



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

Processo n° 15956.000497/2010-24
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.982 – 1ª Turma
Sessão de 06 de julho de 2017
Matéria IRPJ - CLASSIFICAÇÃO DOS DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÃO MARTINHO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto ao ano-calendário de 2005 relativamente às seguintes infrações: (i) exclusões / compensações indevidas quanto a financiamentos securitizados; (ii) exclusões/compensações indevidas de depreciação incentivada acelerada. O Auditor Fiscal imputou multa de ofício de 75%, além de multa pela falta de recolhimento das estimativas mensais quanto aos meses de setembro a dezembro do mesmo ano (fls. 2/23).

Consta no Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal (fls. 23/64 - volume 1):

Tendo em vista a base legal da atividade rural seria de se esperar que a atividade desempenhada pela fiscalizada fosse a produção agrícola ou a transformação de produtos decorrentes da atividade rural. A empresa dedica-se, preponderantemente, à venda de cana de açúcar e álcool.

Como é constatado pela letra da Lei nº 8.023/90, a transformação da produção agrícola exige as seguintes condições para se considerar como atividade rural:

1-Que não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura.

2-Que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais

3-Que a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador.

4-Que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.

Os conceitos e contornos modelados pela norma evitam que a atividade de transformação ultrapasse o escopo protetivo legislado para os rurícolas. Assim, se por um lado permite que a transformação seja feita pelos produtores, de outro limita" as atividades dos transformadores. Ou seja, do que se 16, fácil constatar que os benefícios tributários afetos aos produtores no desempenho de atividade rural não são elásticos como interpreta a fiscalizada ao fazer uso da depreciação acelerada incentivada.

De início a limitação imposta atinge a fiscalizada, eis que na produção de açúcar e álcool combustive l há nítida alteração das características do produto in natura. Consta inclusive do artigo 2º inciso IV, alínea b da Instrução Normativa nº83/2001 que a atividade permitida como rural é a moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura. Esta instrução permite a produção deste açúcar devido à manutenção das características e composição, ao ensejo de que da transformação do produto não derive produto de outra espécie.

No caso sob análise é claro que o açúcar fabricado em nada se aproxima do açúcar mascavo. Portanto, para ter seus resultados tributados como atividade rural, a usina não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente açúcares como o mascavo, que mantém as características e composição do derivado em bruto da cana-de-açúcar. No presente, o açúcar cristal produzido não mantém a característica, nem a composição do açúcar mascavo.

Nos balancetes contábeis referentes aos custos de produção resta clara a utilização de produtos químicos para fabricar o açúcar e o álcool, bem como na própria descrição do processo produtivo acima transcrito, de molde a alterar a composição e as características do açúcar fabricado.

Quanto ao álcool combustível fabricado, maior ainda a distancia entre o legislado e o produzido pela usina. Impossível esconder a alteração das características e composição da cana-de-açúcar quando se transforma em álcool combustível. Sendo assim, claro está que também a transformação para o álcool descaracteriza a atividade como rural. (...)

Quanto à exigência de que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, evidente é que em nada se assemelham as enormes moendas e caldeiras ou

colunas de destilação encontradas no processo produtivo da usina para produzir açúcar e álcool com o moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo. (...)

Outra condição para que haja atividade rural é de que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração. Continuando a conceituação de referida atividade, observa-se que impedido está o produto rural de adquirir produtos de terceiros para que os transforme.

15.3.4 DO BENEFÍCIO DA DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA:

O tratamento acima considerado da usina como pertencente à atividade rural ainda não teve esclarecido seus efeitos fiscais. Da análise das declarações do Imposto de Renda verifica-se que a empresa utilizou-se do benefício da depreciação incentivada disposta no artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda. Reza a norma ser possível que os bens do ativo permanente imobilizado utilizados na atividade rural poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Para tanto pode ser feita uma exclusão na apuração do lucro real no valor do bem quando imobilizado, com as posteriores adições nos anos subseqüentes medida que a quota de depreciação for sendo incorrida.

Por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constata-se que assim foi feito na fiscalizada. Considerando que a conceituação da fiscalizada como exercente de atividade rural em sua totalidade está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos. Assim, cabe a esta fiscalização desfazer os efeitos fiscais dos ajustes na determinação no imposto de renda, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições, referentes ao bens adquiridos o ano calendário de 2005, que também foram incorretas.

No ano calendário de 2005, consta no LALUR como exclusões os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica de exclusões aparecem os maquinários agrícolas para o trato da cana-de-açúcar, os veículos agrícolas, bem como o valor ativado da lavoura de cana.

Cabe esclarecer que a lei tributaria permite que as pessoas jurídicas possam depreciar integralmente os bens do ativo permanente, e que a fiscalizada está utilizando-se deste benefício não apenas para o maquinário, mas também para as exclusões dos custos da cana em formação. É bom que se explique que a cana em formação cuida do plantio das mudas de cana-de-açúcar plantadas em cada ciclo de cinco anos de produção (20% ao ano). Neste quinquênio a planta é apenas podada, mas não replantada. Logo, neste processo produtivo os custos de formação da lavoura canavieira estão sendo ativados, para depois serem depreciados.

(...)

Resumidamente, diz-se que o sujeito passivo está excluindo integralmente, ajustes do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, os custos da lavoura em formação em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 60 meses, ou seja, próximos 5 anos, nos ajustes do Lucro Líquido do período.(...)

Além das considerações já feitas a respeito da depreciação acelerada incentivada como benefício fiscal, temos que fazer outras considerações importantes acerca das exclusões efetuadas pelo sujeito passivo.

Há de se mencionar que não há previsão legal para a dedução integral dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, vez que a lei não permite a dedução integral no cultivo de florestas, bens sujeitos a exaustão. Além disso, a lei rural permite exclusivamente a dedução integral da depreciação, e no caso em tela depara-se com quotas de exaustão. (...)

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 1.168, volume 6), que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 1.367, volume 7), conforme acórdão ementado da forma seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. LUCRO REAL.

Somente se admite a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, dos valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, bem assim dos resultados e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucional idade de lei.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício. cujo percentual é fixado em lei.

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 10 do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

NULIDADE.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

A contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.392/1.431), qual sustenta: (i) decadência quanto aos meses de janeiro a agosto de 2005; (ii) impossibilidade de glosa das despesas financeiras relacionadas a financiamentos securitizados decorrentes do PESA; (iii) aplicabilidade da depreciação acelerada incentivada no cultivo da cana-de-açúcar; (iv) nulidade do auto de infração por desconsiderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; (v)

inaplicabilidade de multas isoladas; (vi) impossibilidade de cobrança da multa de ofício e da multa isolada diante do princípio do não confisco.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento determinou a baixa dos autos em diligência relacionada à "glosa de valores pretensamente pagos a título de juros" (fls. 1456/1.465). O Relatório de diligência consta às fls. 1.862/1.886.

Nesse contexto, a Turma Ordinária afastou a decadência, no mérito dando provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

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.

ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Produzir de forma integrada pelo acoplamento, numa única pessoa jurídica e num único modo de produção, da atividade rural de plantar e colher com a atividade fabril de transformar o insumo rural em produto industrializado não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado, o que possibilita a dedução da depreciação acelerada incentivada dos bens empregados no cultivo da cana-de-açúcar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA - IRPJ - CSLL

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no

ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (Súmula CARF nº 105)

Destaque-se trecho do voto condutor, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, tratando do tema ainda em discussão em recurso especial:

No recente acórdão 1401001.522, de 01 de fevereiro de 2016, enfrentei o tema da depreciação da lavoura canavieira. Lá proferi o seguinte voto:

Com a devida vênua ao voto do ilustre relator, divirjo em relação ao não reconhecimento do incentivo da depreciação incentivada em relação à cultura da cana-de-açúcar.

De fato, há decisão do CARF desfavorável à pretensão da defesa. Cito, nesse sentido, o acórdão nº 10318.812,

de 20/08/1997: (...)

Todavia, há também decisão favorável, como o Acórdão nº 1202000.795, de 12/06/2012: (...)

As razões do Acórdão podem ser identificadas no seguinte trecho do voto condutor:

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.

Como bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.

Tenho para mim que a posição adotada é a correta. 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.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso.

Em 16/06/2016 foi proferido despacho de encaminhamento dos autos à PGFN para ciência do acórdão, sendo interposto recurso especial em 18/07/2016 (fls. 2.036/2.051), no qual sustenta divergência quanto à **depreciação acelerada da lavoura de cana de açúcar**, indicando como paradigmas os acórdãos **(i) 103-18.812** (processo administrativo nº 10469.004428/92-98), do qual se extrai: "*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.*" e **(ii) 1101-00.334** (processo administrativo nº 10850.001767/2005-11, no qual decidido 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*").

O recurso especial foi admitido por decisão do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 2.054/2.060):

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de 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 [e ainda] a diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "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."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN. (...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria em relação à formação da lavoura canavieira, se está sujeita à exaustão ou a depreciação.

A contribuinte foi intimada para contrarrazões em 18/08/2016 (fls. 2.073), apresentando suas razões em 02/09/2016, em síntese, alegando:

(i) preliminarmente, menciona que o recurso especial delimita-se ao questionamento da submissão dos custos do plantio de cana ao regime de exaustão. Assim, sustenta que não estaria em debate: (i.a) a exclusão de despesas relativas a financiamentos securitizados; (i.b) reconhecimento da possibilidade de aproveitamento integral do benefício de depreciação acelerada incentivada, independentemente de sua atividade ser preponderantemente industrial; (i.c) multas isoladas. Por tal razão, pede não seja acolhido o pleito da Recorrente de restabelecimento integral do lançamento.

(ii) no mérito, alega que a cultura da cana de açúcar classifica-se como perene, permitindo cortes em até 5 anos com manutenção de qualidade do produto, o que seria atestado por laudos apresentados nos autos.

(iii) alega que a Receita Federal emitiu Solução de Consulta nº 33, no qual reconhece que a cana-de-açúcar submete-se à depreciação, sendo incorreta a equiparação da cana-de-açúcar às florestas;

(iv) a única ressalva feita pelo artigo 6º, da MP 2.159 foi com relação à terra nua, inexistindo qualquer ressalva no que se refere à lavoura da cana-de-açúcar;

(v) subsidiariamente, requer a *"recomposição das bases de cálculo do IRPJ e CSL nos anos subsequentes"* tanto porque a autuação alterou o valor do prejuízo fiscal e base de cálculo negativo, quanto porque há que se *"considerar a depreciação normal ou quota de exaustão aplicável"* (trecho do arrazoado).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora.

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária a respeito da possível submissão da lavoura de cana-de-açúcar à depreciação acelerada incentivada. Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecer do recurso especial nesse sentido.

Ressalvo que a restrição de matéria em recurso especial - na medida em que a Recorrente tratou unicamente da lavoura da cana-de-açúcar, embora outras matérias tenham sido julgadas pelo Colegiado *a quo* - não implica em negativa de conhecimento ao recurso especial, como pretende a Recorrida. Rejeito, assim, o pedido de não conhecimento do recurso especial.

Passo a enfrentar o mérito.

Como consta do TVF que *"não há previsão legal para a dedução integral dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, vez que a lei não permite a dedução integral no cultivo de florestas, bens sujeitos a exaustão. Além disso, a lei rural permite exclusivamente a dedução integral da depreciação, e no caso em tela depara-se com quotas de exaustão. (...)*

A depreciação distingue-se da exaustão por força do artigo 183, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.As.), que prescreve:

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.

Modesto Carvalhosa trata de depreciação e exaustão da forma seguinte, em comentários ao artigo 183, da Lei das S.As.:

Tanto a depreciação quanto a exaustão registram a diminuição do valor de bens físicos. A natureza desses bens é que distingue as duas modalidades de encargos: a) deprecia-se um ativo que é objeto de uso; b) constitui-se o fundo de exaustão para um ativo que se esgota à medida que ele - o próprio ativo - é transformado em matéria prima. (...)

É interessante reiterar que tanto o item V deste art. 183 como o seu §2º consideram a amortização e a exaustão como diminuição do valor de elementos do ativo imobilizado.

Isso significa dizer que a Lei inclui no imobilizado as florestas destinadas a corte e comercialização, assim como os direitos com prazo de utilização determinado. (...)

Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. (...)

O fundo de exaustão tem por objeto recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (...)

O valor da quota de exaustão constituída no exercício variará em função do volume de minerais ou de madeira extraída no período, pois será determinado tendo em vista o volume da produção do ano e a sua relação com a possança conhecida da mina, ou a dimensão da floresta explorada, ou ainda em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração. (Comentários à Lei das S.As. volume 3, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 2014 - grifamos)

A legislação fiscal delimitou as condições de depreciação, como se observa dos artigos 305 a 323 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999). A depreciação poderá, portanto, ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, como explicita o artigo 305 do RIR:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Nesse contexto, foi editada a Medida Provisória nº 2.159/2001, que em seu artigo 6º prevê a depreciação acelerada incentivada quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural:

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.

O dispositivo legal foi reproduzido no Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999), nos seguintes termos:

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).

O RIR reproduziu a disposição legal, apenas mencionando - de forma complementar à lei o seu artigo 58 -, que prevê:

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).

O artigo 58 tem fundamento na Lei nº 8.023/1990, com redação alterada pela Lei nº 9.250/1995, que define a atividade rural:

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 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. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

Nesse contexto, passo à apreciação do único tema objeto de recurso especial: a sujeição da cana-de-açúcar à depreciação acelerada.

Destaco trechos do acórdão recorrido ao tratar da depreciação da lavoura de cana de açúcar, conforme voto condutor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

No recente acórdão 1401001.522, de 01 de fevereiro de 2016, enfrentei o tema da depreciação da lavoura canavieira. Lá proferi o seguinte voto:

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, divirjo em relação ao não reconhecimento do incentivo da depreciação incentivada em relação à cultura da cana-de-açúcar.

De fato, há decisão do CARF desfavorável à pretensão da defesa. Cito, nesse sentido, o acórdão nº 10318.812,

de 20/08/1997: (...)

Todavia, há também decisão favorável, como o Acórdão nº 1202000.795, de 12/06/2012: (...)

As razões do Acórdão podem ser identificadas no seguinte trecho do voto condutor:

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.

Como bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.

Tenho para mim que a posição adotada é a correta. 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.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso

Pondero que a contribuinte acostou aos autos diversos Pareceres Técnicos tratando do tema em debate.

Em caso similar (processo nº 10835.720015/2014-32, acórdão 9101-002.799), pronunciei meu entendimento sobre a submissão da cana-de-açúcar à depreciação e, assim, a possibilidade de depreciação acelerada incentivada. Destaco trecho daquele julgamento:

O primeiro Parecer Técnico apresentado foi elaborado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA/ESALQ-USP, fls. 489/499 – PDF 2), do qual destaco trecho relevante ao julgamento deste processo:

“De fato, do ponto de vista morfológico, a cana-de-açúcar é basicamente constituída por uma parte aérea, representada por colmos e folhas, e por uma parte subterrânea relativa ao sistema radicular. Nesse sentido, a colheita da cana-de-açúcar limita-se exclusivamente à parte aérea da planta, ou seja, ao corte dos colmos produzidos, que, na realidade, correspondem aos seus frutos. Note-se que é nos colmos que a cana armazena o caldo e nele os excedentes de açúcares produzidos no processo da fotossíntese, os quais, após extraídos por meio da moagem, serão utilizados na fabricação do açúcar e de etanol. Entenda-se que a parte subterrânea, usualmente denominadas soqueiras, tem como o primordial promover a rebrota da parte aérea após cada uma das colheitas. Portanto, à luz dos fatos mencionados, fica evidente o caráter perene desta cultura que se renova após cada uma das colheitas e permanece ativa, enquanto as condições edafoclimatológicas assim o permitirem.

Isso significa afirmar que o canavial não se esgota. Mesmo após a realização de diversos cortes, que, na prática, repita-se, é a extração dos frutos, haverá a possibilidade de uma nova colheita no ano seguinte e assim sucessivamente. O vegetal não deixa de existir. (...) – fls. 494/495

A contribuinte apresenta, também, Parecer elaborado pela PricewaterhouseCoopers (fls. 500/517) tratando do tema e concluindo que “a Usina Alto Alegre tem o direito de usufruir o benefício da depreciação acelerada rural em relação aos custos com a formação da lavoura da cana-de-açúcar, nos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01”.

Consta, ainda, Parecer Técnico elaborado pela Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia (fls. 518/546 – PDF 31) no qual consta que “exaustão não é aplicável à cana-de-açúcar”.

Discorrendo sobre o tema, Misabeu Abreu Machado Derzi e Fernando Daniel de Moura Fonseca:

Como no caso da cana-de-açúcar a plantação não é extinta com o corte, mas permite sucessivas colheitas, a depreciação seria o instituto aplicável a este bem do ativo imobilizado. Com efeito, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz, de modo que não há que se falar em exaurimento do recurso, mas de perda de valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. (Depreciação Acelerada na Agroindústria – Questões Controvertidas, in 50 Anos do Código Tributário Nacional, São Paulo, Editora Noeses, 2016, fls. 935)

1.383/1995: A respeito do tema, vale transcrever, ainda, Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº

“Soluciono a consulta com base nos atos normativos inicialmente mencionados, respondendo à consulente que os canaviais (recursos financeiros aplicados na formação desta cultura), uma vez que são classificados no ativo imobilizado e destinados à produção, poderão ser totalmente depreciados no ano em que integrarem o seu ativo imobilizado”

A cana-de-açúcar, portanto, está sujeita a diversas colheitas e, por isso, seus frutos não se esgotam em cada uma destas colheita.

Nesse contexto, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, mantendo o acórdão recorrido.

Caso vencida, voto pela baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento dos demais temas não apreciados, quais sejam: (i) nulidade do auto de infração por desconsiderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; (ii) impossibilidade de cobrança da multa de ofício diante do princípio do não confisco.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênias para discordar.

Passo ao exame.

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):

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

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

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

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

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

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

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

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

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

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

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

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

Com apoio nos estudos de José Sérgio Della Giustina na dissertação de mestrado "Um sistema de contabilidade analítica para apoio a decisões do produtor rural", apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, em 1995 (Disponível em

<http://www.eps.ufsc.br/disserta/giustina/indice/index.htm#index>), podem ser referidos exemplos claros de cada um dos institutos na atividade rural:

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

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

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

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

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

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

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

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

Bens Depreciáveis

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração

mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar, cafeicultura etc. (pg. 39; destaqui).

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, destaqui).

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 à 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; destaqui).

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 e propriedades de terceiros etc".

Entendimento fiscal (na Agropecuária): Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, as florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc.

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

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

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

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

A diferença é bem delineada pelo doutrinador:

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

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

frutos, elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente, de uma cultura de cana-de-açúcar.

Portanto, os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar submetem-se à exaustão.

Assim, entendo não haver reparos à autuação fiscal em relação à matéria apreciada.

Enfim, tendo a decisão recorrida dado provimento ao recurso voluntário, os presentes autos devem retornar para a turma *a quo* para apreciação de matérias não apreciadas no julgamento de segunda instância: (i) nulidade do auto de infração por desconsiderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; (ii) impossibilidade de cobrança da multa de ofício diante do princípio do não confisco.

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

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura