar que a aquisição e alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra, compõe o resultado da atividade rural (art. 11, § 1º), nos mesmos moldes da pessoa física.

Ou seja, o gasto com bens ativáveis, exceto a terra nua, devem compor o lucro real, como custos ou despesas, sob a forma de depreciação acelerada, no ano de sua aquisição; em contrapartida, a receita com sua alienação é considerada como resultado da atividade rural quando isto ocorrer.

[...]

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. [...] 1

0. 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*.

Não obstante, o entendimento acima sufragado perante o colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara foi reformado por esta colenda 1ª Turma por meio do

Acórdão nº 9101-004.302, 06 de agosto de 2019, nos termos sintetizados na sua ementa, *verbis*:

[...]

Com todo respeito ao entendimento do r. acórdão, mantenho meu entendimento no sentido de que é despiciendo discutir o tratamento contábil dado à perda de valor do bem pela sua utilização, sob a forma de depreciação, exaustão ou amortização, com vistas a aplicação do dispositivo em relação à atividade rural, posto que como bem apontado pelo d. conselheiro Marcelo Cuba Neto, no voto citado em meu voto, “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 tais razões, acompanho a i. relatora apenas pelas conclusões de seu voto, para dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Como se percebe, o posicionamento exposto na declaração de voto em questão interpretou o termo “poderão ser depreciados”, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70, a partir da *natureza da atividade*, e não por conceitos societários e contábeis, compreendendo que é a exploração rural o gatilho para se valer da *depreciação beneficiada*, sendo desnecessário adentrar-se às *diferenças entre exaustão e depreciação*.

Nesse contexto, cabe salientar que o presente julgador também participou do julgamento do caso apreciado no **Acórdão nº 9101-006.643**, tendo acompanhado o voto condutor da Relatora também pelas conclusões, mas por fundamentos distintos que acabaram não sendo consignados na época.

De qualquer forma, fato é que, durante os debates travados naquele julgamento, acabei relendo um voto meu sobre a matéria (Acórdão nº **1201-001.862**, proferido em Sessão de 17 de agosto de 2017), no qual já havia entendido ser aplicável a depreciação integral em caso semelhante, por três fundamentos: **(i)** pela indevida tentativa do Parecer Normativo 18/79 restringir o campo de atuação da lei (art. 6º da MP nº 2.159-70); **(ii)** pelo fato da cana-de-açúcar realmente não corresponder a uma cultura florestal, mas sim uma cultura perene; e **(iii)** em sentido oposto ao voto da Relatora do Acórdão nº 9101-006.643, por reconhecer, na linha do que expôs o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado na referida declaração de voto, o direito à depreciação integral já em razão da natureza rural da atividade vinculada ao respectivo *ativo imobilizado*. Daí o meu acompanhamento pelas conclusões.

De fato, tal como positivado pelo Legislador, o “benefício” da depreciação integral veiculado pelo art. 6º da MP nº 2.159-70, na verdade, não está condicionado ao enquadramento do ativo nas regras gerais de depreciação ou exaustão, mas sim ao fim a que ele se destina. Assim, se o ativo for empregado na atividade rural, aplica-se o permissivo legal para dedução total do dispêndio no ano corrente. Caso contrário, isto é, não sendo destinado à exploração rural, não se aplica.

Isso significa dizer que as discussões quanto à *classificação contábil do ativo* mostram-se, isto sim, irrelevantes para definir a materialidade da norma em questão. Isso porque, repita-se, restando inequívoco o uso do ativo imobilizado para o exercício de alguma atividade rural, este ativo, aos olhos da lei, já é passível de depreciação integral, pouco importando seu enquadramento perante as regras ordinárias de *amortização* (exaustão x depreciação).

Ora, basta ler o texto do artigo 6º da MP 2.159-70/2001¹⁰, inclusive à luz do artigo 111 do CTN¹¹, para concluir que o Legislador autorizou expressamente, por meio desta *regra específica* (ou *especial*), à pessoa jurídica que explore atividade rural depreciar integralmente os bens do ativo imobilizado destinados a esta atividade.

Dessa forma, e considerando que não se discute aqui que a exploração de cultura canavieira de fato constitui espécie de atividade rural (isto é incontroverso), o reconhecimento do direito à depreciação integral dos respectivos dispêndios é medida que se impõe.

Dito de outro modo: restringir o direito previsto nesse dispositivo legal apenas para parte de bens do ativo imobilizado usado na atividade rural, como pretende a Recorrente, não só feriria a *ratio legis*, como permitiria colocar o intérprete na indevida posição de Legislador, o que definitivamente não se sustenta.

Como diria Carlos Maximiliano¹²:

Cumprir evitar não só o apego exagerado à letra dos dispositivos positivos, como também ao excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos.

A interpretação deve ser objetiva, desapassionada, equilibrada, às vezes audaciosa, porém não revolucionária, aguda, mas sempre atenta, respeitadora da lei.

Nenhum reparo, portanto, cabe ao acórdão recorrido.

Conclusão

Dessa forma, nego provimento ao recurso especial.

¹⁰ Transcreve-se, novamente: *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.*

¹¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

¹² Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense. 9ª edição. 1984. P. 103.

ACÓRDÃO 9101-007.605 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 13116.720560/2009-75

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DOCUMENTO VALIDADO