



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

Processo nº 15956.720140/2012-28

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9101-003.982 – 1ª Turma

Sessão de 17 de janeiro de 2019

Matéria IRPJ

Recorrentes SÃO MARTINHO S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA.
EXAUSTÃO. (RESP PGFN).

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 de formação da lavoura.

DEPRECIAÇÃO ACELERADA. AGROINDÚSTRIA LIMITAÇÃO.
PROPORCIONALIZAÇÃO À RECEITA DA ATIVIDADE RURAL.
(RESP CONTRIBUINTE).

Os custos ativáveis comprovadamente incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos como despesa daquela atividade no mesmo ano em que foram adquiridos, independentemente da destinação dada ao produto da atividade ou da existência de receita decorrente de atividade de industrialização na pessoa jurídica.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva

Costa, Demetrius Nichele Macei e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araujo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional o conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela PGFN (fls. 2.986/2.999) e pela Contribuinte (fls. 3.072/3.096) em face do acórdão n. 1201-001.243 proferido pela 1º Turma da 2º Câmara da 1º Seção deste Conselho, que restou assim ementada e decidida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ATIVIDADE RURAL.

Em razão das significativas alterações promovidas na composição e nas características do produto in natura, não caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em açúcar cristal e em álcool.

Por outro lado, caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em bagaço de cana e em melaço, já que aqui não há significativa alteração na composição e nas características do produto in natura.

DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos como despesa daquela atividade no próprio ano em que foram adquiridos.

Não fazem jus ao benefício os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens não empregados na atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar, proporcionalmente às receitas da atividade rural (comércio da cana-de-açúcar produzida, bem como a venda de bagaço de cana-de-açúcar e melaço produzidos), conforme item 2.1 do voto; (ii) reconhecer a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, de acordo com item 4 do voto, e; (iii) afastar a exigência da multa isolada na proporção em que afastada a exigência do IRPJ e da CSLL referida no item 2.1 do voto, conforme item 5, parte final, do voto. Vencidos os Conselheiros Ester Marques e Ronaldo Apelbaum, que negavam provimento quanto ao item (i), e o Conselheiro Luis Fabiano, que dava integral provimento ao recurso voluntário.

Do Recurso Especial da PGFN

A PGFN traz os acórdãos paradigmas n. 103-18.812 e 1101-00.334 para demonstrar divergência jurisprudencial quanto à aplicação do benefício da depreciação acelerada incentivada sobre os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, que seria possível segundo restou decidido no acórdão recorrido mas que seria inaplicável conforme entendimento dos acórdãos paradigmas que vão no sentido de que os recursos aplicados na lavoura da cana deverão ser classificados em grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica para posterior absorção através de quotas de exaustão.

Transcrevo abaixo, os acórdãos paradigmas:

ACÓRDÃO N°: 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.

ACÓRDÃO N° 1101-00.334

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

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

Sustenta a PGFN que acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar, proporcionalmente às receitas da atividade rural (comércio da cana-de-açúcar). Isso por entender que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não à exaustão, e que, portanto, podem ser apropriados como encargos do período correspondente à sua aquisição.

Diversamente manifestaram-se a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e a Primeira Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

O primeiro acórdão paradigma (103-18.812) indica que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira são classificados no grupo de ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. Da mesma forma, o segundo acórdão paradigma (1101-00.334) afirma 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. Afirma, ainda, que a diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado. Por outro lado, o acórdão recorrido aduz que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos à depreciação e, não à exaustão, e que, portanto, podem ser apropriados como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Segundo a PGFN, os acórdãos recorrido e paradigma divergem quanto à interpretação do art. 12, § 2º da Lei nº 8.023/90 (inicialmente revogado e devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/2001), do art. 314 do RIR/99 e do art. 183, § 2º, “a” da Lei nº 6.404/76. De um lado, o Colegiado a quo defende seja o primeiro dispositivo legal interpretado extensivamente, aduzindo que “segundo uma interpretação finalística da lei, o termo ‘depreciados’ contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como ‘deduzidos como despesa’”. De outro lado, as turmas prolatoras dos paradigmas defendem uma interpretação literal do benefício fiscal instituído no art. 12, § 2º da Lei nº 8.023/90, que se refere unicamente à depreciação. Com efeito, o Acórdão nº 1101-00.334 afirma que “não é possível dar ao dispositivo legal em questão um alcance maior do que o evidenciado nos termos nele expressos. Apenas há previsão de depreciação acelerada na atividade rural, o que deixa fora do alcance do referido incentivo os gastos destinados à formação da lavoura de cana-de-açúcar, que devem ser imobilizados e realizados como despesas na proporção do corte da lavoura, segundo as normas aplicáveis aos bens sujeitos à exaustão. E, se ao assim proceder, o legislador agiu de forma discriminatória, ensejando ofensa ao princípio da isonomia, é certo que este não é o foro para discussão destes aspectos, na medida em que, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Assim, restaria demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos mencionados.

Quando ao mérito, defende a PGFN que a autuada não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, concernente ao custo da lavoura canavieira. O benefício fiscal previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70 e no art. 314 do RIR/99 não alcança os custos da formação da lavoura canavieira, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização.

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

Por meio do despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls. 3.215-3.218), o recurso foi admitido.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrazões em que alega em síntese que:

i-) não pode ser conhecida a alegação genérica e infundada da PGFN no sentido de que a depreciação acelerada incentivada visa alcançar a atividade

preponderantemente rural o que não incluiria as agroindústrias, pois, tal matéria (suposta aplicabilidade do benefício fiscal à Recorrida), não é objeto dos acórdãos paradigmáticos trazidos pela PGFN, não tendo sido demonstrada qualquer divergência jurisprudencial no entendimento adotado no acórdão recorrido;

ii-) a cultura da cana de açúcar é considerada uma cultura agrícola permanente, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas;

iii-) laudo agronômico emitido pelo Centro de Tecnologia Canavieira - CTC, o qual, ao analisar os processos do sistema de produção da cana de açúcar concluiu que trata-se de cultura perene, não se esgotando com os sucessivos cortes;

iv-) laudo contábil elaborado pela Fipecafi concluiu ser a depreciação (e não a exaustão), o tratamento contábil mais adequado;

v-) laudo contábil elaborado pela FUNDACE (FEA/USP - Ribeirão Preto), ratifica a conclusão do laudo mencionado no item anterior;

vi-) a Solução de Consulta n. 33/87 da Receita Federal diz que "o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação."

vii-) os acórdãos paradigmáticos trazidos pela PGFN trazem entendimento ultrapassado, sendo que jurisprudência mais recente corrobora a aplicação da depreciação.

Do Recurso Especial da Contribuinte

Em seu Recurso Especial a contribuinte contesta os seguintes temas:

- 1-) proporcionalização do benefício da depreciação acelerada incentivada;
- 2-) aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada e
- 3-) postergação do pagamento.

Em despacho de admissibilidade de fls. 3.245/3.254, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (então Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção) admitiu o Recurso Especial interposto em parte e apenas em relação à matéria "proporcionalização do benefício da depreciação acelerada incentivada".

Intimada desta decisão, a Contribuinte apresentou agravo que fora rejeitado pelo então Presidente da CSRF em despacho de fls. 3.279-3.288, que manteve a admissão do Recurso Especial apenas em relação ao tópico da proporcionalização do benefício da depreciação acelerada incentivada.

No tangente ao tópico admitido, a Contribuinte traz os acórdãos paradigmáticos n. 1401-001.524 e 101-96.867 assim ementados:

Acórdão paradigma nº 1401-001.524, de 2016***ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL - DEPRECIAÇÃO 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.

[...].

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, no qual promoveu minucioso e acalentado exame da legislação de regência, ouso 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 melaço 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 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 autuada 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 vénia 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.

Por todo o exposto, voto para manter a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dos bens do ativo permanente usados na cultura na cultura da cana-de-açúcar, bem como a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dessa própria cultura.

Acórdão paradigma nº 101-96.867, de 2008

Não há ementa correspondente a essa matéria..

[...].

Esse item do auto de infração diz respeito ao benefício fiscal correspondente à depreciação acelerada, previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, que dispõe:

[...].

Para a solução do litígio, quanto a esse aspecto, é necessário definir se a empresa explora “atividade rural”, [...].

[...].

Para des caracterizar a possibilidade de utilização da depreciação acelerada, o autuante se reporta à Lei 8.023/90, observando que, conquanto as receitas de venda de cana-de-açúcar se classifiquem como receita de atividade rural, não podem ser aceitas como receitas de atividade rural as decorrentes de venda de açúcar e de álcool.

[...].

A lavoura de cana é, sem dúvida, uma atividade rural. Não é relevante, a meu ver, que a produção seja utilizada pela própria empresa, em sua agroindústria, ou seja vendida a terceiros. Como a norma não exige que a empresa auflira receitas de venda da produção rural, não cabe reportar-se à Lei 8.023/90 para impor limitações ao gozo do benefício. Nesse caso, o autuante distinguiu onde a lei não o fez. Não apontado que se trata de bem ativado usado em outras atividades da empresa, que não a rural, aplica-se em princípio, o benefício.

Alega a Contribuinte, ora Recorrente que o acórdão recorrido entendeu que o benefício da depreciação acelerada não alcança a totalidade dos custos ativáveis incorridos com a lavoura da cana-de-açúcar, ao passo que o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-001.524, de 2016) decidiu no sentido de que a produção 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 [...] possibilita a dedução da depreciação acelerada incentivada dos bens empregados no cultivo da cana-de-açúcar.

Além disso, alega a Recorrente que o acórdão recorrido entendeu que a transformação da cana-de-açúcar em açúcar cristal e em álcool, [...], não caracteriza atividade rural, ao passo que o segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 101-96.867, de 2008) concluiu que a lavoura de cana é uma atividade rural, não sendo relevante, [...], que a produção seja utilizada pela própria empresa, em sua agroindústria, ou seja vendida a terceiros.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

A PGFN apresentou contrarrazões com os seguintes argumentos:

i-) a contribuinte não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, concernente ao custo da lavoura canavieira. O benefício fiscal previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70 e no art. 314 do RIR/99 não alcança os custos da formação da lavoura canavieira, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização;

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

iii-) a jurisprudência do CARF confirma a alegação do tópico anterior;

iv-) a Solução de Consulta SRRF 4º RF/Disit nº5, de 05 de fevereiro de 2004, confirma a sujeição da cultura de cana-de-açúcar à exaustão e

v-) tratando-se de benefício fiscal, a legislação deve ser interpretada literalmente nos termos do art. 111 do CTN.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Recurso Especial da PGFN

Como mencionado no relatório, a discussão do Recurso Especial apresentado pela PGFN, ora em análise, limita-se à alegada impossibilidade de aplicação de depreciação acelerada incentivada na atividade de cultura de cana de açúcar vez que o correto tratamento contábil, segundo a Recorrente (PGFN) e os acórdãos paradigmáticos seria a exaustão.

A análise dos acórdãos paradigmáticos apresentados pela Recorrente permitem verificar que o entendimento adotado fora de que o ativo imobilizado aplicado na cultura canavieira sujeita-se à absorção através de quotas de exaustão.

Em sentido oposto, o acórdão ora recorrido trouxe entendimento de que os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos a título de depreciação acelerada no próprio ano em que foram adquiridos.

Quanto ao cabimento do Recurso Especial, a Contribuinte alega em suas contrarrazões que o Recurso não merece ser conhecido vez que não fora demonstrada divergência jurisprudencial em relação à matéria atinente à aplicabilidade do benefício fiscal à ora Recorrida.

Não me alinho com o entendimento da ora Recorrida. Me parece bem claro que o acórdão ora recorrido e os acórdãos paradigmáticos tratam da mesma matéria e normas aplicáveis, quais sejam, possibilidade ou não de depreciação de ativo utilizados na cultura canavieira, que é a atividade da ora Recorrida, sendo assim, me parece indubitável a existência da necessária similitude fática.

Diante do exposto, entendo devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria em debate. Além disso, os demais aspectos formais foram devidamente preenchidos. Assim, não merece qualquer reparo o despacho de admissibilidade que admitiu o recurso que agora conheço.

Recurso Especial da Contribuinte

No tângente ao Recurso Especial da Contribuinte, a matéria que restou para análise desta 1ª Turma do CSRF limita-se à possibilidade de **proporcionalização do benefício da depreciação acelerada incentivada**.

Se, por um lado, o acórdão recorrido concluiu que o benefício da depreciação acelerada no caso de agroindústria deve ser proporcional à receita da atividade rural, os

acórdãos paradigmas trazem racional na direção de que 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 não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado.

A PGFN não se contrapôs ao conhecimento do Recurso Especial, tendo apresentado contrarrazões relacionadas apenas ao mérito da discussão.

A análise do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas permite identificar que, de fato, tais julgados todos tratam da mesma matéria e norma aplicável, qual seja, a forma correta de aplicação da depreciação acelerada incentivada pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividade rural e atividade industrial, não restando dúvidas quanto à existência da necessária similitude fática.

Além disso, foi possível verificar em Recurso Voluntário o prequestionamento da matéria.

Diante do exposto, entendo devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria em debate. Além disso, os demais aspectos formais foram devidamente preenchidos, assim, entendo acertado o despacho de admissibilidade que admitiu o recurso quanto à matéria ora posta.

Mérito

Do Recurso da PGFN

A matéria de mérito do Recurso Especial da PGFN limita-se ao tratamento contábil mais adequado a ser dispensado ao ativo utilizado na cultura canavieira - se depreciação (defendido pela Contribuinte) ou exaustão (defendido pela PGFN).

Para a devida análise da questão ora posta, julgo necessário o prévio e completo entendimento conceitual dos institutos da depreciação e da exaustão para, passo seguinte, dissecar com mais detalhes a atividade de cultura canavieira para, ao final, concluir pelo mais adequado tratamento contábil.

A definição legal da depreciação e da exaustão pode ser encontrada no § 2º e alíneas do art. 183 da Lei n. 6.404/76 (Lei das S.A) que assim dispõe:

§ 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.

Como bem destacado pela ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa em seu voto no acórdão 9101-002.982 em que esta mesma contribuinte figurava como recorrida, o Prof. Modesto Carvalhosa traz interessante lição sobre os institutos da depreciação e da exaustão:

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)

Além disso, o Parecer Técnico emitido pela FIPECAFI e assinado pelo Prof. Ariovaldo dos Santos (fls. 2.432-2.4.464) traz esclarecedores comentários sobre o instituto da exaustão:

"Os autores do Manual da Fipecafí fazem as seguintes observações quando tratam de exaustão: "No que diz respeito à Exaustão, deve-se entender que os "bens aplicados nessa

"exploração" são os que estão sendo utilizados de tal forma que não terão normalmente utilidade fora desse empreendimento. È o caso de esteiras ou outros sistemas de transporte de minério, de determinados equipamentos de extração etc., que só têm valor à medida que a jazida é explorada."

Em relação ao cálculo do valor a ser reconhecido como despesa o processo é semelhante ao Método de Unidades Produzidas. Exemplificando, se determinada jazida tem possança estimada em 500 milhões de toneladas de determinado minério e dela foram extraídas 80 milhões de toneladas, a despesa com exaustão a ser reconhecida será equivalente a 16% do valor considerado como exaurível.

Neste momento, entendemos, seria importante se questionar como é tratada a exaustão pelos órgãos internacionais de contabilidade e, por consequência, as regras contábeis brasileiras estabelecidas a partir dos Pronunciamentos Técnicos CPC.

(...)

Também chama a atenção o fato de que o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola - portanto, específico sobre as questões que são levantadas neste Parecer Técnico, não faz qualquer menção ao vocábulo "exaustão". Apenas como lembrança, o CPC 29, foi elaborado com base na IAS 41. O IASB definiu a aplicabilidade dessa IAS para as demonstrações contábeis cujos exercícios sociais se iniciassem a partir de 1º de janeiro de 2003. " (grifos nossos)

Em apertada síntese temos que o que diferencia a exaustão da depreciação é o esgotamento ou desaparecimento físico do ativo no caso do primeiro.

O trecho acima destacado me parece essencial para o deslinde da questão ora posta se considerada em conjunto com a análise detida da natureza da cultura canavieira.

Neste sentido, transcrevo os esclarecimentos trazidos pela Contribuinte em suas contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN:

"O cultivo da cana de açúcar segue as seguintes etapas:

- *preparação do solo*, envolvendo processos de destoca, aragem, adubaçao e abertura de sulcos que receberão a muda da cana, denominada tolete;
- *plantio propriamente dito*, com a colocação de toletes nos sulcos feitos no solo;
- *desenvolvimento dos toletes plantados*, com a fixação das raízes, passando a ser chamados de touceiras, e das quais brotam os colmos (canas);
- *crescimento dos colmos*; e

- corte da cana (colheita), sem afetar as touceiras, das quais brotarão novos colmos (canas) sujeitos a novos cortes.

Em linhas gerais, e levando em conta a prática adotada pela Recorrente, o cultivo da cana de açúcar permite até 5 cortes com bom aproveitamento, isto é, com boa qualidade do caldo da cana, o que é essencial para sua posterior utilização na produção do açúcar, álcool e derivados.

Há estudos que demonstram que é possível realizar até 10 cortes ou mais de cana decorrentes de um mesmo plantio. Todavia, a partir do 6ºcorte, via de regra, a cana cortada não apresenta qualidade que justifique a manutenção da lavoura ao invés de um novo plantio.

Um dos motivos dessa perda de qualidade é o desgaste do solo, que precisa ser novamente preparado para suportar novas colheitas.

Neste sentido, a cultura da cana de açúcar é considerada uma cultura agrícola permanente, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.

O Laudo Técnico emitido pelo Centro de Tecnologia Canavieira - CTC, traz também importantes esclarecimentos e conclusão que ratificam as afirmações acima. Destaco, primeiramente, quadro demonstrativo do sistema de produção agrícola de cana de açúcar:

Tabela 3. Descrição do sistema de produção agrícola da cana-de-açúcar.

Fase	Premissas e objetivos	Metodologia / operações
1. Planejamento técnico e físico da área	Suprimento de matéria-prima, adequar solo x variedades x épocas de colheita; previsão orçamentária, recursos e necessidades.	cálculos, interpretação, sistemas especialistas de planejamento; viveiros de mudas
2. Suporte / apoio técnico e operacional	Licenças, atendimento à legislação, outorgas, levantamento topográfico, mapas e croquis, definir sistema conservacionista e viário.	Especialistas e equipamentos; demarcar APPs e RL, acessos, pontes, etc.
3. Conservação e preparo do solo	Planejar, dimensionar, demarcar talhões, construir terraços, canais escoradouros, correadores, estradas; remover compactação, corrigir irregularidades no terreno.	Planilítmetria, GPS, SIG, mecanização agrícola
4. Correção e adubação do solo	Nutrir adequadamente a cana, reduzir custos e maximizar produção.	Análises químicas, aplicação de corretivos e fertilizantes; máquinas, operadores e Insumos
5. Rotação de culturas e/ou Plantio da Cana	Plantar culturas que condicionem ou melhorem o solo (leguminosas) ou plantar cana imediatamente ou após o ciclo da leguminosa	Semeadura, condução e erradicação / Sulcação, adubação e plantio manual ou mecânico de cana
6. Tratamento fitossanitário	Controlar pragas no solo e na cultura, erradicar e prevenir doenças, etc.	Controle biológico, químico, físico ou cultural
7. Plantio (cana de 12 meses, 18 meses e inverno)	Implantar o canavial para iniciar seu ciclo produtivo em área nova (expansão) ou já cultivada com cana (reforma).	Sulcar, adubar e depositar as mudas em sulcos pré-fertilizados
8. Tratos culturais em cana-planta	Cultivo mecânico e regularização nas entrelinhas, controle de plantas daninhas, herbicidas	Trator e cultivador, operadores e Insumos
9. Planejamento da colheita; uso de maturadores, análises tecnológicas	Maximizar o teor de sacarose por área a ser colhida; acompanhar evolução da maturação	Sistemas especialistas do apoio à gestão; equipamentos, especialistas e Insumos
10. Colheita, transporte e entrega da cana para moagem	Dimensionar colheita à capacidade de processamento da indústria; entregar matéria-prima limpa, madura e fresca (qualidade)	Colhedoras, tratores e transbordos, equipamento de transporte, operadores
11. Avaliar características do canavial colhido	Subsidiar a decisão de tratar soqueiras ou reformar canaviais velhos e/ou com baixa produtividade de açúcar por área	Sistemas especialistas de apoio à gestão; informações, equipamentos de análise e gestão, especialistas
12. Tratos culturais em soqueiras	Correção da fertilidade, intervenções fitossanitárias, controle de plantas daninhas, garantir produtividade da soqueira na próxima colheita	Tratores, implementos e máquinas, operadores e Insumos
13. Reforma do canavial	Substituir o canavial exclusivamente devido à redução da produtividade a níveis economicamente inviáveis após alguns anos de cultivo.	Eliminação química ou mecânica (EMS) da soqueira. Reiniciar ciclo → todas as fases citadas anteriormente, de 1 a 12

Na sequência, mencionado Laudo traz as seguintes observações e conclusão:

"Analizando as informações da literatura especializada consultada constata-se que, mesmo entre pesquisadores e instituições renomadas de ensino e pesquisa, existem diferentes interpretações quanto à classificação do ciclo de vida da cana-de-açúcar.

Do ponto de vista biológico, a cana é classificada por alguns autores como de ciclo perene, principalmente por se propagar através de órgãos vegetativos (gemas), por via assexuada.

Se for considerado que, no sistema de exploração industrial e sob determinadas condições (pragas, doenças e manejo), a lavoura pode ter sua produtividade reduzida através dos cortes, estabilizando em níveis economicamente insatisfatórios, alguns autores a classificam como semi-perene, pois há necessidade de replantar o canavial para recuperar os níveis econômicos de produtividade.

Essa premissa é conflitante com outras lavouras sob exploração industrial, citros essências florestais, seringais e frutíferas em

geral que são classificadas como perenes, mas em função da perda de vigor e produtividade através dos anos, também exigem reforma das áreas para recuperar os níveis econômicos de produtividade.

Sob o aspecto agronômico e de manejo cultural, entende-se que a cana-de-açúcar pode seguramente ser classificada como perene, considerando ser indispensável que a reforma das áreas seja precedida da erradicação da soqueira, pois do contrário a lavoura anterior rebrota e subsiste indefinidamente na área, comprometendo o novo canavial implantado em substituição ao anterior.

Conclusão

A análise das informações coletadas na literatura especializada, complementada com a avaliação das práticas agronômicas rotineiramente empregadas na condução dos canaviais comerciais, permite inferir que a cana-de-açúcar pode ser classificada como cultura perene, no tocante ao manejo da lavoura (necessidade de erradicação, por exemplo)."

Entendo ter restado tecnicamente demonstrado ser perene a cultura canavieira o que nos leva à conclusão que é a depreciação e não a exaustão que deve ser aplicada, visto que a exaustão decorre da perda de valor decorrente da extração que não se renova, o que não é o caso da cultura canavieira.

O Laudo da Fipecafi, já mencionado neste voto, vai no mesmo sentido ao responder o primeiro quesito apresentado pela contribuinte:

" 1. Tendo em vista as características agronômicas da cultura da cana-de-açúcar sintetizadas no Relatório Técnico elaborado pelo Centro de Cultura Canavieira, e, sobretudo, a conclusão de que se trata de cultura perene, indaga-se: a perda de valor econômico da lavoura de cana-de-açúcar (e dos respectivos custos que foram ativados para sua formação) pode ser classificada como depreciação?

Resposta

Entendemos que SIM, pois, nas culturas perenes, a exemplo dos cafezais e laranjais, os gastos realizados na formação da cultura da cana-de-açúcar ao serem levados para o resultado do período devem ser tratados como depreciação. A depreciação representa a perda econômica dos direitos do ativo imobilizado utilizados na operação da companhia onde dele se busca extrair os benefícios, e ao mesmo tempo assumindo os riscos e o controle."

Há farta jurisprudência neste Conselho que segue no mesmo sentido dos trabalhos acima:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

*LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL.
DEPRECIAÇÃO ACELERADA.*

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

(Acórdão 1401-001-522 - 1ºTurma da 4ºCâmara da 1ºSeção - Redator Designado Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ATIVIDADE RURAL. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. NATUREZA E EMPREGO DO ATIVO. PREVALÊNCIA POR DIVERSOS CICLOS PRODUTIVOS. SUJEIÇÃO À DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A natureza e o uso dos ativos biológicos da lavoura canavieira, que sobrevivem por diversos ciclos produtivos com a renovação natural do objeto da colheita, sendo intencionalmente substituídos por outros espécimes vegetais em razão da diminuição de produtividade e não do seu esgotamento, confirmam a aplicação da regra de depreciação.

Estando a lavoura canavieira, na condição de ativo não circulante imobilizado, sujeita à depreciação e não à exaustão, podem os recursos empregados na sua formação ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99. (Acórdão 1402-002-821 - 2ºTurma da 4ºCâmara da 1ºSeção - Relator Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela)

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.

Assim, sendo correta a aplicação da depreciação e não da exaustão, entendo que não merece acolhimento o Recurso Especial apresentado pela PGFN.

Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial da Contribuinte trata da possibilidade de **proporcionalização do benefício da depreciação acelerada incentivada**.

O acórdão recorrido concluiu que o benefício da depreciação acelerada no caso de agroindústria deve ser proporcional à receita da atividade rural. Já os acórdãos paradigmáticos trazem racional oposto, no sentido de que a integração na mesma pessoa jurídica da atividade rural e atividade fabril não desnatura a primeira e, portanto, não impossibilita o aproveitamento na integralidade da depreciação acelerada dos ativos utilizados na produção rural.

O entendimento do acórdão recorrido é fundamentado no disposto no art. 8º da IN n. 257/02, bem como, art. 18 da Lei n. 8.023/90 segundo o qual a contribuinte pode usufruir do benefício na proporção das receitas auferidas com a atividade rural.

Alinho-me com o entendimento dos acórdãos paradigmáticos e passo a explicar minhas razões.

Primeiramente é importante ressaltar que não há discussão quanto à efetiva utilização ou aplicação dos ativos na atividade rural. O que se discute aqui é o fato da pessoa jurídica exercer além da atividade rural também a industrial e tal fato levaria à necessária proporcionalização do aproveitamento da depreciação dos ativos utilizados na atividade rural. Desta introdução é possível concluir que houvesse a contribuinte optado por segregar sua atividade rural da industrial em pessoas jurídicas distintas, a presente discussão não existiria.

O entendimento do acórdão recorrido permeia a idéia de que a atividade da contribuinte está unicamente vinculada ao produto final. Discordei de tal entendimento neste julgado e continua discordando.

Isso porque, independentemente da contribuinte produzir açúcar cristal ou álcool etílico ou apenas limitar-se a vender o melão, temos que os esforços empreendidos na produção da cana, aqui entendido como o esforço humano de trabalho e os recursos e ativos aplicados na atividade, não mudam.

Em outras palavras: se determinado ativo, uma colhedora de cana, por exemplo, é utilizada para a colheita de 10 toneladas de cana, a desvalorização deste ativo é a mesma, independentemente da destinação dada ao produto.

Entendo sim, necessária a devida segregação de receitas e despesas de cada uma das atividades da contribuinte (rural e industrial), isso porque, é tal segregação que permitirá diferenciar os ativos utilizados em cada uma das atividades, sendo certo que a depreciação acelerada poderá ser aplicada somente no caso dos ativos utilizados na atividade rural.

Contudo, isso é muito diferente de limitar o gozo do benefício em razão da proporção da receita de cada uma das atividades.

Destaco aqui um trecho elucidador do acórdão paradigma (acórdão n. 1401-001.524):

"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 autuada 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."

Além disso, também enxergo como equivocada a própria menção à Lei n. 8.023/90 para determinar limitações ao gozo da depreciação acelerada. Isso porque, uma vez que não há discussão sobre ser a lavoura canavieira uma atividade rural, não é determinante se a produção foi utilizada internamente pela contribuinte em sua produção industrial própria ou vendida a terceiros para que fizessem o mesmo, pois, o que a lei incentiva a atividade rural no sentido de produção rural e não a receita de produção rural. É a atividade que é incentivada e não a receita posterior. Até porque, a receita não existiria sem a atividade e mesmo a receita da produção industrial só é possível se existir a matéria prima produzida na atividade rural.

Quero dizer com isso que não cabe ao julgador criar um limite ou diferenciação onde a lei não o fez.

Além disso, ao adotarmos o princípio sempre válido da prevalência da essência sobre a forma, não é coerente limitar o benefício fiscal da depreciação acelerada do ativo empregado na exploração da atividade rural quando a contribuinte optar por também industrializar o produto de sua atividade e, ao mesmo tempo, reconhecer na integralidade o benefício para aqueles que apenas alienam seu produtos a terceiros (ainda que sejam do mesmo grupo econômico).

Tal entendimento representaria desrespeito ao Princípio da Isonomia, pois a atividade rural de um produtor de cana que também industrializa seria menos incentivada do que daquele que limita-se à primeira etapa do processo produtivo.

Assim, entendo deva ser reconhecido integralmente o direito da Recorrente de gozar do benefício da depreciação acelerada incentivada sobre o valor dos bens do ativo permanente usados na sua produção rural (cultivo e colheita da cana) sem qualquer proporcionalização à receita correspondente.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL apresentado pela PGFN para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO e CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL apresentado pela CONTRIBUINTE para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à possibilidade de depreciação acelerada dos recursos aplicados na formação da lavoura canavieira (matéria objeto do recurso especial da PGFN).

O recurso especial da PGFN tem por escopo reverter o acórdão recorrido, na parte em que essa decisão entendeu que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação, e não à exaustão, e que, portanto, poderiam integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

A linha defendida pela PGFN é que tais recursos estão sujeitos à exaustão, de modo que, em relação a eles, não caberia falar em depreciação, e muito menos em depreciação acelerada. Eles não seriam passíveis de nenhuma depreciação, independentemente de qualquer debate sobre a questão da proporção das receitas da atividade rural.

Importante ressaltar que o recurso especial da contribuinte traz à baila uma controvérsia distinta, relativa aos gastos com aquisição de veículos e máquinas agrícolas, bens que, submetidos normalmente à depreciação, quando examinados no contexto da depreciação acelerada, já tornam pertinente o debate sobre a questão da proporção das receitas da atividade rural.

No exame simultâneo dos dois recursos especiais, é importante ter em mente essas diferentes controvérsias, cabendo registrar que o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (e-fls. 2198 a 2248) faz a devida individualização desses contextos, inclusive com a discriminação separada dos valores, conforme item 72 do referido documento.

Sobre a dedução (pela via da depreciação acelerada incentivada) dos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, 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 nºs 9101-002.801, 9101-002.982 e 9101-002.983).

Reproduzo aqui o voto vencedor exarado pelo conselheiro André Mendes de Moura, que orientou o Acórdão nº 9101-002.982, de 06/07/2017, tratando inclusive da mesma contribuinte, com a diferença do período de apuração:

Processo nº 15956.000497/2010-24

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 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.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênia 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 inicio 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. (destaque)

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 encriturado 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 inicio da utilização;

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado... Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes,

mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc.... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente. (ibidem, destaquei).

Colheita ou produção (da cultura permanente): a partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo. A colheita caracteriza-se, portanto, como uni 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 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 ern propriedades de terceiros etc".

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

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

O que se observa com clareza, pelas conclusões doutrinárias e do citado Parecer Normativo CST nº 18, de 1979 (publicado no DOU em 17/04/1979), é que a depreciação dos recursos de origem florestal aplica-se apenas àqueles que produzem **frutos**. Nesse contexto, é direta a assertiva no sentido de que, no que tange às culturas permanentes, as florestas ou

árvore 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 cafeiro 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 cafeiro 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

Adoto os mesmos fundamentos acima transcritos, para fins de afastar a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, restabelecendo a autuação de IRPJ e CSLL sobre esses valores.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo