



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721556/2023-91
ACÓRDÃO	9101-007.594 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

ACÓRDÃO

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) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que davam provimento ao recurso com retorno ao Colegiado *a quo*. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator designado

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luís Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Efigênio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro 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 1101-001.476, na sessão de 10 de dezembro de 2024, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa da depreciação acelerada incentivada dos bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural, incluindo os custos de formação da lavoura canavieira, e por decorrência a multa isolada de estimativa IRPJ/CSLL e a multa isolada da ECF, nos termos do voto do Relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA. ATIVIDADE RURAL.

A agroindústria canavieira que realiza atividades desde o cultivo até a industrialização faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no art. 6º da MP 2.159-70/2001. A verticalização do processo produtivo não descaracteriza a natureza rural da atividade primária, não sendo exigida exclusividade na atividade rural para fruição do benefício.

LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIAÇÃO VERSUS EXAUSTÃO.

Os custos de formação da lavoura canavieira sujeitam-se à depreciação, e não à exaustão, em razão de sua natureza perene e capacidade de rebrota após o corte, proporcionando múltiplos ciclos de produção. A perda de valor decorre da obsolescência em relação a uma nova plantação, e não do esgotamento do recurso. A analogia com pastagens e florestas artificiais é inadequada, dada a peculiaridade da cultura canavieira.

MULTA ISOLADA. GLOSA DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. CANCELAMENTO.

As multas isoladas decorrentes da glosa da depreciação acelerada incentivada devem ser canceladas quando reconhecido o direito ao benefício fiscal.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro nos anos-calendário 2018 a 2002 a partir da constatação de indevida depreciação acelerada da lavoura canavieira. Foram glosadas as diferenças entre as exclusões e adições registradas na LALUR, e também exigidas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas e multa por erro nas ECFs. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve as exigências (e-fls. 1003/1021). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário (e-fls. 1145/1155).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 03/02/2025 (e-fl. 1156) e em 25/02/2025 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1157/1179 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1182/1186, do qual se extrai:

Em seu recurso, a Fazenda Nacional suscita a existência de dissídio jurisprudencial quanto à seguinte matéria que teria recebido interpretação divergente:

- **possibilidade de recursos aplicados à cultura canavieira se submeterem à depreciação acelerada incentivada, prevista no art. 6º da MP 2.159-70, de 2001.**

Segundo a Recorrente, ao exonerar o crédito tributário exigido no presente caso, o Colegiado recorrido adotou interpretação da legislação tributária que divergiu do entendimento que prevaleceu em casos semelhantes, nos **Acórdãos nº 9101-002.982 e nº 9101-002.983**.

Na parte que é pertinente ao exame de admissibilidade ora empreendido, as ementas dos paradigmas são as seguintes:

Acórdão nº 9101-002.982

DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA. EXAUSTÃO. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação. Portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Acórdão nº 9101-002.983

ATIVIDADE RURAL. DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA. EXAUSTÃO. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação. Portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Depois de reproduzir excertos da decisão recorrida e dos paradigmas, a Recorrente sintetizou a divergência ora suscitada nos termos a seguir reproduzidos:

[...]

Conforme resta claro na argumentação acima reproduzida, a Recorrente sustenta que “diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores”.

De fato, em análise ao inteiro teor dos paradigmas, verifica-se que há a necessária similitude fática entre as decisões comparadas. Nos três casos encontrava-se sob análise a possibilidade de fruição do benefício fiscal da depreciação acelerada prevista no art. 6º da MP 2.159-70, de 2001, relativamente aos recursos aplicados na formação da lavoura canavieira. E a despeito da semelhança fática, prevaleceu nos paradigmas entendimento contrário ao que restou assentado no Acórdão recorrido acerca do tema.

No **Acórdão recorrido**, prevaleceu o entendimento de que de que “os custos de formação da lavoura canavieira sujeitam-se à depreciação, e não à exaustão”. Ao final, o Colegiado concluiu que “a agroindústria canavieira que realiza atividades desde o cultivo até a industrialização faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no art. 6º da MP 2.159-70/2001”, por entender que “a verticalização do processo produtivo não descaracteriza a natureza rural da atividade primária”.

Por outro lado, nos **paradigmas** restou assentado que “os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação”, razão pela qual “não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada”.

Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, razão pela qual proponho que seja dado seguimento ao Recurso Especial fazendário. *(destaques do original)*

A PGFN assim conclui acerca da divergência jurisprudencial:

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:

[...]

Antes de adentrarmos à demonstração da divergência, imperioso pontuar que a demonstração da divergência cingir-se-á à depreciação acelerada incentivada, tendo em vista que, pela leitura do voto, resta incontroverso que tanto a multa isolada por estimativa quanto a multa isolada da entrega da ECF foram exoneradas por decorrência da reversão da glosa da depreciação acelerada incentivada. Assim, provido o presente recurso, devem as multas isoladas serem restabelecidas.

Passando-se à demonstração da divergência, 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:

[...]

No mesmo sentido, observe-se o Acórdão paradigma nº 9101-002.983, *in verbis*:

[...]

Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s), no que toca à interpretação da legislação tributária quanto à dedução da depreciação acelerada incentivada da lavoura de cana-de-açúcar.

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 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.

Segundo os paradigmas, *“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”*.

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 argumentando que:

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**, 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.

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.”

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.

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 ... cafeeicultura 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 nº 18, de 09 de abril de 1979, publicado no Diário Oficial da União nº 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, pois:

- referido benefício visa alcançar a atividade preponderantemente rural, e não a predominantemente industrial, como é o caso da autuada;
- 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.

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 assim como, por consequência lógica, sejam restabelecidas as multas isoladas por estimativa, assim como a multa isolada da ECF.*

Cientificada em 03/09/2025 (e-fl. 1190), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 06/09/2025 (e-fls. 1192/1240) nas quais assim relata as objeções por ela deduzidas contra a acusação fiscal:

A exigência tributária tem por motivação, segundo o discurso da fiscalização exposto através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 143/162), o “fato” de que o contribuinte não exerceria atividade rural e, por essa razão, não poderia usufruir do benefício que permite a dedução integral do valor do ativo permanente utilizado na produção agrícola, a título de depreciação integral (art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001). Adicionalmente, a d. Autoridade fiscal defende que, ainda que fosse a Recorrida titular do direito de gozar do benefício referido, “os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão, e não à depreciação”, dando àquela o equivocado tratamento de floresta.

Diante disso, a Recorrida impugnou o lançamento demonstrando, principalmente, que as deduções, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos custos da formação da lavoura da cana-de-açúcar e demais ativos relacionados com o exercício de sua atividade rural, a título de depreciação acelerada, devem prevalecer uma vez que, por exercer atividade rural e por deter ativos permanentes imobilizados sujeitos a depreciação, faz jus ao benefício fiscal, nos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01. Como bem explicado em sua impugnação, a Recorrida é uma produtora rural (**Agroindústria = rural +**

industrial) dedicada à lavoura de cana-de-açúcar que não se equipara à floresta, sendo cultura em muito diferente destas últimas, razão pela qual, por suas características, não se exaure, mas sim deprecia.

Com efeito, demonstrou ainda que **a questão de fundo tratada no presente lançamento fiscal já foi analisada, com larga profundidade, pela c. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda**, quando do julgamento, em 10 de maio de 2017, do lançamento fiscal consubstanciado contra a Recorrida pelos mesmos fundamentos (Processo Administrativo nº 15956.720092/2012-78 – Acórdão nº 9101-002.801).

Na referida decisão, a c. 1ª Turma da Câmara Superior **afastou tanto a motivação quanto a fundamentação** utilizadas pela fiscalização para glosar as exclusões temporárias efetuadas pela Recorrida nos termos do art. 6º da Medida Provisória – MP nº 2.159-70/2001, **a título de depreciação incentivada dos bens do ativo permanente adquiridos e utilizados em sua (dela) atividade rural, no ano base de 2009.**

Forçoso concluir, desse modo, que o acórdão prolatado pela c. Câmara Superior é uma DECISÃO DE CUNHO MATERIAL da Administração Pública acerca do tema que foi ventilado no lançamento ora em debate, configurando UM AUTÊNTICO JUÍZO DE VALOR SOBRE A NATUREZA DA ATIVIDADE (OBJETO SOCIAL) DA RECORRIDA, qual seja: a de que a mesma, **como agroindústria que é, EXERCE ATIVIDADE RURAL**, e, conseqüentemente, os ativos por ela empregados no atendimento de seu objeto social **sujeitam-se à depreciação incentivada prevista no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001**, diferentemente do que foi sustentado naquele e neste lançamento fiscal.

Ademais, pugnou também a Recorrida, no que concerne ao entendimento defendido pela d. Fiscalização acerca da impossibilidade de utilização do benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada relativamente aos custos para formação da lavoura de cana-de-açúcar, que esta não se equipara às florestas, sendo na verdade cultura muito diferente, razão pela qual, por suas características, não se exaure, mas sim, deprecia.

Mas, antes de se debruçar sobre as questões atinentes ao mérito do lançamento fiscal, a Recorrida houve por bem contestar, preliminarmente, os próprios fundamentos de validade daquele, em especial o erro do critério jurídico adotado, na medida em que não observou os ditames do § 5º do art. 6º do Decreto-Lei 1.598/77, regulamentado pelos arts. 273 do RIR/99 e 285 do RIR/2018, acarretando, com isso, a nulidade do ora combatido auto de infração. *(destaques do original)*

Reporta-se às decisões proferidas e ao recurso especial admitido, e defende o seu não cabimento por *ausência de indicação de divergência quanto à depreciação acelerada de bens do ativo permanente, exceto terra nua, adquiridos para uso na atividade rural, vez que:*

No presente feito, dois foram os pontos abordados pelo v. Aresto nº 1101-001.476 relativamente ao mérito da questão, em razão do Recurso Voluntário interposto pela Recorrida: (i) a possibilidade de utilizar o benefício da depreciação acelerada para bens do ativo imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso na atividade rural daquela e (ii) se os custos referentes à formação da lavoura canavieira estão sujeitos à depreciação ou à amortização, como forma de lançá-los também à conta da depreciação acelerada.

Como se percebe de uma simples leitura do Recurso Especial interposto pela Recorrente, **os acórdãos nº 9101-002.982 e 9101-002.983 indicados como paradigmas se restringem à questão relativa à formação da lavoura canavieira, NÃO FAZENDO QUALQUER REFERÊNCIA À APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO DA DEPRECIACÃO ACELERADA AOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, EXCETO TERRA NUA, ADQUIRIDOS PARA USO NA ATIVIDADE RURAL.**

[...]

Desse modo, não tendo indicado paradigmas acerca da utilização do benefício da depreciação acelerada no que tange aos bens do ativo imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso na atividade rural da Recorrida, **RESTA CLARO QUE TAL PONTO DO V. ACÓRDÃO DE FLS. NÃO PODE SER REVISTO POR ESTA C. CÂMARA SUPERIOR, TENDO TRANSITADO EM JULGADO A DECISÃO FAVORÁVEL PROLATADA PELA C. 1ª TURMA ORDINÁRIA DA 1ª CÂMARA, CONSUBSTANCIADA NO V. ACÓRDÃO Nº 1101-001-476.** *(destaques do original)*

Adiciona ser evidente, da análise do trecho retro transcrito, que a Recorrente não efetuou a demonstração analítica da divergência, nos termos determinados pela legislação de regência, na medida em que em nenhum momento logrou cotejar, mediante transcrição, os trechos dos acórdãos paradigmas conflitantes com o v. aresto recorrido, optando, ao invés disso, por simplesmente tecer considerações acerca do entendimento dos mesmos acerca da aplicação da exaustão ou depreciação no que concerne à lavoura canavieira.

No mérito, defende a legitimidade das exclusões promovidas, discorrendo sobre a formação da lavoura canavieira para concluir que *PLANTAÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR NÃO É, NEM PODE SER EQUIPARADA A FLORESTA! Portanto, à luz da Lei nº 6.404/76, DEPRECIA-SE, E NÃO SE EXAURE*, adicionando que a lei determina a aplicação de exaustão apenas a jazidas e florestas. *E floresta, de acordo com o Dicionário Jurídico de Maria Helena Diniz, seria, em seu entendimento>*

- (i) é coletivo de árvores...
- (ii) não de árvores quaisquer, mas de grande porte...
- (iii) que possui grande valor econômico e ecológico...
- (iv) e é protegida legalmente.

Portanto, a plantação de cana-de-açúcar, uma vez mais, não se identifica como floresta. Afinal:

- (i) cana-de-açúcar não é árvore...

(ii) não é de grande porte... e,

(iii) o seu valor econômico e ecológico é o mesmo de qualquer planta, salvo o seu resultado como álcool carburante, que é um “combustível verde”, renovável, a ser protegido e INCENTIVADO por lei.

Por todo exposto, é evidente que os custos com a formação das touceiras e soqueiras devem ser submetidos à depreciação, vez que os sucessivos cortes da planta não as destroem, nem as consomem.

Reporta-se a doutrina em reforço ao seu entendimento, e conclui:

Nada obstante a lógica e rigidez dos argumentos acima expostos, indiscutivelmente tendentes a sujeitar os custos com a formação da lavoura da cana-de-açúcar à depreciação, a autoridade fiscal equipara a cultura da cana-de-açúcar à cultura florestal, em que se tem a extração da própria árvore que é ceifada, cortada ou extraída e sujeitando-se, pois, à exaustão.

Assim, subsumem-se os fatos apresentados e ocorridos no caso concreto, de maneira integral, à hipótese do art. 6º da Medida Provisória nº 2159-70/2001, que permite a depreciação incentivada, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, como é o caso da Recorrida, empresa agroindustrial que se dedica à plantação de cana-de-açúcar como insumo para a produção de açúcar e álcool.

Traz referências contábeis para defender que *devem ser registrados no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura de cana-de-açúcar, desde o preparo do solo até o encerramento do plantio, uma vez se tratarem de custos dirigidos à manutenção da atividade da companhia, contribuindo para geração de receitas em diversos exercícios sociais*. Cita julgados deste Conselho em linha com sua defesa, em especial o Acórdão nº 9101-006.643, replicado nos Acórdãos nº 9101-007.218.

Reporta-se a outros excertos doutrinários, e consigna:

Este é justamente o ponto relevante sobre o qual cumpre se debruçar para o deslinde da presente controvérsia: **tratando-se de um benefício fiscal concedido no intuito de induzir o comportamento dos contribuintes, não pode o Estado, através de seus órgãos responsáveis pela análise e julgamento do contencioso administrativo fiscal, limitar a fruição daquele, sobe pena de se frustrar a justa expectativa dos contribuintes que confiaram e acreditaram na promessa representada pelo incentivo concedido.**

E é exatamente isso que vem acontecendo com relação à possibilidade de se aplicar o benefício da depreciação acelerada incentivada aos custos incorridos para a formação da lavoura canavieira.

Com efeito, este Conselho Administrativo sempre se viu dividido acerca do tema, com decisões favoráveis a um ou outro entendimento, sempre considerando-se as

peculiaridades de cada caso concreto, até que, por volta de 2018, os julgamentos passaram a se decidir em prol do posicionamento mais restritivo, advogado pela União Federal e seus agentes.

É de se ver, contudo, que uma análise mais abrangente e desapassionada sobre a controvérsia demonstra não apenas o erro de tal orientação, como a própria esterilidade da mesma, na medida em que desestimula o investimento na atividade rural e no agronegócio, atualmente o setor econômico que mais cresce, emprega e gera divisas para o país. *(destaques do original)*

Aborda julgados administrativos mais antigos para afirmar *que a cultura da cana-de-açúcar é perene, produzindo “frutos” por mais de um período, razão pela qual é pacífica a classificação dos recursos aplicados na sua (dela) no ativo permanente, devendo os respectivos custos ser apropriados no decorrer dos períodos para os quais contribuirão na geração de receitas, de acordo com os limites de sua vida útil econômica.*

Expõe conceitos e doutrina acerca do *registro periódico da diminuição do valor do ativo imobilizado*, expandido sua análise para a lavoura canavieira, inclusive destacando que:

Aliás, em reforço ao entendimento da Recorrida, cumpre ressaltar que a Receita Federal, em 1987, expediu a Solução de Consulta nº 33, portanto em período anterior ao incentivo da depreciação integral, afirmando, com base no Parecer Normativo nº 18/79, que “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”.

Enfatizando que *a lei restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas*, e trazendo referências do Pronunciamento do CPC nº 29, afirma inexistir *dúvidas quanto à classificação da cana-de-açúcar como um produto agrícola, advindo de uma planta, e que, após a sua colheita e processamento, a cana se transformará em um produto*, bem como inexistir vínculo, em tal Pronunciamento, *desses ativos biológicos ao conceito de “exaustão”*, o mesmo se verificando nos CPC nº 01, 16 e 27.

Historia outros regramentos contábeis, reporta parecer contábil e outros excertos doutrinários e conclui:

Por todo exposto, é evidente que os custos com a formação das touceiras e soqueiras devem ser submetidos à depreciação, vez que os sucessivos cortes da planta não as destroem, nem as consomem, como se dá com as florestas, estas sim sujeitas à exaustão, acarretando, via de consequência, na insubsistência, também com relação a esse item, do indigitado auto de infração.

Requer, assim, que:

Diante do exposto, é o presente para requerer seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Recorrente, posto que o mesmo não atendeu aos reclamos do art. 118 do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais, na medida em que deixou de realizar a demonstração analítica da divergência relativa à submissão da lavoura canavieira ao conceito da depreciação, **recordando que o mesmo restringe-se exclusivamente a esse ponto da demanda, uma vez que os paradigmas apontados não tratam da questão relativa à utilização do benefício da depreciação acelerada incentivada relativamente aos bens do ativo imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso na atividade rural pelas agroindústrias.**

Caso assim não entendam V. Sas., o que se admite apenas por arraigado amor à argumentação, no mérito requer seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado, mantendo-se integralmente o v. aresto recorrido, tendo em vista que os procedimentos adotados pela Recorrida, no que se refere a exclusões no lucro real da depreciação acelerada incentivada relativamente aos custos para formação da lavoura de cana-de-açúcar estão corretos. *(destaques do original)*

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 PGFN teria se restringido *a resumir a divergência acerca da possibilidade de fruição do benefício legal da depreciação acelerada em poucos parágrafos*, nos quais apenas teceu *considerações acerca do entendimento dos mesmos acerca da aplicação da exaustão ou depreciação no que concerne à lavoura canavieira*.

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. Apenas ao final traz a síntese referida pela Contribuinte:

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.

De outro lado, tem razão a Contribuinte quando aponta a inexistência de demonstração de divergência jurisprudencial acerca da *aplicação do benefício da depreciação acelerada aos bens do ativo imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso na atividade rural*. Mas isto porque a PGFN, de fato, não suscitou tal divergência e, impropriamente, consignou ao final de sua argumentação de mérito que a Contribuinte não faria jus ao benefício de depreciação acelerada incentivada também porque *referido benefício visa alcançar a atividade preponderantemente rural, e não a predominantemente industrial, como é o caso da autuada*.

Esclareça-se que este aspecto foi enfrentado no acórdão recorrido, que preliminarmente traz a conclusão de que *a legislação reconhece a agroindústria como parte integrante do setor rural*, e que vários julgados administrativos reconheceram a possibilidade de *aplicação da depreciação acelerada incentivada por empresas agroindustriais, considerando a essencialidade da atividade rural em sua cadeia produtiva*. Contudo, tal tema não foi tratado no capítulo do recurso especial destinado à demonstração do dissídio jurisprudencial, e nem mesmo nos argumentos de mérito deduzidos para reforma do acórdão recorrido, razão pela qual no exame de admissibilidade foi analisada a única divergência posta, e o recurso especial teve seguimento integral.

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, o que equivale a dizer que não está sob discussão, nesta instância especial, a *aplicação do benefício da depreciação acelerada aos bens do ativo imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso na atividade rural*.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A matéria em questão foi apreciada mais recentemente por este Colegiado² 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.

² Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

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 vencido³ declarado no Acórdão nº 9101-006.643:

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 9101-004.305⁴:

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.

³ 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 da Conselheira Lívia De Carli Germano o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros: Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia de Carli Germano (relatora) e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

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 nº11.941, de 2009)

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

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

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

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

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

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

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

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

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

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

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

de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.

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

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

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

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

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

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

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

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

(iii) finalmente, considerando que, enquanto as propriedades físicas se deterioram física ou economicamente, os recursos naturais exauríveis se esgotam, na proporção em que são extraídos os recursos naturais, registra-se a exaustão deste recurso, uma vez que o esgotamento é a extinção dos

recursos naturais e a exaustão é a extinção do custo ou do valor desses recursos naturais. Como esclarece o autor do estudo, *in verbis: exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, a cana-de-açúcar, as pastagens artificiais etc.* (destaquei)

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

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

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

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 esgotados (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei). (pg. 65, op. cit.; destaquei).

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 pelas 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)*

Oportuno acrescentar as ponderações bem-postas pelo Conselheiro Fernando Belcther da Silva em seu voto vencido no Acórdão nº 1102-001.590 acerca de 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 Giustina⁵ (grifei):

[...]

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 colheita, 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 **EMBRAPA**⁶, 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

⁵ 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.

⁶ 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, Nº 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.

necessários em longo prazo, que geram um conjunto de custos que não podem ser evitados e que não variam dentro de certos limites.

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

[...]

A exaustão

O enfoque tributário

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

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

O enfoque contábil

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

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

O enfoque econômico

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 argumento preliminar acerca *da nulidade do lançamento em razão do erro de critério jurídico – efeito do reconhecimento da postergação do pagamento, bem como argumentos subsidiários acerca da impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e multa isolada*, pleiteando o

cancelamento integral da exigência, mas o voto condutor do acórdão recorrido se limitou a afastar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas e a *multa isolada da ECF (3%)* em razão de ter afastado a glosa da depreciação acelerada incentivada.

Assim, consoante pleiteia a PGFN, devem ser restabelecidas todas as exigências com o provimento do recurso especial. Contudo, necessário se faz restituir os autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa que não foram enfrentados com o afastamento da glosa.

Por tais razões, 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 Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, redator designado

Com a devida vênia à ilustre conselheira relatora, discordo de sua posição.

A primeira vez que enfrentei o tema da aplicação da depreciação acelerada incentivada à lavoura canavieira foi no acórdão 1401-001.533, de 01/02/2016 – há mais de dez anos, portanto – e não vejo razões, desde então, para alterar meu posicionamento.

A controvérsia reside em definir se os custos de formação da lavoura canavieira, incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica que explora atividade rural, devem ser submetidos ao regime da exaustão ou ao da depreciação, para fins de fruição do benefício da depreciação acelerada incentivada.

A exaustão, como o próprio termo revela, pressupõe exaurimento, esgotamento, consumo ou eliminação progressiva do próprio recurso explorado. É o que ocorre, por exemplo, com uma jazida mineral ou com determinada floresta destinada ao corte integral. O minério extraído deixa de existir na jazida; a árvore cortada deixa de compor a floresta. Há, nesses casos, redução do valor do ativo em razão da própria exploração extintiva do recurso.

Não é essa, todavia, a realidade da cultura da cana-de-açúcar.

Na lavoura canavieira, a exploração econômica dá-se por meio de colheitas sucessivas, não extintivas da planta. A cana é cortada, mas a soqueira permanece no solo e volta a brotar, possibilitando novos ciclos produtivos. Não há, portanto, o esgotamento imediato do bem explorado, mas a sua utilização continuada ao longo de determinado período de vida útil.

A perda de valor desse tipo de lavoura decorre, antes, do desgaste natural, da redução progressiva de produtividade e da obsolescência econômica em relação a uma nova plantação. A cada corte, embora subsista a possibilidade de nova brotação, a qualidade e o rendimento da cultura tendem a diminuir, até o momento em que se torna economicamente recomendável a renovação do canavial. Essa perda de utilidade é precisamente o campo próprio da depreciação.

Na verdade, até se não for explorada, a cultura perderá com o tempo o seu valor. Após poucos anos, ela floresce, perde seu teor de açúcar e, portanto, seu próprio valor econômico, o que não ocorre com jazidas, nem com florestas.

Se uma planta destinada à produção de frutos se deprecia, como reconhecido no próprio voto da Relatora ao tratar das culturas permanentes produtoras de frutos, com maior razão deve depreciar a planta da qual se colhe o caule, mas que permanece viva, rebrota e continua a produzir, ainda que com progressiva perda de qualidade e produtividade. A distinção entre fruto e caule, nesse contexto, não dá azo a deslocar o tratamento contábil-fiscal da depreciação para a exaustão. O dado relevante é que o ativo não é eliminado pela primeira exploração, mas utilizado ao longo de sucessivos ciclos produtivos, com perda gradual de valor.

Não é adequada a equiparação da lavoura canavieira às florestas destinadas ao corte ou a jazidas minerais. Florestas compostas por árvores de longa duração, muitas vezes seculares, aproximam-se das jazidas justamente porque, enquanto não exploradas, não sofrem necessariamente perda econômica relevante pelo simples decurso do tempo; sua perda de valor está diretamente relacionada à extração ou ao corte. A cana-de-açúcar, ao contrário, possui ciclo econômico curto e sofre perda progressiva de produtividade com o passar do tempo e com as sucessivas colheitas. Sua depreciação econômica, portanto, é inerente ao uso e à passagem do tempo.

Sob essa perspectiva, a lavoura canavieira aproxima-se mais das culturas permanentes depreciáveis do que dos recursos naturais exauríveis. Aliás, sua perda de valor não apenas equivale, em essência, à perda verificada em árvores frutíferas, como frequentemente se opera em período ainda mais breve, dada a necessidade de renovação do canavial após certo número de cortes.

Por essas razões, entendo que os custos de formação da lavoura de cana-de-açúcar devem ser tratados como ativos sujeitos à depreciação, e não à exaustão.

Conclusão

Por todo o exposto, voto, no mérito, para negar provimento ao recurso especial fazendário.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes