



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

Processo nº 15956.720233/2013-33
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.978 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2019
Matéria DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÃO MARTINHO TERRAS IMOBILIÁRIAS S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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 à 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. Uma vez restabelecido o fundamento principal do lançamento em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

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 rejeitar a preliminar de não conhecimento. Acordam, ainda, 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, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

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, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que se decidiu sobre depreciação acelerada incentivada prevista para a atividade rural.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1402-002.821, de 24/01/2018, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, decidindo, entre outras questões, que os recursos empregados na formação de lavoura canavieira podem ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

MAQUINÁRIO AGRÍCOLA. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SEGREGAÇÃO DE REGISTROS POR RECEITA AUFERIDA. APLICAÇÃO PROPORCIONAL DO BENEFÍCIO. IN 257/2002. RESTRIÇÃO INDEVIDA. AFASTAMENTO.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

A delimitação conceitual e a restrição ao gozo de tal benefício fiscal à proporção das receitas auferidas com atividades exclusivamente rurais, promovidas com base nas disposições da IN nº 257/2002, em relação às máquinas e equipamento empregados exclusivamente nas atividades

agrícolas, por produtor rural que também se afigura como agroindústria, não encontram o devido respaldo legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que votou por dar provimento parcial apenas para restabelecer as despesas de depreciação incentivada da lavoura canavieira.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, na parte que ele decidiu que os recursos empregados na formação de lavoura canavieira podem ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99.

Para o processamento do recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

CABIMENTO DO RECURSO – COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

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

- diversamente decidiu a Primeira Turma da Câmara Superior (Acórdão nº 9101-002.982 e 9101-002.983). Seguem as ementas dos julgados indicados como paradigma:

Acórdão nº 9101-002.982

Interessado SÃO MARTINHO S/A ASSUNTO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

*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.

Acórdão nº 9101-002.983

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Ementa:

ATIVIDADE RURAL. DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA. EXAUSTÃO.

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

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.

- o r. acórdão proferido pelo Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar. Isso por entender que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não à exaustão, e que, portanto, podem ser apropriados como encargos do período correspondente à sua aquisição;

- diversamente manifestou-se a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

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

- 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 à sua aquisição;

- vê-se, pois, que 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. 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;

- demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos mencionados, passa-se à fundamentação do recurso especial;

FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- conforme consta nos autos, a fiscalização concluiu que o contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2009, utilizando do benefício da depreciação acelerada incentivada e depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira;

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

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

- confira-se o que dispõem os citados dispositivos legais:

MP nº 2.159-70/2001

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

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

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º).

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

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

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

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

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

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

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

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

- a jurisprudência do CARF há muito confirma esse entendimento. O acórdão n.º 103-18.812 trata de situação fática idêntica à que se examina nos presentes autos. Naquela ocasião, o colegiado entendeu que lavouras de cana em formação são bens sujeitos à exaustão. Eis a ementa:

Formação de lavoura canavieira – A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. (Ac. 3ª Câmara do 1º CC 10318.812/97 – DOU de 20/10/1997).

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

- em suma, a contribuinte não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da MP nº 2.15970/ 2001, pois referido benefício visa alcançar a atividade preponderantemente rural. Além disso, o custo da formação da lavoura de cana-de-açúcar é bem sujeito à exaustão, e o benefício é para os bens sujeitos à depreciação;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- em relação à cultura da cana-de-açúcar estar sujeita à depreciação ou exaustão, importa transcrever trechos da Solução de Consulta SRRF 4º RF/Disit nº 5, de 05 de fevereiro de 2004, segundo a qual fica livre de dúvidas a sujeição à exaustão, *verbis*:

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

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

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

Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc. ... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente.

Colheita ou produção (da cultura permanente): a partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo. A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a

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

Alkindar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que “a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc”.

Entendimento fiscal (na Agropecuária): Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pág. 64, op. cit.; grifos nossos). Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. (pág. 65, op. cit.; grifamos).

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

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

À vista de todo o exposto, conclui-se que os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão; portanto, nesse caso, não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição, visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade.

- no mesmo sentido, o CARF já se manifestou diversas vezes: [...];

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

- de todo o exposto, conclui-se que a contribuinte não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da MP nº 2.159-70/ 2001, segundo o qual “os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição”, pois:

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

-> o custo da formação da lavoura de cana-de-açúcar é bem sujeito à exaustão, e o benefício é para os bens sujeitos à depreciação.

- logo, deve ser reformado o acórdão *a quo*, a fim de que o lançamento seja restabelecido;

PEDIDO.

- ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que:

(a) seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015;

(b) seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 26/04/2018, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

I - Matéria objeto do recurso especial

O recurso visa a rediscutir o entendimento de que os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada e não a exaustão.

II - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

[...]

O cotejo dos trechos colacionados pela Recorrente permite constatar que foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

No caso do acórdão recorrido, entendeu-se que 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.

Contrariamente ao acórdão recorrido, os acórdãos paradigmas firmaram o entendimento de que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação. Portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

III - Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em 27/04/2018 (sexta-feira), a contribuinte foi intimada do Acórdão nº 1402-002.821, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, e em 14/05/2018 (segunda-feira), ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DO DIREITO.

PRELIMINARMENTE: DA DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA TRATADA NO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

- de plano, cumpre delimitar o objeto do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, bem como seus possíveis efeitos em relação ao Acórdão recorrido, Nessa linha, como adiantado, percebe-se que os únicos dois Acórdãos paradigmáticos colacionados ao Recurso Especial tratam exclusivamente da submissão dos custos do plantio da cana ao regime de exaustão, sendo esta a única matéria que será ora objeto de discussão;

- nesse mesmo sentido, o D. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao proferir o seu despacho de admissibilidade, deixa claro, no tópico de sua decisão denominado "matéria objeto do recurso especial", que o aludido recurso apenas visa discutir o tratamento aplicável aos custos ativáveis na lavoura da cana-de-açúcar;

- assim, é forçoso admitir que, em relação às demais questões que foram tratadas no v. Acórdão e que não foram objeto de impugnação pela Fazenda Nacional (i.e. desconstituição das glosas relativas a despesas com máquinas e equipamentos agrícolas), o entendimento exarado pela Câmara baixa se tornou definitivo;

- feitos esses esclarecimentos, passa-se a demonstrar a improcedência das razões fazendárias no que tange ao único argumento por ela contestado;

DO NÃO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL APRESENTADO.

- chama-se a atenção, inicialmente, à inadmissibilidade do Recurso Especial da Nacional em razão da falta de demonstração de divergência de entendimento em relação à matéria debatida nos autos;

- consoante se verifica no Auto de Infração, bem como ao longo de todo o processo, o benefício ora em exame (depreciação acelerada incentivada) é aquele escorado no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01. É com base neste dispositivo, então, que os D. Julgadores da Câmara baixa proferiram o v. Acórdão recorrido;

- não obstante isso, a Fazenda Nacional embasou o seu Recurso Especial na suposta existência de divergência, *in verbis*, "quanto à interpretação do art. 12, §2º da Lei nº 8.023/90", isto é, dispositivo que, além de ser diverso daquele tratado nos autos, também se encontra revogado desde 1995;

- sendo assim, é patente a inadmissibilidade do Recurso Especial da Fazenda, por claro descumprimento ao art. 67, §1º, do Regimento Interno do CARF, de acordo com o qual "não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente";

- note-se, nessa linha, que, diversamente do que aduzido pela Recorrente, o benefício fiscal previsto no aludido art. 12 da Lei nº 8.023/90 não foi "devolvido ao ordenamento jurídico pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/2001", sendo falaciosa e infundada tal alegação, especialmente à luz do fato de que o benefício tratado pela Fazenda foi definitiva e expressamente excluído do ordenamento jurídico em 1995 (no ato de sua revogação), isto é, muito antes da ocorrência dos fatos geradores ora em debate;

- para que não parem dúvidas acerca do quanto alegado, veja-se, abaixo, o benefício tratado pela Fazenda Nacional em seu recurso, fundado no art. 12 da Lei nº 8.023/90:

Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração, facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal.

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

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

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

- abstrai-se do §2º do artigo 12 da Lei nº 8.023/90, acima transcrito, que a pessoa jurídica que explorasse a atividade rural poderia depreciar de uma só vez os bens do ativo imobilizado empregados na produção;

- ocorre que o artigo 12 da Lei nº 8.023/90 veio a ser revogado pela Lei nº 9.249/95, extinguindo-se o benefício da depreciação acelerada incentivada para as pessoas jurídicas que explorassem a atividade rural e com ela auferissem resultado;

- anos mais tarde, com a edição da Medida Provisória nº 1.749-37/99, renumerada para Medida Provisória nº 2.159-70/01, esse benefício fiscal voltou a ser contemplado na legislação, embora de forma completamente desvinculada da sistemática de tributação prevista na Lei nº 8.023/90;

- assim, com fundamento no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01, o artigo 314 do RIR passou dispor o seguinte:

Art. 314. 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 de aquisição.

- nota-se que a norma acima transcrita não fez qualquer referência à Lei nº 8.023/90, tampouco limitou o benefício fiscal às empresas que explorem apenas e tão somente, em caráter exclusivo, a atividade rural;

- conforme mencionado, a Lei nº 8.023/90, ao tratar da tributação da atividade rural, estabeleceu como passível da incidência do imposto de renda o resultado dessa atividade (artigo 1º), assim entendido como a diferença entre receitas auferidas e despesas incorridas no período de apuração (artigo 4º);

- o artigo 6º da MP nº 2.159-70/01 (artigo 314 do RIR), ao contrário, não faz referência ao resultado da atividade rural, apenas impondo como condição para aproveitamento do benefício fiscal que a pessoa jurídica utilize, na atividade rural, o bem a ser depreciado;

- essa diferença é importante, na medida em que, independentemente de a atividade rural gerar resultado positivo, o artigo 314 do RIR garante às empresas que exerçam, exclusivamente ou não, a atividade rural, o direito ao benefício da depreciação acelerada incentivada dos bens do ativo permanente utilizados nessa atividade;

- em essência, portanto, o benefício da depreciação acelerada incentivada trazido por meio da MP nº 2.159-70/2001 difere daquele instituído pela Lei nº 8.023/90 em relação ao fato de que o primeiro, atualmente vigente, pode ser aproveitado por quaisquer pessoa jurídicas que explorem atividade rural, seja como atividade-meio, seja como atividade-fim;

- ressalte-se, nessa esteira, que a própria jurisprudência do CARF já se posicionou no sentido de que o benefício tratado pela Lei nº 8.023/90 não é o mesmo daquele previsto na MP nº 2.159-70/2001. Veja-se, a título exemplificativo, o julgado abaixo:

Esse item do auto de infração diz respeito ao benefício fiscal correspondente à depreciação acelerada, previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2159-70, de 2001, que dispõe: (...)

Para descaracterizar 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.

O primeiro aspecto a ser observado é que o benefício fiscal em discussão está previsto no art. 6º da Medida Provisória 2.159-70 (...). Não se trata, pois, de analisar a aplicação do benefício previsto no §2º do art. 12 da Lei nº 8.023/90, revogado pela Lei nº 9.249, de 1995;

Diferentemente da Lei 8.023/90, que trata da tribulação dos resultados provenientes da atividade rural, o art 6º da MP nº 2.159-70, de 2001 não faz qualquer referência a resultados nem remete à Lei 023/90. A norma em questão não limitou o benefício a empresas que explorem exclusivamente ou predominantemente atividade rural. De acordo com o dispositivo transcrito, o benefício destina-se a qualquer empresa que explore atividade rural e a única limitação é que o bem a ser depreciado seja adquirido para uso nessa atividade. (Acórdão 101-96.867; Relatora Sandra Maria Faroni; j. 14/08/2008)

- assim, por qualquer ângulo que se analise a questão salta aos olhos a inadmissibilidade do Recurso Especial da Recorrente, tendo em vista que esta não logrou demonstrar a existência de divergência quando à interpretação do art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, que instituiu o benefício tratado nos autos;

DA IMPROCEDÊNCIA DAS RAZÕES APRESENTADAS NO RECURSO ESPECIAL.

- sustenta a Fazenda Nacional que o regime aplicável às despesas inerentes ao plantio da cana seria o da exaustão, não lhe sendo aplicável, portanto, o benefício da depreciação acelerada incentivada;

- não se sustentam, contudo, as razões da Recorrente;

DA DISCUSSÃO ACERCA DA APLICABILIDADE DO BENEFÍCIO DA DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA EM VISTA DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRIDA.

- de plano, cumpre deixar claro que não pode ser conhecida a alegação genérica e infundada trazida pela Fazenda Nacional no sentido de que o benefício da depreciação acelerada incentivada "visa alcançar a atividade preponderantemente rural, o que, em seu entendimento, não incluiria as agroindústrias";

- isso porque, como pode ser verificado nos autos, tal matéria (suposta aplicabilidade do benefício fiscal à Recorrida), não é objeto dos Acórdãos paradigmas colacionados pela Recorrente, não tendo sido demonstrada qualquer divergência jurisprudencial no entendimento adotado no v. Acórdão a esse respeito e não podendo, portanto, ser alvo de exame por este C. CARF neste momento processual;

- assim, estabelecida a premissa de que o benefício em debate é aplicável às agroindústrias, como a Recorrida, passa-se à análise da aplicabilidade ou não de tal benesse às despesas inerentes à lavoura canavieira (matéria objeto da divergência jurisprudencial alegada pela Fazenda Nacional);

DO TRATAMENTO CONTÁBIL A SER CONFERIDO AO PLANTIO DA CANA-DE-AÇÚCAR.

- ao tecer suas razões, a Recorrente trata de contestar argumentos que sequer fundamentaram a decisão recorrida. Isso resta claro na parte do seu recurso em que aduz que "a decisão recorrida ignora a boa técnica ao considerar depreciação e exaustão conceitos intercambiáveis", sendo certo, da simples leitura do v. Acórdão, que esse não foi o entendimento manifestado pelos D. Julgadores;

- muito pelo contrário, foi consignado no voto vencedor que o plantio da cana-de-açúcar, dadas suas especificidades, se sujeita à depreciação, tendo sido firmada, ainda, a clara distinção entre esta cultura e as florestas, posto que apenas estas últimas se exaurem. Para que não parem dúvidas a esse respeito, confira-se um trecho do voto:

(...) Desse modo, estes recursos florestais são aqueles que possuem a dinâmica de exaurimento, como as florestas de uma silvicultura para a extração de madeira, atividade na qual não se colhe qualquer produto da floresta, a não ser ela mesma, percebendo através de uma única colheita do espécime a sua verdadeira extração (naturalmente, podem e devem ser feitas podas e desbastes antes da retirada dos espécimes). (...) Também compreensível e correta aplicação de tal tratamento a uma lavoura de soja, de sorgo ou de batatas, cuja a produção implica na extinção dos espécimes vegetais da lavoura quando da colheita, para a sua comercialização ou industrialização. (...)

Assim, efetuar a mesma equiparação com a cana de açúcar - que, comprovadamente, pode perdurar mais de 5 anos, propiciando colheitas anuais do produto gerado, pelo mesmo espécime vegetal, mantendo sua qualidade, sem a necessidade da formação de uma nova - mostra-se

totalmente contrário à classificação e divisão conceituai, racional e razoável, efetuada pela Lei das S/A e confirmada pela Resolução acima mencionada.

- nessa linha, é necessário reconhecer a inocuidade das alegações da Fazenda Nacional também na parte em que esta contesta argumentos que não foram objeto da decisão recorrida;

- não bastasse isso, é interessante destacar, acerca do tópico em pauta, que a Fazenda Nacional não entra, em momento algum, no mérito de como é realizado o plantio de cana-de-açúcar, limitando-se apenas a trazer aos autos as definições de "depreciação" e "exaustão" e a alegar (sem comprovar ou nem mesmo argumentar) que tal plantação deveria ter o mesmo tratamento do que as florestas;

- os robustos argumentos e provas colacionadas pela Recorrida nos autos, todavia, nos demonstram que, além de incorreto, o entendimento da Fazenda Nacional mostra-se atécnico. Vejamos.

(A) A CLASSIFICAÇÃO DA CULTURA DA CANA-DE-AÇÚCAR COMO PERENE.

- o cultivo da cana-de-açúcar segue as seguintes etapas:

> preparação do solo, envolvendo processos de destoca, aragem, adubação e abertura de sulcos que receberão a muda da cana, denominada tolete;

> plantio propriamente dito, com a colocação dos 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 Recorrida, 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 de açúcar, álcool e derivados;

- há estudos que demonstram que é possível realizar 10 cortes ou mais de cana decorrentes de um mesmo plantio. Todavia, a partir do 6º corte, 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;

- nesse 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 tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas;

- para comprovar a legitimidade e tecnicidade de seu entendimento, a Recorrida apresentou nos autos um Laudo Agrônomo emitido pelo Centro de Tecnologia Canavieira - CTC, o qual, ao analisar os processos do sistema de produção da cana-de-açúcar e as atividades desenvolvidas em cada fase, bem como as características técnico-econômicas da sua utilização como matéria-prima para a indústria sucroalcooleira, concluiu que a cultura da cana-de-açúcar, empreendida pela Recorrida, é classificada como perene. Veja-se abaixo um trecho do aludido documento:

Referindo-se à capacidade da cana se reproduzir e multiplicar através de tecidos vegetais, é descrito em IAC (2008) que "as gemas plantadas irão gerar os perfilhos primários, cujas gemas poderão gerar os perfilhos secundários e suas gemas os terciários e assim sucessivamente".

Pode-se inferir, a partir dessa premissa, que o processo de reprodução vegetativa, se for repetido sucessivamente, pode garantir a perenidade das touceiras da cana-de-açúcar. (...)

A análise das informações coletadas na literatura especializada, complementada com a avaliação das práticas agrônomicas 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).

Comparando os ciclos econômicos dos canaviais sob determinadas condições de manejo, com os de outras culturas consideradas perenes, conclui-se que não existem diferenças significativas entre eles. (Páginas 3, 5 e 10)

- da leitura do mencionado Laudo, inclusive, é possível inferir pela impossibilidade de sujeição da cultura da cana à sistemática exaustão, visto que os colmos desta permanecem no solo por longo período de tempo, não se esgotando com os sucessivos cortes;

- no mesmo sentido, a Recorrida apresenta, também, o Laudo Contábil elaborado pela respeitada Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFi (FEA/USP - São Paulo), que concluiu ser a depreciação (e não a exaustão), o tratamento contábil mais adequado para os custos realizados na cultura da cana-de-açúcar. Confira-se:

(...) De tudo o que acima foi descrito, fica muito claro que o vocábulo "perene" pode até apresentar pequenas mudanças em seus diversos entendimentos, mas, seja nas definições apresentadas pelos "experts", bem como na vasta literatura por eles citadas, seja nas fontes não especializadas em agronomia as conclusões são sempre as mesmas: "cultura perene" deve ter um ciclo de vida no mínimo igual ou superior a dois anos. Então, óbvio, a cana-de-açúcar deve ser considerada uma cultura "perene", afinal, conforme

diversos trabalhos citados no laudo dos experts, tal cultura nunca tem esse período menor do que dois anos. (...)

(...) É nosso parecer que as usinas Consulentes (São Martinho S/A e controladas (...)) devem, para um adequado tratamento contábil, reconhecer os custos realizados na cultura de cana-de-açúcar como valores depreciáveis e não exauríveis. (Página 33)

- note-se que, após vasta pesquisa, conclui-se no Laudo acima transcrito que o que caracteriza uma cultura como perene é o fato de esta ter um ciclo de vida de no mínimo 2 anos, o que é, sem dúvida, o caso da cana-de-açúcar produzida pela Recorrida, como visto;

- não bastassem os referidos Laudos, que já são mais do que suficientes para comprovar o entendimento da Recorrida, para que não parem dúvidas acerca do assunto, apresentou-se, ainda, o Laudo Contábil produzido pela Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia - FUNDACE (FEA/USP - Ribeirão Preto), que infere ser a cultura da cana-de-açúcar um bem sujeito à depreciação, como pode ser constatado no excerto abaixo:

(...) Portanto, como o conceito de exaustão refere-se à alocação temporal de custos do ativo que se extinguem, deixam de existir sob o controle da entidade, se esgotam à medida em que são explorados, não se pode dizer que o conceito de exaustão possa ser aplicado ao recurso econômico representado pela planta cana-de-açúcar, que não se extingue ou deixa de existir sob o controle da entidade ao longo de sua vida útil, ela permanece viva e produtiva até o final de sua vida útil, quando é então descartada. (...) A cana-de-açúcar sofre um processo de perda econômica pelo desgaste físico, e, portanto, o conceito aplicável é o de depreciação, quando a avaliação ocorre pelo método de custo histórico. (Páginas 22, 27 e 28)

- os dispêndios para a formação da lavoura canavieira, cumpre mencionar, correspondem a gastos com mudas de cana, adubos, fertilizantes, defensivos, combustíveis, lubrificantes, máquinas, equipamentos, entre outros;

- uma vez que o ciclo da cana de açúcar envolve até 5 cortes ou colheitas, sua vida útil econômica supera um ano, sendo por isso mesmo perfeitamente justificável o registro dos respectivos dispêndios com a sua formação em conta do ativo (imobilizado) da pessoa jurídica;

- ademais, cumpre ressaltar que a Receita Federal, em 1987, expediu a Solução de Consulta nº 33, portanto em período anterior ao incentivo da depreciação integral, afirmando, com base no Parecer Normativo nº 18/77, que "o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação";

- na mesma linha, foi consignado no Parecer COSIT nº 1.383/1995 que "os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente";

- cabe lembrar que o registro contábil dos custos com a formação da cultura canavieira pode ser observado também a partir do art. 179, IV, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das

Sociedades por Ações), de acordo com o qual a companhia deverá registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades;

- corroborando o mesmo entendimento, veja-se abaixo o Pronunciamento VII do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON:

(...) Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário. (...) ("Princípios Contábeis", IBRACON, 2ª edição, Editora Atlas, p.87)

- desta forma, sendo o cultivo da cana-de-açúcar "cultura perene" e, sendo os gastos com formação da sua lavoura passíveis de contabilização no ativo imobilizado da Recorrida, faz-se necessário afastar qualquer eventual dúvida quanto à sua sujeição à depreciação ou à exaustão;

(B) DEPRECIAÇÃO E EXAUSTÃO.

- de acordo com o artigo 183, §2º, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), o valor dos elementos do ativo imobilizado ficam sujeitos à diminuição em razão da:

> 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; ou em virtude de

> 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.

- de forma simplificada, enquanto na depreciação a diminuição do valor econômico decorre do desgaste, sem que ocorra a extinção física do ativo, na exaustão a diminuição do valor decorre do esgotamento do ativo, ensejando o seu desaparecimento;

- diante dessas considerações, não resta dúvida de que a cultura da cana-de-açúcar fica sujeita à sistemática de depreciação (e não de exaustão), por essencialmente não se consumir durante o seu ciclo, já que é a partir das touceiras que brotam os colmos (canas) e essas permanecem no solo a cada colheita, consoante confirmam os Laudos colacionados à presente defesa;

- vale reforçar que a lei restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem fazer qualquer referência à formação de lavouras agrícolas, sendo, portanto, ilegítima a exigência de exaustão fora das hipóteses veiculadas no mencionado dispositivo;

- não seria correta, portanto, a equiparação da cultura da cana-de-açúcar ao cultivo de florestas, pois a lavoura da cana não se exaure com as colheitas (cortes), ao passo que as florestas sim;

- a lei societária apenas determina a contabilização das florestas e jazidas como exaustão porque estas, uma vez exploradas, se exaurem e desaparecem. Ou seja, a exploração das florestas ocorre de forma tal que elas são extirpadas do terreno em que foram plantadas;

- o cultivo da cana pode ser equiparado à cultura de laranja, café e cacau. Embora a cana não seja tecnicamente um fruto, a parte subterrânea do canavial (touceira) permite, após a colheita, que novos colmos (canas) brotem, cresçam e atinjam o tamanho adequado para outro corte. Com efeito, é como se o colmo fosse o fruto da cana-de-açúcar;

- José Luiz Bulhões Pedreira, em sua clássica obra sobre imposto de renda, concluiu o seguinte sobre a aplicabilidade de depreciação e exaustão a culturas permanentes e florestas:

As culturas permanentes, assim como florestas que não se destinam ao corte, são bens depreciables do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explora atividades agrícolas ou florestais.

Exaustão e depreciação são encargos distintos, que em alguns casos são alternativos, mas nunca cumulativos. (...)

Exaustão é o encargo do capital financeiro aplicado na aquisição de recursos minerais e florestais. Distingue-se da depreciação porque a perda de valor dos recursos minerais e florestais não decorre de uso, ação da natureza ou obsolescência, mas da extração. O prazo de utilização é função da intensidade com que os recursos são extraídos, e a determinação da quota anual não se baseia no prazo de vida útil ou de existência do direito, mas na quantidade dos recursos extraídos anualmente. (...)

As culturas permanentes não se confundem com as florestas. São objeto de depreciação, e não de exaustão. (Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas. Vol. I. Rio de Janeiro: ADCOAS/JUSTEC, 1979. p. 407; 429)

- as lições acima transcritas são claras ao concluir que as culturas permanentes, como é o caso da cana-de-açúcar, não são objeto de exaustão, mas sim de depreciação;

- ora, o que determina se um bem será objeto de exaustão ao invés de depreciação é o fato de esse bem se exaurir no tempo, perdendo todas as suas propriedades físicas e químicas, o que não se aplica exatamente no caso da cana-de-açúcar;

- o fato de o cultivo da cana-de-açúcar adotar até 5 cortes com bom aproveitamento não implica, necessariamente, o desaparecimento físico do canavial, sendo certo que a soqueira jamais desaparecerá fisicamente;

- ademais, é importante perceber que o fato de o canavial ser normalmente renovado a cada 5, 6 ou 7 safras não significa que se está diante de uma cultura exaurível. Ao contrário, a cana, mesmo quando apresenta baixo rendimento para fins de produção de açúcar ou álcool, pode ser utilizada para geração de energia elétrica;

- o que se quer demonstrar é que não se deve confundir a vida econômica útil usual do canavial com a sua característica intrínseca de se tratar de um bem passível de depreciação;

- caso contrário, partir-se-á para uma análise econômica (e não jurídica) da redução do valor do ativo considerado, análise essa que conduziria à conclusão de que depreciação e exaustão correspondem ao mesmo fenômeno do ponto de vista econômico, razão pela qual, para fins tributários, em prestígio à capacidade contributiva e à isonomia, o incentivo fiscal em questão seria aplicável a todo e qualquer ativo empregado na atividade rural (à exceção da terra nua). Essa linha de raciocínio, contudo, ainda que leve à mesma conclusão, não deve ser empregada no caso em tela;

- com efeito, as características do cultivo da cana-de-açúcar são fundamentais para se concluir que as despesas para a formação da lavoura canavieira devem ser objeto de depreciação;

- as seguintes lições de Gilberto de Ulhôa Canto a respeito das depreciações na apuração do imposto de renda, apesar de escritas há mais de 3 décadas, continuam atualíssimas e pertinentes, conforme se pode perceber:

Face à omissão da lei, os problemas de natureza conceptual relativos às depreciações, e suas conseqüências na situação patrimonial das empresas, devem ser solucionadas tendo-se em vista o conceito econômico de depreciação e os métodos de registro estabelecidos pela Contabilidade. (...)

Os métodos de registro contábil têm por finalidade representar adequadamente esses fenômenos, face às alterações evidentes que acarretam na situação patrimonial da empresa, e, conseqüentemente, no cômputo dos respectivos índices de rentabilidade. Uma contabilidade que pretenda ser realista ater-se-á, cada vez mais, aos aspectos técnicos do problema, deixando de lado restrições e limitações que, embora indispensáveis para determinados efeitos (v.g. a apuração do lucro tributável), tornariam a representação do fenômeno irreal, e, portanto, inútil para o objetivo geral desejado.

Mas há que considerar o aspecto financeiro das depreciações e amortizações como elementos recuperadores de custos, notadamente quando se constituem, para prevê-las e compensá-las, fundos dedutíveis do cômputo do lucro tributável.

(Imposto sobre a renda. Correção monetária de depreciações excessivas ou cuja dedução não é permitida. In Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 234)

- é possível concluir a partir dos ensinamentos acima transcritos que a contabilização de uma despesa deve levar em conta a realidade e os aspectos técnicos envolvidos na atividade que gerou tal dispêndio;

- tendo em vista que a cultura da cana-de-açúcar, embora apresente rendimento decrescente ao longo das várias colheitas de cana, não se exaure nem se esgota, não

pode ser de forma alguma equiparada à atividade florestal ou à exploração de jazidas minerais, estas sim sujeitas à sistemática contábil de exaustão;

- fosse o intuito do legislador excluir a lavoura da cana-de-açúcar (ativo biológico) do campo de aplicação do benefício da depreciação acelerada incentivada, teria ele expressamente consignado tal exceção. No entanto, a única ressalva constante do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01 foi em relação à terra nua, à qual não se aplica a depreciação acelerada incentivada;

- em conclusão, à luz do disposto no caput do artigo 307 do RIR, segundo o qual "podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal", é perfeitamente razoável o enquadramento dos dispêndios com a formação da lavoura canavieira como despesas passíveis de depreciação, ficando definitivamente afastada a pretensão do Fisco federal de limitar a fruição, pela Recorrida, do benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada de que trata o artigo 314 do mesmo diploma normativo;

- por fim, tem-se que a Recorrente defendeu serem as despesas com a lavoura canavieira sujeitas à exaustão (e não à depreciação), essencialmente com base em uma Solução de Consulta (4ª RF/DISIT nº 05/2004);

- ao seu turno, a Recorrida comprova de forma cabal que as despesas com a lavoura canavieira estão sujeitas à depreciação, sendo a cana-de-açúcar cultura inequivocamente perene. Tal comprovação foi realizada por meio de: (i) 3 Laudos Técnicos, (ii) inúmeros julgados administrativos específicos sobre a matéria em pauta (adiante colacionados), (iii) legislação aplicável, e (iv) solução de consulta expedida pela Receita Federal;

- dá-se, nesse ponto, especial relevância aos referidos Laudos, eis que elaborados por especialistas que se aprofundaram de forma minuciosa sobre o processo de cultivo e desgaste da cana-de-açúcar, e que, portanto, têm conhecimento técnico para emitir parecer sobre o assunto;

- o fato de a lavoura canavieira ser ou não cultura perene, bem como o fato de o canavial desaparecer ou não ao longo do tempo são situações que não se comprovam com meros "achismos", mas sim com provas robustas e técnicas (i.e. Laudos Técnicos) que atestem ou não tais fatos. Ou seja, não são questões eminentemente de direito, mas sim questões de fatos e de provas;

- por este motivo é importante que se dê especial atenção aos referidos documentos ora colacionados no feito, em detrimento de opiniões leigas que venham eventualmente a ser apresentadas nos autos, a fim de que reste atendida a finalidade deste processo administrativo, que é a busca da verdade material;

(C) DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA.

- além disso, cumpre esclarecer que os julgados paradigmas trazidos pela Recorrente consignam entendimento que não reflete o atual posicionamento das Câmaras do CARF;

- para que não parem dúvidas a esse respeito, confira-se abaixo a vasta jurisprudência consignada sobre o tema em debate, a qual reconhece que as despesas inerentes ao plantio da cana-de-açúcar estão sujeitas ao regime da depreciação e não da exaustão: [...];

- assim, os julgados paradigmas trazidos pela Recorrente não podem prevalecer, por não se amoldarem à jurisprudência majoritária do CARF sobre o tema;

PEDIDO.

- por todo o exposto, requer-se que:

(i) seja reconhecido que se tornou definitivo o v. Acórdão recorrido em relação às questões que não foram objeto do Recurso Especial pela Fazenda Nacional [i.e. desconstituição das glosas relativas a despesas com máquinas e equipamentos agrícolas];

(ii) não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, ou, na hipótese de ser conhecido o aludido recurso, requer-se seu desproimento, de forma a ser mantido o Acórdão recorrido também na parte em que entendeu que à lavoura canavieira é aplicável o regime da depreciação;

(iii) alternativamente, caso se entenda pelo provimento do recurso fazendário, requer-se seja determinado o retorno dos autos à Turma Julgadora de origem, a fim de que sejam analisados os argumentos subsidiários apresentados no Recurso Voluntário da Recorrida (referentes à necessidade de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, bem como quanto aos exercícios subsequentes).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento referente ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2009.

O relatório contido no acórdão recorrido explicita bem o contexto da autuação fiscal:

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2009, em face do empresa São Martinho Terras Imobiliárias S/A (antiga Vale do Mogi Empreendimentos Imobiliários S/A), que desenvolve atividades rurais e agroindustriais, contemplando o cultivo de cana-de-açúcar, a venda de seus subprodutos, bem como a produção e comercialização de álcoois e açúcar, entre outras atividades secundárias.

A acusação fiscal que sustenta a Autuação se resume ao suposto gozo indevido do benefício setorial da depreciação acelerada, prevista no art. 314 do RIR, repetido no art. 6º da MP nº 2159-70/ 2001, em relação à formação da lavoura canavieira e, igualmente, ao maquinário e equipamentos agrícolas, pelo qual o Contribuinte deduziu da base de cálculo dos tributos lançados, no mesmo exercício da incorporação ao seu ativo, o valor total da depreciação. Procedeu-se também à anulação das adições dos valores de depreciação do custo da cana-de-açúcar incorridos nos anos de 2005 e 2007 que foram adicionados ao Lucro Real do período (2009), formando prejuízo acumulado, já que a depreciação acelerada incentivada desses anos foram objeto de autuação nos processos 15956.000510/2010-45 e 15956.720198/2011-91.

Por meio de imputação proporcional, prevista na IN nº 257/2002, foi apenas acatado o gozo da depreciação acelerada incentivada dos maquinários e equipamentos, de acordo com as percentagem das receitas advindas da comercialização da cana-de-açúcar e suas mudas, bagaço de cana, melaço e açúcar mascavo, vez que tais atividades se enquadrariam como rurais e não agroindustrial.

Foi aplicada, em cumulação com a multa de ofício, multa isolada, decorrente da constatação de que tal glosa implicaria no pagamento de estimativas a menor de IRPJ e CSLL, durante o ano de 2009 (fls. 1045 a 1112). (grifos acrescidos)

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário, cancelando a autuação fiscal em sua totalidade. Foi admitida a depreciação acelerada (1) tanto para os recursos empregados na formação da lavoura canavieira, (2) quanto para o maquinário agrícola (nesse segundo caso, sem a necessidade de rateio dos custos de acordo com a proporção das receitas auferidas: receita com a atividade rural x receita da atividade agroindustrial).

Em seu recurso especial, a PGFN procura restabelecer a glosa da depreciação acelerada para os recursos empregados na formação da lavoura canavieira. A alegação é de que esse ativo está sujeito à regra de amortização, e não de depreciação.

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso, e ela tem razão quando registra que a desconstituição das glosas relativas a despesas com máquinas e equipamentos agrícolas, pela Câmara baixa, se tornou definitiva.

É que o recurso especial da PGFN (considerando os paradigmas e os argumentos apresentados) realmente visa apenas discutir o tratamento aplicável aos custos ativáveis na lavoura da cana-de-açúcar. A outra parte dos valores autuados (depreciação acelerada do maquinário agrícola, de acordo com a proporção das receitas auferidas com a atividade rural) não foi objeto de recurso.

A controvérsia que se estabeleceu nas fases processuais anteriores em relação à depreciação acelerada dos maquinários agrícolas não se deu em torno do debate sobre as figuras da amortização e da depreciação, que é a matéria objeto do recurso especial sob exame.

Assim, está correta a delimitação do objeto do recurso, que a contribuinte fez em suas contrarrazões.

Entretanto, é improcedente a preliminar que ela apresenta, defendendo o não conhecimento do recurso.

Ela alega que o benefício ora em exame (depreciação acelerada incentivada) é aquele escorado no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01; e que a Fazenda Nacional embasou o seu recurso especial na suposta existência de divergência "quanto à interpretação do art. 12, §2º da Lei nº 8.023/90", dispositivo que, além de ser diverso daquele tratado nos autos, também se encontra revogado desde 1995.

Não é esse o caso.

Está bem claro que tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas examinaram expressamente a questão da depreciação da lavoura canavieira já no contexto do art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01 (anteriormente, art. 5º da MP nº 1.749-37/99), que está refletido no art. 314 do RIR/99.

Vale registrar que o acórdão recorrido tratou de fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2009, e que os paradigmas trataram de fatos geradores dos anos-calendário de 2003 a 2005, períodos bem posteriores ao da vigência do art. 12, §2º, da Lei nº 8.023/90, que foi revogado em 1995, pela Lei nº 9.249.

Os simples comentários da PGFN no sentido de que o art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 teria sido inicialmente revogado e depois devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, ou pelo art. 314 do RIR/99, são meras observações que em nada prejudicam a caracterização da divergência jurisprudencial em relação à interpretação do referido art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, dispositivo que, aliás, foi expressamente citado como objeto de análise pelas decisões cotejadas.

A preliminar de não conhecimento deve, portanto, ser rejeitada.

Portanto, conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

Quanto ao mérito 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 de uma outra empresa ligada à ora recorrida:

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 substancial voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênica 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 segrega os lançamentos entre os tipos de cultura existentes: temporária ou permanente. Culturas temporárias são arrancadas do solo na colheita e depois feito novo plantio, como arroz, feijão e milho, e o custo da plantação é contabilizado no Ativo Circulante. Por outro lado, culturas permanentes duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café e cana-de-açúcar. Nestes casos, os custos para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado e devem ser avaliados pelo

montante que efetivamente representam dentro do patrimônio total da pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bens Depreciáveis

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado... Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc.... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a **cana-de-açúcar**, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente. (ibidem, destaquei).

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

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

reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc".

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

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

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

Percebe-se claramente que o conceito de **fruto** é aquele adotado pela biologia, no qual consiste em **estrutura comestível que protege a semente e 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 descon siderar 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 (matéria objeto do recurso especial), restabelecendo a autuação de IRPJ e CSLL sobre esses valores, os quais estão discriminados em tabela constante do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (e-fls. 1.098).

Vê-se que o acórdão recorrido registra, em sua parte final, que deixou de apreciar algumas matérias, em razão do que lá foi decidido:

Em consequência do afastamento completo da motivação e do fundamento do lançamento de ofício, ficam as demais matérias prejudicadas.

Destaco, nesse sentido, as matérias constantes dos seguintes tópicos, assim identificados no recurso voluntário: efeito fiscal da depreciação acelerada incentivada em face da depreciação normal (ou da exaustão); a incorreta imputação de multa e juros em relação à glosa da dedutibilidade das despesas de depreciação acelerada incentivada; a nulidade do auto de infração por descon siderar os efeitos das glosas no ano-base de 2009 e nos exercícios subsequentes; da não compensação do prejuízo fiscal apurado pela recorrente em 2009 no cálculo dos tributos objeto do lançamento de ofício ora questionados; a inaplicabilidade das multas isoladas e da multa de ofício; e a violação ao princípio do não confisco.

Uma vez restabelecido o fundamento principal do lançamento em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar a depreciação acelerada em relação aos recursos empregados na formação da lavoura canavieira (matéria objeto do recurso especial), determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

Em síntese, voto por CONHECER do Recurso Especial; e, no mérito, por DAR-LHE provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo