



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16004.720001/2017-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.388 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de abril de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SANTA LUIZA AGROPECUÁRIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2013, 2014

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

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

ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL  
DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão 02-73.215 - 10ª Turma da DRJ/BHE que por unanimidade de, julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação para MANTER, integralmente as exigências do IRPJ e CSLL devidas no ajuste anual, consubstanciadas nos respectivos Autos de Infração, acrescidas de multa de ofício de 75% e dos juros de mora cabíveis e MANTER, parcialmente, as multas isoladas sobre as estimativas devidas e não recolhidas a título de IRPJ e CSLL.

As infrações tributárias que ensejaram os lançamentos relativo aos tributos IRPJ e CSLL apurados nos anos calendário 2013 e 2014, imputados ao contribuinte decorrem de redução indevida do Lucro líquido naqueles anos-calendário, em virtude da utilização indevida do benefício da depreciação acelerada incentivada, conforme disposto no Relatório Fiscal.

Além dos tributos apurados e lançados no ajuste anual – IRPJ e CSLL decorrente da correção do lucro líquido, foram lançadas também multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas mensais devidas de ambos os tributos.

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório do acórdão recorrido, naquilo que interessa a solução da lide:

### Da Infração tributária

As infrações tributárias estão minuciosamente descritas no Relatório Fiscal acostado às folhas 735 a 756, sendo abaixo resumidas.

Pela análise das DIPJ dos anos-calendário 2013 e 2014, a fiscalização apurou que o contribuinte deduziu do lucro líquido, a título de depreciação incentivada acelerada, além dos bens do ativo permanente (caminhões, tratores, máquinas e equipamentos agrícolas), custos incorridos com a formação das lavouras de cana-de-açúcar registrados em suas contas do ativo, conforme tabela abaixo (fl. 749):

#### Ano-calendário de 2013:

CONTA CONTÁBIL	HISTÓRICO CONSTANTE NO LALUR	VALOR DA EXCLUSÃO (R\$)
CONTA 133010080330 - CULTURA EM FORMACAO - CANA 2013	Culturas em formação cana 2013	43.344.965,06
CONTA 133010080342 - CULTURA EM FORMACAO - CANA 2014	Culturas em formação cana 2014	19.658.522,88
<b>TOTAL</b>		<b>63.003.487,94</b>

## Ano-calendário de 2014:

CONTA CONTÁBIL	Itens computados no valor total de R\$ 89.895.265,98 constante no registro M300 da ECF (Escrituração Contábil Fiscal) referente ao ano-calendário de 2014, sob o histórico "Depreciação Incentivada Imobilizado/Lavouras"	VALOR DA EXCLUSÃO (R\$)
CONTA 133010080342 - CULTURA EM FORMACAO - CANA 2014	Culturas em formação (cana) 2014 (conta contábil 80342)	60.907.022,97
CONTA 133010080354 - CULTURA EM FORMACAO - CANA 2015	Culturas em formação (cana) 2015 (conta contábil 80354)	21.239.213,45
TOTAL		82.146.236,42

Entretanto, a autoridade fiscal identificou infração ao artigo 314 do RIR/99, combinado com os conceitos fiscais e contábeis de depreciação / exaustão, e com Parecer Normativo Cosit nº 18 de 1979 que enfrentou o tema, qual seja, a submissão das lavouras de corte ao processo de exaustão, e não de depreciação:

#### Depreciação de bens do Ativo Imobilizado

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

#### Exaustão de Recursos Florestais

*Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à 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. 4º).*

#### Atividade Rural

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

O Parecer Normativo CST nº 18/79, versando sobre quotas de exaustão dos recursos florestais, mormente em seus itens 5 e 6, assim define:

*5. Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo 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, englobando os diversos cortes. Obviamente, as empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros-florestais, engenheiros agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos referidos no item 3, tomando em consideração o eventual decréscimo de produção*

*após sucessivos cortes. O contribuinte que tiver assim agido, mesmo antes da vigência do Decreto-Lei nº 1.483/76, sem dúvida terá cumprido os mandamentos legais pertinentes (Lei nº 4.506/64, artigo 59, §1º e 2º; RIR/66, artigo 189, § 1º E 2º; RIR/75, art. 199 e 200).*

*6. Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, não de se aplicar os mesmos princípios e critérios também a empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.*

Referido entendimento foi externado aos contribuintes também por meio das Perguntas e Respostas à apuração do IRPJ e CSLL dos anos calendário 2013 e 2014, onde a Receita Federal do Brasil assim orientava os contribuintes:

**019 São passíveis de exaustão os gastos com formação de lavoura de cana de açúcar?**

*Sim. Quando se trata de vegetação própria (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem esgotados (esgotados). Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura que é ceifada, cortada ou extraída do solo. Assim, o custo de formação de plantações de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão.*

Cita ainda a autoridade fiscal Acórdãos do CARF que corroboram este entendimento (fls. 752/753), concluindo que os custos de aquisição e formação de cultura de cana-de-açúcar devem ser objeto de quotas de exaustão, e não de depreciação, não estando, portanto, sujeitos à depreciação incentivada acelerada prevista na legislação tributária.

Cita ainda a autoridade fiscal Acórdãos do CARF que corroboram este entendimento (fls. 752/753), concluindo que os custos de aquisição e formação de cultura de cana-de-açúcar devem ser objeto de quotas de exaustão, e não de depreciação, não estando, portanto, sujeitos à depreciação incentivada acelerada prevista na legislação tributária.

Cientificado dos Autos de Infração, o contribuinte apresentou impugnação, disposta às folhas 804 a 815 do processo, que pode ser assim resumida:

1. A jurisprudência do CARF permite a possibilidade da depreciação integral, no próprio ano de aquisição, dos custos com a formação da lavoura de cana de açúcar, sob dois fundamentos: interpretação literal dos artigos 305 e 334 do RIR/99, classificando os custos na formação da lavoura como sujeitos à depreciação; e interpretação teleológica do artigo 6º da MP 2.159-7/2001, entendendo que não importa a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados, se depreciação, ou exaustão, mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar.

2. Não pode ser aplicada Multa isolada cumulada com multa de ofício, conforme prevê a Súmula 105 do CARF;

3. Para fins do cálculo das antecipações mensais do ano calendário de 2014, o valor desconsiderado pela fiscalização a título de reversão das lavouras incentivadas, não contempla seu efeito acumulado, mas apenas o valor do próprio mês, resultando em aumento indevido da multa isolada imposta à Santa Luiza;

Cita também diversos Acórdãos do CARF que corroboram seu entendimento, bem como Parecer MF/SRF/Cosit/DITIR nº 1.383/1995, anexo à impugnação, cuja ementa dispõe que os dispêndios aplicados na formação de canaviais poderão ser depreciados integralmente no próprio período-base da aquisição.

Anexa, ainda, Laudo técnico elaborado pelo Departamento de Economia da Universidade de São Paulo – USP que conclui:

*“Pelo exposto, evidencia-se que – ao longo de sua vida útil – a lavoura de cana-de-açúcar sofre perda de produtividade devido à sua utilização, em razão da compactação do solo e retirada de parte da planta a cada corte, sem que ocorra sua eliminação, até que ocorra a renovação da lavoura. A cana-de-açúcar em ambiente natural, isto é, quando não cultivada pelo homem, não apresenta essas características. Assim, o conceito correto que se aplica à cana-de-açúcar, quando cultivada, é a depreciação”.*

Por fim, cita procedimento fiscal anterior com as mesmas infrações, relativas aos anos-calendário 2010 e 2011 (processo 16004.720221/2014-10), onde o impugnante obteve êxito em julgamento de 2ª instância pelo Acórdão nº 1402-002.372, da 4ª Câmara / 2ª Turma ordinária, que deu provimento unânime ao seu Recurso Voluntário.

Apreciada a impugnação, o lançamento foi mantido integralmente quanto as exigências do IRPJ e CSLL devidas no ajuste anual, consubstanciadas nos respectivos Autos de Infração, acrescidas de multa de ofício de 75% e dos juros de mora cabíveis, sob o argumento de que gastos específicos na formação de lavouras não atraem o benefício fiscal da Depreciação Acelerada Incentivada para pessoas jurídicas. Isto porque não contribuem para os fins de modernização de atividades econômicas que justificaram a inserção deste instituto no ordenamento jurídico (art. 313 do RIR/99), observados em todas as demais hipóteses em que tal benefício é aplicável. Além disso, benefícios fiscais interpretam-se restritivamente conforme exegese do art. 111 do CTN. Assim, a expressão contábil Bens do Ativo Permanente Imobilizado, reproduzida no art. 314 do RIR/99, interpreta-se, a princípio, como máquinas, equipamentos e instalações e não engloba, portanto, gastos com formação de lavouras. 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.

Foram também mantidas parcialmente, as multas isoladas sobre as estimativas devidas e não recolhidas a título de IRPJ e CSLL, pois reduzidos os valores das multas isoladas pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL devidos por estimativa nos meses de junho/2014 a outubro/2014.

Inconformada apresentou Recurso Voluntário aduzindo a ilegalidade da cumulação das multas isoladas e de ofício, a teor da Súm. CARF n. 105 e a improcedência do lançamento pela autorização legal da pessoa jurídica que explore atividade rural de poder depreciar integralmente, no próprio ano de aquisição, os custos com a formação da lavoura de cana de açúcar em 2010 (R\$ 24.901.303,54) por força do artigo 6º da Medida Provisória n.o 2.159-70/2001 e do artigo 314 do RIR/99.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Segundo aponta a autoridade fiscal autuante, a lavoura canavieira, enquanto ativo permanente, está sujeita à exaustão e, não, depreciação, logo, não estaria alcançada pelo benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada já mencionado.

A seguir, demonstraremos que são procedentes os argumentos trazidos pela recorrente em sua Impugnação e também em seu Recurso Voluntário uma vez que a lavoura canavieira se sujeita sim à depreciação. Foi essa a convicção formada pela maioria dessa Turma de julgamento, quando enfrentou a questão, embora com outra composição, conforme se depreende do voto vencedor do Ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

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

*Ano calendário: 2005*

*LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.*

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

*ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA*

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

*Acórdão nº 1401001.524 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 01 de fevereiro de 2016.*

Conforme entendimento que prevaleceu durante a votação:

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

*desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.*

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

*Tenho para mim que a posição adotada é a correta. Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido. É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. Não é o caso da canadeaçúcar.*

*A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta e crescer e a proporcionar novas colheitas. Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação.*

Nos termos do artigo 179, IV, da Lei nº 6404/1976, com alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, a sociedade deve registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades:

*Art. 179 - As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto os bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram companhia os benefícios, riscos e controles desses bens."*

Nesse mesmo sentido, o Pronunciamento VII do IBRACON afirma que:

*"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 transformação em numerários" ("Princípios Contábeis", IBRACON, 2ª Edição, Editora Atlas, p.877).*

A lavoura de cana-de-açúcar se estende por duração superior a um ano, portanto, deve ser classificada no ativo permanente ao longo de sua vida útil – a lavoura de cana-de-açúcar sofre perda de produtividade devido à sua utilização, em razão da compactação do solo e retirada de parte da planta a cada corte, sem que ocorra sua eliminação, até que ocorra a renovação da lavoura. A cana-de-açúcar em ambiente natural, isto é, quando não cultivada pelo homem, não apresenta essas características. Assim, o conceito correto que se aplica à cana-de-açúcar, quando cultivada, é a depreciação.

Conforme evidenciado no Lauda Técnico sobre a depreciação da lavoura de cana-de-açúcar, anexados aos autos, do qual transcrevo o seguinte trecho:

*Ainda com relação ao corte da cana-de-açúcar, ele é realizado na parte aérea da planta (colmos), permanecendo a parte agregada ao solo, que é o rizoma e*

---

*as raízes. Assim, a planta permanece no solo e não é extinta com a colheita. Nem mesmo o caule é retirado integralmente. O rizoma, que é também caule, não é extraído na colheita.*

*Ponto primordial é que a cana cortada brota novamente e após vários cortes, por tudo que foi comentado, perde a produtividade, mas, mesmo assim, não se extingue. Para se extinguir tem que ser retirada do solo ou dessecada através da utilização de veneno ou destruída através dos processos de gradeação e aração no solo, podendo após esse processo, ser novamente plantada para novo ciclo de desgaste ou depreciação.*

Dessa forma, resta comprovada a possibilidade da recorrente realizar a depreciação integral incentivada (pelo artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 e artigo 314 do RIR/99) dos recursos aplicados na formação da lavoura de cana de açúcar no próprio ano de aquisição.

Temos decisões nesse sentido neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber: Acórdãos nº 103-18.812 (Processo 1046900442892-98) e nº 104-19.138 (Processo 108650004159817).

Ante o exposto DOU provimento ao Recuso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.