



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 15868.001738/2009-16  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-004.307 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 06 de agosto de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PIONEIROS BIOENERGIA S/A.

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

**BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.**

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99 (artigo 6º, da MP 2.159-70/2001). Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

**DEPRECIÇÃO. PROJETOS FLORESTAIS DESTINADOS AO APROVEITAMENTO DE FRUTOS. EXAUSTÃO. RECURSOS FLORESTAIS DESTINADOS A CORTE.**

O termo "florestais" presente nos artigos 307 (depreciação) e 334 (exaustão) do RIR/99 deve ser interpretado de forma abrangente, ou seja, aplica-se não apenas a floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação. A depreciação de bens aplica-se apenas àqueles que produzem frutos, que consistem em estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor. Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre do aproveitamento de frutos (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a exaustão. Precedentes. Acórdãos n° 9101-002.798, 9101-002.801, 9101-002.982, 9101-002.983, 9101-003.017, 9101-003.976, 9101-003.977, 9101-003.978 e 9101-004.018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto à atividade rural, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Adriana Gomes Rêgo, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo. Acordam, ainda, (ii) quanto à depreciação, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Amélia Wakako

Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Acordam, também, por unanimidade de votos, em retornar os autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à depreciação, o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

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).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão n.º 1401-002.033, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, na sessão de julgamento de 15 de agosto de 2017, o qual decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, tendo recebido as seguintes ementa e decisão:

### **Acórdão recorrido: 1401-002.033, de 15 de agosto de 2017**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

**NULIDADES. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PISO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. PREJUDICADA.**

Preliminar de nulidade da decisão de piso por ausência de fundamentação quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício não aventada em sede de impugnação. Apresentação em sede de recurso voluntário. Preclusão da possibilidade. Rejeição da preliminar.

**GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO INCENTIVADA. CANA-DE-AÇÚCAR. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.**

Comprovado nos autos que os valores deduzidos a título de depreciação incentivada referem-se a encargos ocorridos na atividade rural da empresa relativos ao cultivo da cana e que a este tipo de cultivo aplica-se a depreciação, estabelece-se a possibilidade de utilização do incentivo da depreciação da atividade rural. Improcedência da glosa da depreciação incentivada.

**CSLL LANÇADA COMO REFLEXO DO IRPJ.**

Cancelada a glosa de despesas em relação ao IRPJ, há de cancelar o lançamento decorrente da CSLL.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA.**

Cancelada a glosa de despesas em relação ao IRPJ, cancela-se a autuação relativa à multa isolada aplicada em decorrência da glosa.

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.*

Cientificada em 23 de outubro de 2017 (fl. 883), a recorrente interpôs recurso especial em 20 de novembro de 2017 (fls. 884-899 e 900), alegando divergências jurisprudenciais em relação ao conteúdo dos acórdãos n. 105-13.579 (quanto à matéria "atividade rural"), e dos acórdãos n.º 103-18.812 e n.º 1101-00.334 (quanto à matéria "lavoura canavieira: depreciação x exaustão"). As ementas de tais julgados são as seguintes:

**"Atividade rural" - acórdão paradigma 105-13.579**

**ATIVIDADE RURAL. FRIGORIFICO DE AVES** - O abate de aves para ser caracterizado como atividade rural deve ser feito pelo próprio produtor rural, com equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na unidade rural explorada, e não com utilização de equipamentos típicos da atividade industrial, conforme art. 2º, inc. V, da Lei n.º 8.023, de 1990.

**LANÇAMENTO. CRITÉRIO JURÍDICO** - A atividade do lançamento é exclusiva da autoridade administrativa fiscal. Não há lançamento nos procedimentos da contribuinte para determinação da base de cálculo, apuração do imposto devido e entrega da declaração de rendimentos, os quais são meros atos de cumprimento da legislação tributária. O lançamento, mesmo que somente de um período-base, de infrações reiteradamente cometidas pela contribuinte não configura mudança de critério jurídico do lançamento.

**TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA** - A empresa com outras atividades somente poderá utilizar a tributação favorecida se mantiver escrituração separada das receitas inerentes à atividade rural, de modo a permitir a determinação da receita líquida por atividade.

**"Lavoura canavieira: depreciação x exaustão" - acórdão paradigma 103-18.812**

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

FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO PERMANENTE –Os gastos com a formação de lavoura canavieira deverão ser classificados no ativo imobilizado, ficando sujeitos à correção monetária.

OMISSÃO DE RECEITAS- DIFERENÇA DE ESTOQUE - Caracteriza-se como omissão de receitas a diferença apurada entre os estoques físicos de álcool a menor e os valores lançados no Livro de Produção.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - Para que as despesas sejam admitidas como dedutíveis é necessário que preencham os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e que sejam comprovadas através de documentos hábeis e idôneos.

TRD - É ilegítima a incidência da TRD como fator de correção, bem assim sua exigência como juros no período de fevereiro a julho de 1991.

**"Lavoura canavieira: depreciação x exaustão" - acórdão paradigma 1101-00.334**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

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

PENDÊNCIA DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE MATÉRIA. A consulta fiscal sobre a extensão, As agroindústrias, de benefício fiscal de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, estabelecido em favor da atividade rural, não impede a exigência tributária que tenha por objeto bens do ativo imobilizado sujeitos A exaustão.

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO. Mesmo em infrações continuadas, a análise da postergação deve ser individualizada, de forma a se determinar, por período de apuração, o tributo que efetivamente deixou de ser recolhido até o momento do lançamento, para assim exigi-lo com os acréscimos previstos para os procedimentos não espontâneos. Exigência mantida apenas em relação As exclusões que, glosadas, ainda não haviam sido adicionadas ao lucro real até a data do lançamento. RECOLHIMENTOS POSTERGADOS VERIFICADOS APOS O LANÇAMENTO. Eventuais recolhimentos posteriores ao lançamento não o prejudicam nem afastam a aplicação da multa de ofício, e somente

podem ser utilizados mediante apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP, para extinção do crédito tributário na data de sua apresentação.

O despacho de admissibilidade de fls. 903-907, de 20 de dezembro de 2017, do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento ao recurso especial quanto a ambas as matérias. Quanto à matéria "atividade rural", o despacho de admissibilidade observou:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a atividade de produção de cana-de-açúcar, nos quais a empresa utilizou os bens e equipamentos objeto da depreciação acelerada, é uma atividade rural, ou seja, a atividade desenvolvida pela empresa (Usina de produção de açúcar e álcool, além de energia) [...] se enquadra nas hipóteses de atividade rural autorizadas pela legislação, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 105-13.579, de 2001) decidiu, de modo diametralmente oposto, que, no âmbito do imposto de renda, para que se caracterize como atividade rural, não basta que não haja transformação, é preciso que sejam atendidas, ainda, as demais condições do Inc. V do art. 2º da Lei 8.023, de 1990, como a utilização de equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, sem emprego de modernos equipamentos próprios do setor industrial.

Já sobre a discussão "depreciação x exaustão" na lavoura canavieira, o despacho de admissibilidade concluiu:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, a este tipo de cultivo [cultivo da cana, esclareço], aplica-se a depreciação, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 103-18.812, de 1997, e 1101-00.334, de 2010) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira [...] deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão (primeiro acórdão paradigma) e 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 acórdão paradigma).

Intimada em 19 de janeiro de 2018 (fl. 911), a contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

### **Admissibilidade recursal**

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 23 de outubro de 2017 (fl. 883). Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu

em 22 de novembro de 2017. Já o prazo de 15 dias para interposição de recurso especial teve como termo inicial o dia 23 de novembro de 2017 e final o dia 7 de dezembro de 2017. Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 20 de novembro de 2017 (fls. 884-899), data confirmada pelo despacho de fl. 900, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010).

O recurso especial também atendeu aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

### **Mérito**

O acórdão recorrido, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência com base em dois fundamentos: (i) o contribuinte é pessoa jurídica que desenvolve atividade agrícola; (ii) os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

O presente recurso especial foi admitido para a rediscussão dessas duas matérias.

No caso, a fiscalização concluiu que o contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2004 a 2007, utilizando do benefício da depreciação acelerada incentivada e depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira, registrados na conta lavoura de cana-de-açúcar.

A Fazenda Nacional defende a autuação, por considerar que a empresa não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada concernente ao custo da lavoura canavieira. Primeiramente, porque exerceria predominantemente atividade agroindustrial (industrialização), não se enquadrando no conceito de atividade rural disposto no art. 58 do RIR/99 (art. 2º da Lei 8.023/1990), e, subsidiariamente, porque referido benefício fiscal não alcançaria os custos da formação da lavoura canavieira, eis que o art. 314 do RIR/99 (art. 6º da MP 2159-70/2001) se refere à bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização.

Não obstante, compreendo que não lhe assiste razão.

Quanto ao conceito de "atividade rural" para fins da previsão constante do artigo 314 do RIR/99, destaco que o dispositivo faz remissão expressa ao artigo 58 do mesmo diploma (que por sua vez foi editado tendo por base o art. 2º da Lei 8.023/1990). Confira-se (grifos nossos):

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 n.º 1.74937, de 1999, art. 5º).

O inciso I do referido artigo 58, por sua vez, inclui qualquer atividade agrícola no conceito de atividade rural. Veja-se (grifei):

Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

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 decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

Portanto, os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício. Isso independe do fato de o produto agrícola (no caso, a cana-de-açúcar) ser empregado como insumo na atividade industrial (produção de açúcar e álcool) pelo mesmo contribuinte.

A exigência de que as receitas, custos e despesas da atividade rural sejam segregadas (artigo 8º da IN/SRF 257/2002) é motivada pela necessidade de controle apartado dos resultados dessa atividade, com vistas ao aproveitamento de prejuízos fiscais sem a imposição da trava dos 30% (artigo 17, §2º, da mesma IN). Não se pode inferir dessa exigência que a depreciação acelerada das máquinas agrícolas não possa ser realizada por quem exerce também atividade industrial, ou mesmo que deva obedecer a alguma proporcionalização entre as receitas totais e as auferidas exclusivamente com a atividade agrícola.

Também não se pode depreender, da análise da legislação, que "o objetivo da lei, ao prever o benefício da depreciação acelerada incentivada, foi incentivar a atividade preponderantemente rural, como setor primário da economia, e não alcançar a atividade industrial, o que pode ser verificado pelo elenco dos requisitos para ser configurada a atividade como rural", como sustenta a Recorrente.

A Recorrente se apega exclusivamente à análise do inciso V do artigo 58 da RIR/99, que realmente trata daqueles contribuintes que realizem transformação "não substancial" de produtos decorrentes da atividade rural, esquecendo-se, porém, que o inciso I cuida especificamente daqueles que realizem a atividade de agricultura.

Dito de outro modo, é possível que, no caso dos autos, de fato o contribuinte não se encaixe no inciso V, mas isso não significa automaticamente que ele não realize "atividade rural", já que esta não se resume à atividade descrita no inciso V do artigo 58 do RIR/99. Também se dedica à atividade rural as pessoas jurídicas que realizem as atividades descritas nos demais incisos do artigo 58, aí incluídos aqueles que, como a contribuinte dos autos, exerçam o plantio e a colheita de produtos agrícolas, ou seja, pratiquem a agricultura, nos termos do inciso I do artigo 58 do RIR/99.

Afinal, o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei 8.023/1990 (art. 58 do RIR/99) contempla tanto a "transformação de produtos decorrentes de atividade rural" (inciso V) quanto a "agricultura" (inciso I).

Em síntese, portanto, compreendo que a adequada interpretação do artigo 314 do RIR/99 é a que simplesmente substitui o termo "atividade rural" por uma das definições constantes do artigo 58 do RIR/99, ou seja, para o caso dos autos a norma aplicável é: "Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a *agricultura* (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição".

Desse modo, não tendo sido questionado que os bens em questão foram utilizados na atividade de agricultura, não subsiste o questionamento fiscal quanto a essa matéria.

Como bem ressaltou o então conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em seu voto vencedor no acórdão 1401-001.524<sup>1</sup>, a *atividade* a que se refere o artigo 314 do RIR/99 não se confunde com a *produção final* do contribuinte. Neste sentido, o Conselheiro observa, fazendo referência à posição exposta pelo voto do relator daquele caso, que restou vencido:

No entender do ilustre relator, a própria atividade desempenhada pela autuada não se enquadraria como rural e, portanto, o benefício da depreciação acelerada não poderia ser usufruído sequer em relação às máquinas empregadas na cultura canavieira.

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, no qual promoveu minucioso e acalentado exame da legislação de regência, ousou discordar das suas conclusões.

E minha discordância está assentada numa das premissas da acusação que foi adotada, ainda que implicitamente, pelo julgador: a de que a atividade de uma sociedade está vinculada ao fruto da sua produção final. Vale destacar que a autoridade fiscal reconheceu a depreciação acelerada atinente a uma parcela proporcional entre a receita da venda de bens, como melão e cana-de-açúcar, e a receita total da sociedade.

Ora, a própria segregação promovida só foi possível, porque as despesas de depreciação acelerada não se referem a todos os equipamentos empregados na atividade de produzir açúcar e álcool, mas apenas àqueles destinados ao trato da cultura canavieira, que se perfaz da plantação à colheita.

Nada obstante, o fato de a produção do contribuinte ser integrada ou seja, acoplar numa única pessoa jurídica e num único modo de produção a atividade rural de plantar e colher cana e a atividade fabril de transformar este insumo em produto industrializado

---

<sup>1</sup> Observo que o acórdão 1401-001.524 foi objeto de recurso especial por parte da Fazenda Nacional, no entanto o apelo não discutiu a definição de atividade rural, tendo ficado restrito à definição sobre se a lavoura canavieira estaria sujeita à depreciação ou exaustão (acórdão 9101-002.982).

não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado.

Pelas premissas adotadas pela autoridade fiscal, se a produção fosse horizontal, ou seja, repartida entre duas empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, de modo a uma empresa produzir a cana-de-açúcar e vender para outra que ficaria encarregada de produzir o açúcar e o álcool, não haveria óbices para a primeira reconhecer o benefício.

Pior, se duas sociedades equivalentes à atuada vendessem, cada qual, a sua produção de cana para a outra, também não haveria óbices ao reconhecimento da despesa; afinal cada uma estaria a obter receitas da atividade rural.

Aparenta-nos incoerentes essas situações e a incoerência não está no caráter peculiar de cada uma delas, mas sim da própria regra geral fruto da interpretação promovida.

As situações descritas só revelam a incoerência interna do significado normativo proposto.

Com a devida vênia à posição oposta, para mim não faz sentido reconhecer o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens do ativo permanente empregados na exploração da atividade rural apenas quando os frutos dessa atividade são transferidos a terceiros, ou seja, alienados.

Assim, quanto à matéria "atividade rural", pelas razões acima expostas compreendo que o recurso não deve ser provido.

Subsidiariamente, a Recorrente aduz que, caso não seja afastado o benefício fiscal com base no argumento acima exposto, ainda assim o auto de infração deveria ser mantido, já que o artigo 314 do RIR/99 se refere tão somente à *depreciação*, sendo que o custo para a formação da lavoura canavieira estaria sujeito à *exaustão*, de modo que não seria aplicável ao caso a depreciação acelerada incentivada.

Sobre essa matéria, esta 1ª Turma da CSRF já manifestou em outras ocasiões o entendimento de que tais recursos, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação, e que, portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição -- acórdãos n.ºs 9101-002.798, 9101-002.801, 9101-002.982, 9101-002.983, 9101-003.017, 9101-003.976, 9101-003.977, 9101-003.978, 9101-004.018.

Não obstante, e com a devida vênia, possuo entendimento pessoal contrário a tais precedentes.

O artigo 314 do RIR/99 indica que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a *agricultura*, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Sua redação é a seguinte (grifos nossos):

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 n.º 1.74937, de 1999, art. 5º).

Os conceitos de depreciação e exaustão constam da legislação societária, merecendo destaque o artigo 183 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.), que diz (grifamos):

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

A legislação fiscal se utiliza de tais conceitos e delimita as condições para a depreciação e exaustão de bens. Assim, os artigos 305 a 323 do RIR/99 (norma vigente à época dos fatos ora analisados) estabeleciam que a depreciação -- definida como "*a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal*" -- poderia ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração. A edição da Medida Provisória 2.159/2001 ocorreu nesse contexto, estabelecendo seu artigo 6º a depreciação acelerada incentivada quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural -- norma que foi reproduzida no artigo 314 do RIR/99, já transcrito acima, e aplicável ao caso dos autos.

Os bens submetidos à depreciação são aqueles que tem vida útil. Perdem a utilidade econômica em razão de fatos (uso, ação da natureza ou obsolescência), que transcorrem num prazo característico. Assim, as plantações de árvores frutíferas possuem um período de produção que raramente supera uma década ou duas e devem ser substituídas após esse prazo específico para cada cultura. Já os ativos submetidos à exaustão são aqueles que perdem valor em razão da própria exploração e não com o passar do tempo. Dito de outra forma, a exaustão está relacionada à quantidade retirada de um conjunto inicial de recursos (minerais ou florestais) e não à duração do processo. Assim, da mesma forma que uma mina de ouro, uma floresta, a depender do ritmo de extração, pode se exaurir completamente em um mês ou apenas em uma década. Todavia, se cem anos transcorrerem sem exploração, a mina e a floresta continuarão com o mesmo potencial produtivo e, portanto, seu valor permanecerá incólume. (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos & HALAH, Lucas Issa. Reconhecimento dos gastos com a formação de culturas para fins de tributação do IRPJ. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015, São Paulo. São Paulo, Editora Noeses, 2015. p. 557-580)

A questão é saber, portanto, se a exploração da lavoura canavieira resulta em mero desgaste ou, pelo contrário, leva ao esgotamento do recurso. Ou, para utilizar os exemplos acima,

se está mais próxima de uma plantação de árvore frutífera ou de uma floresta para corte de madeira.

Sabe-se que nos ciclos da cultura canavieira, a touceira/soqueira, parte subterrânea da cana-de-açúcar, permanece viva, com suas raízes, após o corte dos colmos, sendo que somente após diversos cortes é que a cultura da cana se torna economicamente inviável.

Considerando isso, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em seu voto vencedor do acórdão 1401-001.523, assim explica o tratamento a ser dado ao cultivo da lavoura canavieira em face dos conceitos de depreciação e exaustão (grifamos):

**(...) Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido.** É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. **Não é o caso da cana-de-açúcar. A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta e crescer e a proporcionar novas colheitas.** Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação.

Também o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, após exaustiva análise de pareceres técnicos juntados aos autos na ocasião, chegou à conclusão de que o cultivo da cana-de-açúcar tem natureza perene cíclica, sendo portanto o caso de depreciação e não de exaustão. Destaco, neste sentido, trecho de seu voto no acórdão 9101-003.976 (grifos nossos):

Pelo exposto, restando demonstrado de forma incisiva que a cultura canavieira tem natureza de cultura perene em razão da possibilidade de diversos ciclos de produção, vez que no caso da cana-de-açúcar a plantação em si não é extinta com o corte, é correta a aplicação da depreciação.

De fato, temos uma redução gradativa da qualidade do produto colhido a cada corte, o que significa que há perda de valor, contudo incabível falar-se em exaurimento do recurso, como ocorre no caso da extração de minério, pois, ressalta-se, não há desaparecimento do ativo no caso do corte da cana.

Aqui, cabe a assertiva muito utilizada nas discussões sobre planejamento tributário de que deve ser considerado o filme inteiro e não fotografias estáticas e isoladas. Contudo, faço isso no sentido físico. Explico: se olharmos uma foto da plantação de cana antes da colheita e outra foto depois, enxergaremos pura extração com o desaparecimento do ativo, contudo, se assistirmos o filme da vida daquela plantação de cana, veremos que após o corte, a cana crescerá novamente, sem ação do homem em nova plantação, e novo corte será possível e assim sucessivamente por 05 ou mesmo 10 vezes. Esse filme demonstrará que o ativo não se exaure com a colheita.

De se notar que a cultura da cana-de-açúcar possui **natureza peculiar**, que, se por um lado não pode ser comparada a uma árvore frutífera, também não pode ser identificada com o cultivo de floresta para corte ou com a exploração de minério ou petróleo. Como bem ressaltou o voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, "(...) *considero que, diferentemente das árvores que se extinguem quando ocorre a colheita, a cana-de-açúcar possui uma característica um pouco diferente. Nesta a colheita não extingue a planta, posto que esta retorna a brotar. O aproveitamento da planta ainda alcança outras colheitas. Neste caso entendo que se caracterizaria a hipótese de depreciação.*"

Não por outro motivo, a despeito dos pronunciamentos contábeis sobre o tema, a própria Receita Federal expressou o entendimento de que seria aplicável à hipótese o conceito de depreciação, tendo o Parecer MF/SRF/Cosit/DITIR n.º 1.383/1995 expressamente disposto que "*Os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período-base da aquisição*".

Na verdade, não se discute, quanto à cana-de-açúcar, que a cultura é permanente e assim deve ser tratada nos registros contábeis.

Esta é a posição, inclusive, da posição vencedora desta 1ª Turma da CSRF, a exemplo do voto condutor do acórdão 9101-003.978, que afirma (grifamos):

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.

A discussão está em que, mesmo classificadas no ativo permanente, a lavoura canavieira estaria sujeita a exaustão, basicamente, em razão de não produzir frutos, no sentido botânico do termo. É neste sentido que o voto condutor do acórdão 9101-003.978, após o trecho acima transcrito, continua com o seguinte raciocínio:

**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.

(...)

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

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

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

Com o devido respeito, compreendo que o raciocínio acima se equivoca ao aplicar o conceito botânico, biológico, do termo "fruto", a despeito de seu *conceito jurídico*, bem como ao confundir a touceira com os colmos da cana-de-açúcar.

Sabe-se que, juridicamente, o termo "fruto" é definido como o bem ou utilidade proveniente de coisa preexistente. Assim, da mesma forma que a goiaba é fruto da goiabeira os aluguéis são considerados, juridicamente, frutos do imóvel alugado.

A doutrina esclarece que os frutos apresentam 3 características: (i) periodicidade: são produzidos periodicamente pela coisa principal; (ii) inalterabilidade da substância da coisa principal: não diminuem a substância da coisa principal; e (iii) separabilidade da coisa principal.

No caso da lavoura de cana-de-açúcar, de fato esta não produz "frutos" no sentido biológico do termo. Mas não se pode negar que a touceira produz periodicamente os colmos, que são, apenas estes, colhidos, remanescendo intacta a parte subterrânea da touceira, que volta a crescer e a gerar mais colmos. Assim, juridicamente a touceira produz, sim, frutos, diferentemente de um pasto ou de uma floresta de eucaliptos, cujo corte exaure a produção.

A adoção do conceito jurídico do termo "frutos", em detrimento do conceito biológico, vai ao encontro da idéia por traz da contraposição entre os conceitos de depreciação e exaustão, qual seja, a de que no primeiro caso o "uso" (sentido geral) causa apenas perda ou desgaste enquanto que no segundo o próprio bem se esgota. Daí sim faz sentido contrapor a colheita dos frutos com a colheita da própria planta para efeitos fiscais.

Vale observar que a aplicação do sentido biológico do termo "fruto" pode levar a equívocos outros. Por exemplo, a se insistir nesse raciocínio, será necessário rever a tributação do morango, já que este, biologicamente, não é um fruto mas uma flor (fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 3 de maio de 2019).

Assim, em síntese, compreendo que, por produzir periodicamente os colmos, a lavoura de cana-de-açúcar guarda semelhança maior com o que ocorre com árvores frutíferas do que com pastagens e florestas de corte. Muito embora seja impossível se falar em extração de frutos no sentido de "*elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente*", isso não impede a conclusão de a touceira da cana-de-açúcar produz "frutos", no sentido jurídico do termo, sendo este o mais adequado para efeitos de aplicação da noção de depreciação e definição dos respectivos efeitos tributários.

Essencialmente, são estas as razões pelas quais compreendo que deve ser mantida a decisão recorrida também com relação à conclusão de que se aplica a depreciação e não a exaustão ao cultivo de cana de açúcar.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento, sugerindo a seguinte ementa para este julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

**BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.**

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99 (artigo 6º, da MP 2.159-70/2001). Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

**LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO 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.

Observo, por fim, que tendo restado vencida quanto ao mérito do presente recurso especial após votação pelo Colegiado, é o caso de se retornar os autos à turma *a quo* para que esta se manifeste quanto aos fundamentos indicados no recurso voluntário não abordados pela decisão recorrida. De fato, conforme apontado pelo relatório da decisão recorrida, no recurso voluntário o contribuinte alega outros argumentos além da questão depreciação *versus* amortização, especificamente, que "*a falta de segregação dos custos não trouxe qualquer prejuízo ao fisco, posto que o resultado da atividade rural poderia ser abatido no resultado da atividade industrial.*"

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano

## **Voto Vencedor**

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

O recurso especial da PGFN devolve para discussão duas matérias, (1) atividade rural e (2) depreciação rural incentivada. Para se beneficiar da depreciação rural incentivada, deve estar demonstrado, inicialmente, que a pessoa jurídica exerce atividade rural, objeto da primeira matéria. E, caso se entenda que se exerce a atividade rural, cabe uma segunda apreciação: verificar se o ativo, no caso a cana-de-açúcar, submete-se à depreciação ou exaustão. Caso se entenda que se aplica a depreciação, enquadra-se na hipótese de depreciação rural incentivada.

Em relação à primeira, acompanhei a i. Relatora, no sentido de que a pessoa jurídica exerce a atividade rural.

Contudo, em relação à **segunda** matéria, não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, apresentei discordância em relação ao mérito, pelas razões a seguir expostas.

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...]*

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

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

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

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

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

**0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais**

*10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam 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 n.º 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 n.º 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único,).

Parágrafo único. **Não será admitida quota de depreciação** referente a (Lei n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei n.º 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 n.º 1.483, de 1976, art. 42, § 12).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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).

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 de 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 n.º 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 em relação à matéria**. E, nos termos do voto da i. Relatora, cabe o retorno dos autos à turma *a quo* para apreciação da parte remanescente do recurso voluntário não analisada pela decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura