



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

Processo n° 16004.720221/2014-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.372 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente SANTA LUIZA AGRO PECUÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

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 para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16004.720221/2014-10
Acórdão n.º **1402-002.372**

S1-C4T2
Fl. 677

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 637 a 650) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (fl. 622 a 630) que manteve as Autuações sofridas pela ora Recorrente (fls. 453 a 482).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, em face da empresa Santa Luiza Agro Pecuária Ltda., que desenvolve atividade de cultivo de cana-de-açúcar e outras atividades rurais secundárias.

A acusação fiscal que sustenta as Autuação se resume ao suposto gozo indevido do benefício setorial da depreciação acelerada, prevista no art. 314 do RIR/99, repetido no art. 6º da MP nº 2159-70/2001, pelo qual o Contribuinte deduziu da base de cálculo dos tributos lançados, no mesmo exercício da incorporação ao seu ativo, o valor total de depreciação da sua lavoura.

Para a D. Fiscalização, a lavoura de cana-de-açúcar, enquanto ativo, está sujeita à exaustão e não à depreciação, sendo inaplicável o incentivo da modalidade acelerada, devendo ser seu valor descontado proporcionalmente, em cada ano-calendário, ao longo do lapso temporal entre a sua aquisição até seu esgotamento, nos termos do art. 334 do RIR/99. Cumulativamente, foram aplicadas multas isoladas de IRPJ e CSLL, em decorrência da glosa sofrida (fls. 431 a 450).

Cientificada da lavratura das Autuações, a Recorrente ofereceu Impugnação (fls. 490 a 600), alegando, em suma, a lisura de seu postura contábil, vez que lhe seria permitida a prerrogativa da depreciação acelerada dos custos de formação da lavoura açucareira, pois a cana-de-açúcar, após ser inicialmente plantada, rende diversos ciclos produtivos anuais, com as mesmas raízes, não havendo o replantio deste ativo biológico anualmente, mas a sua gradual perda produtiva e substituição intencional pelo produtor. Anexa cópia de Laudo exarado por Técnicos em economia e em agronomia, da ESALQ-USP, atestando a característica da lavoura de cana-de-açúcar e concluindo que esta compõe o ativo permanente da empresa, sendo correto o gozo do benefício contido no art. 314 do RIR/99.

A defesa foi encaminhada para a DRJ do Rio de Janeiro para julgamento, sendo proferido o v. Acórdão, ora recorrido, rejeitando totalmente o *apelo* apresentado. Confira-se a ementa:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

ATIVIDADE RURAL. GASTOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. APLICAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. IMPOSSIBILIDADE. RATIO LEGIS. INTERPRETAÇÕES SISTÊMICA E TELEOLÓGICA.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

DECORRÊNCIA.

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário (fls. 637 a 650), agora sob apreço, repisando os mesmos argumentos de sua Impugnação, fazendo alusão específica aos argumentos do v. Acórdão recorrido e novamente colaciona precedentes deste E. CARF sobre o tema.

Na seqüência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como se verifica do relatório, existe uma matéria apenas sob apreço, qual seja, a possibilidade de se aplicar o benefício da depreciação acelerada incentivada, contida no art. 314 do RIR/99¹ aos custos de formação da lavoura de cana-de-açúcar.

Assim, diante do conteúdo do artigo que veicula a prerrogativa excepcional do produtor rural, fica claro que o fulcro desse tema é a caracterização da lavoura açucareira como bem do ativo não circulante imobilizado (*ativo permanente imobilizado*) sujeito à depreciação ou à exaustão e, também, a interpretação do alcance desse benefício.

Em primeiro lugar, em relação à classificação de bens como ativo não circulante imobilizado, cabe aqui breve digressão explicativa sobre os requisitos para tal categorização contábil.

A Lei das S/A, em seu art. 179, traz a seguinte prescrição:

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

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

¹ 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)

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo. (destacamos)

imobilizado: Por sua vez, o CPC 27, vigente desde 2009, preconiza a definição de ativo

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

E, especificamente sobre a atividade rural, em relação à classificação de *ativos biológicos*, presente nas atividades agropecuárias, o CPC 29, também vigente desde 2009, mas aqui colacionado sem as alterações da Revisão CPC 08/2015, aplicáveis somente a partir de 1º de janeiro de 2016, contém as seguintes definições e disposições:

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

(...)

4. A tabela a seguir fornece exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Diante disso, fica muito claro que, se determinado ativo biológico perdurar por mais de 1 (um) ano, sendo este a fonte de *produção ou fornecimento* dos bens comercializados pelo produtor rural (*produto agrícola*), claramente, estaríamos diante de um dos objetos do ativo não circulante imobilizado, dentro da classificação geral de contabilidade das empresas brasileiras.

Por sua vez, a Recorrente anexou em seu apelo cópia de *Laudo Técnico de Depreciação de Lavoura de Cana-de-Açúcar* (fls. 554 a 563), subscrito por especialistas ESALQ-USP, no qual atesta-se que, especificamente na cultura canavieira moderna, especificamente a que o Contribuinte comprovadamente adota, após a formação da lavoura com o plantio dos espécimes vegetais, estes podem gerar diversas colheitas, por meio da regeneração natural da planta, na medida em que suas raízes e outros componentes morfológicos não são completamente danificados na retirada da *cana colhida*, prevalecendo o espécime vegetal, vivo, no solo, de forma produtiva, por período muito superior a 1 (um) ano, devendo, então, ficar sujeito à *depreciação*. Confirma-se algumas passagens de tal estudo:

Agronomicamente, ela é classificada como cultura semiperene¹. Isto é, após o plantio inicial, ela permite colheitas anuais por determinado período que varia, normalmente, entre quatro e cinco anos (ver citação abaixo). Até a primeira colheita, ela é chamada de cana-planta. Nos anos seguintes, ela é denominada de cana-soca (ou soqueira).

É interessante destacar que, na natureza, a cana-de-açúcar é uma planta perene. Mas, no cultivo agrícola – conduzida comercialmente – ela se torna semiperene em razão da queda de produtividade ao longo das sucessivas colheitas e há necessidade de replantio, conforme destacado por Tomaz (2013, p.9)²:

“É perene sua forma natural, mas o cultivo extensivo é semiperene, ou seja, usualmente requer novo plantio após quatro a cinco colheitas. Isto porque, o pisoteio por máquinas e veículos no cultivo e, principalmente, na colheita, além de prejudicar diretamente o restolho, compacta o solo. Isto prejudica tanto a brotação como o crescimento normal do sistema radicular; então a gradual diminuição do número de plantas, e o menor crescimento das restantes, como o avançar dos ciclos (socas), leva à queda na produção até um nível antieconômico.”

(...)

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.

(...)

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.

Considerando o Laudo oferecido como prova técnica, elaborado por peritos e técnicos da área, o seu conteúdo deve ser acatado (sendo, inclusive facilmente confirmada suas

informações por meio de simples pesquisa, encontrando posicionamento igual nas orientações da EMBRAPA²).

Contudo, ainda que no Relatório Fiscal que fundamenta as Autuações não se faça qualquer abordagem científica, este se arrima em Parecer Normativo CST nº 18 de 1979, no qual concluiu-se que, mesmo perdurando a plantação por *até um terceiro corte*, seu desgaste estará sujeito à *exaustão* e não à *depreciação* (fls. 431 a 450). Confira-se:

A esse respeito, oportuniza-se acrescentar que a legislação utiliza a expressão recursos florestais, que é genérica e não se restringe apenas às florestas (espécie), ou conjunto de árvores.

Com fundamento nessas premissas conceituais, pode-se afirmar que, no caso específico da cultura canavieira, a depreciação alcança os bens utilizados para a exploração da cultura vegetal em questão, enquanto que a cultura em si é alcançada pela exaustão, ou seja, a diminuição de seu valor resultante de sua exploração.

*Esses fundamentos conceituais não se alteraram com o advento da Medida Provisória nº 1.747-37, de 1999, cujo art. 5º constitui a base legal do art. 314 do RIR/99, abaixo reproduzido, haja vista que, ao empregar a expressão **para uso nessa atividade**, resta evidente que a depreciação integral ali autorizada é aplicável, stricto sensu, aos bens do ativo imobilizado (exceto terra nua) que são utilizados na exploração da atividade rural (máquinas, equipamentos, instalações, etc.), e não às próprias culturas que constituem o objeto da exploração:*

[reprodução do art. 314 do RIR/99] (...)

Nesse contexto, a disposição legal mais recente não altera o entendimento expresso pelo Órgão Fazendário no Parecer Normativo CST nº 18, de 1979 (DOU de 17/04/1979), versando sobre as quotas de exaustão dos recursos florestais, mormente em seus itens 5 e 6, cujo texto a seguir se reproduz:

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,

² http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/gestor/cana-de-acucar/arvore/CONTAG01_33_711200516717.html

Operação de plantio

Uma vez seguidas todas as recomendações de preparo da área que irá receber as mudas, deve-se fazer o plantio. Como a cana-de-açúcar é uma cultura semi-perene, o plantio é a ocasião de preparar o solo criteriosamente para o cultivo da cana que ocorrerá nos cinco ou seis anos subsequentes. É a oportunidade de aplicar calcário e incorporá-lo e controlar pragas como cupins, migdolus e plantas daninhas.

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 os 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/1966, artigo 189, §§ 1º e 2º; RIR/1975, art. 199. e 200). (g.o.)

6. Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, **hão 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. (grifamos)

*Não resta dúvida que o cultivo da lavoura de cana-de-açúcar guarda perfeita consonância com as condições enfocadas no texto, tendo em vista tratar-se de espécie vegetal que não se extingue com o primeiro corte, e, por consectário, deve ser objeto de quotas de **exaustão**.*

Assim, temos que o grande celeuma no caso seria a aplicação do PN CST nº 18/1979, especificamente o teor do seu item 5, à lavoura canavieira.

Primeiramente, ainda que fosse possível uma abordagem com interpretação literal, numérica, sobre quantos cortes um espécime vegetal poderia sofrer, sem ter que ser substituído, para que esteja sujeito à depreciação (uma vez que a N. Autoridade Tributária que proferiu tal Parecer Normativo, entendeu por fazer tal distinção, supostamente limitando a aplicação do método da exaustão a plantas que suportam *até um terceiro corte* - o que já não seria o caso na cana-de-açúcar, resolvendo a contenda), a questão se apresenta mais técnica, subjetiva e profunda.

Mister, então, fazer a diferenciação primordial entre os institutos contábeis da *exaustão* e da *depreciação*, assim como o emprego destes aos diferentes bens que compõem o ativo de uma empresa.

A Lei das S/A, faz a distinção entre tais contas contábeis:

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:

*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;*

(...)

*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**.*

(destacamos)

Claramente, a *depreciação* é voltada para bens que, sujeitos à *utilização*, sofrem desgaste e, conseqüentemente, diminuição funcional ou produtiva, justificando sua substituição. Ao seu turno, a *exaustão* é dirigida a bens sujeitos à *exploração*, a qual implica em esgotamento, desaparecimento.

Observe-se que, em se tratando *exaustão*, a norma colocou recursos minerais e recursos florestais lado a lado. Tal equiparação legislativa permite o raciocínio de que estes *recursos florestais* a que se refere são aqueles que se comportam, quando da sua *exploração*, como os recursos minerais, ou seja, de maneira finita e esgotável.

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 da *colheita* do espécime a sua verdadeira *extração* (naturalmente, podem e devem ser feitas podas e desbastes antes da retirada dos espécimes, ainda que com fins comerciais, adiantando o momento de comercialização de parte do produto). Ainda que demore muitos anos para se plantar uma floresta, está sobrevive apenas por um ciclo produtivo, considerando individualmente as unidades do ativo biológico.

Também compreensível e correta a aplicação de tal tratamento a uma lavoura de soja ou de batatas, cuja a produção implica na extinção dos espécimes vegetais da lavoura para a sua comercialização ou industrialização.

Em harmonia com tal raciocínio, a Resolução CFC nº 1.136/08, vigente desde então, aprovada pela NBC T 16.9, veicula as seguintes definições para tais conceitos contábeis:

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Contudo, aplicar esse mesmo tratamento (como bem *exaurível*) à cana-de-açúcar, que comprovadamente pode perdurar mais de 5 anos, propiciando colheitas anuais do produto gerado, pelo mesmo espécime vegetal, mantendo sua qualidade no período sem a necessidade da formação de uma nova lavoura para o próximo ciclo, mostra-se equivocado e contrário à classificação e divisão conceitual, racional e razoável, efetuada pela Lei das S/A e confirmada pela Resolução contábil mencionada.

Como consta do trecho já citado do Laudo Técnico, o desgaste da lavoura se dá pela degradação e compactação do solo, submetida ao tráfego de máquinas pesadas e pisoteio. O ativo biológico, *per si*, poderia perdurar por muitos mais ciclos, como se comporta na natureza, assim ele não se *esgota*, mas é intencionalmente substituído por outro bem igual, para aumento da produtividade (formação de nova lavoura).

Assim, a dinâmica da utilização dos espécimes vegetais da cultura canavieira (cultivo e manutenção das *touceiras* e desenvolvimento das *soqueiras* ao longo dos ciclos), na condição de bens do ativo não circulante imobilizado, atrai a subsunção da norma prevista na alínea "a" do §2º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, que disciplina a *depreciação*.

Frise-se, em acréscimo, que a duração da lavoura e a regeneração total do efetivo produto agrícola no ciclo seguinte, aproxima a atividade canavieira da cultura de exploração de frutos e afasta-lhe da cultura de exploração florestal.

Nesse sentido, o próprio PN CST nº 18/1979, em trecho não citado no Relatório Fiscal, permite a *depreciação* na exploração de frutos:

*2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. **Em termos de florestas ou mesmo de 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 é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos.***

Também não pode prevalecer interpretação na qual apenas os ativos biológicos compostos por árvores frutíferas, literal e propriamente ditas, estariam sujeitas à *depreciação*, permitindo assim, a extensão da regra de *exaustão* a todas as outras culturas agrícolas que possuem as mesmas características (regeneração natural do objeto de mercancia ou industrialização depois da colheita, duração dos espécimes por vários ciclos, limitados pela extinção proposital pelo produtor) pois, dessa forma, estaríamos diante de uma reclassificação conceitual ilegal, imprópria e inválida.

Os conceitos de *depreciação* e *exaustão* estão estampado em norma própria, sendo informados também pelas Ciências Contábeis e, dentro da sua devida definição, somente são pertinentes para cada uma dessas categorias de ajuste de valor a maneira como se verifica o emprego dos bens na produção e o consequente resultado percebido, seja pela *utilização*, resultando em *desgaste* ou pela *exploração* resultando em *esgotamento*.

Assim, de forma inequívoca, entende-se que a lavoura de cana-de-açúcar está sujeita à *depreciação*.

Em relação à interpretação do v. Acórdão sobre a *depreciação* acelerada incentivada, sustenta-se que tal benefício só seria destinado *a investimentos em máquinas, equipamentos e instalações feitos pelo Interessado em sua atividade rural*, afirmando que *todos os demais artigos da Subseção III que trata do assunto no Regulamento do Imposto de Renda, aplica-se a investimentos feitos por determinadas indústrias ou atividades em, pode-se assim dizer, instalações, máquinas e equipamentos.*

Tal assertiva se baseia na redação do art. 313³ e nos demais artigos gerais da Subseção III do RIR/99, ignorando a regra da especialidade, vez que o art. 314 do mesmo *compêndio*, expressamente, dirige-se à atividade rural (remetendo ao art. 58, que trata do enquadramento legal dessa atividade) englobando, textualmente, no objeto da modalidade acelerada da depreciação *os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade. A única exceção já é expressa, sendo a própria terra nua, não havendo motivação interpretativa para a redução do alcance da regra desse artigo.*

Também defende-se que por trás do benefício haveria *o fim de incentivar a modernização em determinadas áreas e que assim, gastos específicos com formação de lavouras não seriam idôneos a produzir, per se, os efeitos de modernização que a lei pretendeu buscar, no caso, para a Atividade Rural.*

Ora, os bens necessários para a formação de lavoura também são objeto de pesquisa, desenvolvimento e, naturalmente, modernização. Inclusive, os próprios espécimes vegetais da cana-de-açúcar são objetos de aprimoramento científico.

Negar que bens de natureza biológica, química e quaisquer outros itens agrícolas empregados na formação da lavoura não podem ser objetos *idôneos* para promover a modernização da atividade rural é inaceitável e retrógrado. Claramente, há muito interesse estatal no fomento da modernização e renovação de tais bens de produção primordiais.

Por fim, sustenta o v. Acórdão *a quo* que, apesar do art. 111 do CTN obrigar uma interpretação literal, *quando o texto possui ambiguidades provocadas por conceitos importados de outras ciências (como é o caso, Ativo Permanente Imobilizado, das Ciências*

³ Art. 313. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 5º).

§ 1º A quota de depreciação acelerada, correspondente ao benefício, constituirá exclusão do lucro líquido, devendo ser escriturada no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I, alínea "c", e § 2º).

§ 2º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 3º A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o parágrafo anterior, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real.

§ 4º As empresas que exerçam, simultaneamente, atividades comerciais e industriais poderão utilizar o benefício em relação aos bens destinados exclusivamente à atividade industrial.

§ 5º Salvo autorização expressa em lei, o benefício fiscal de que trata este artigo não poderá ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, exceto a depreciação acelerada em função dos turnos de trabalho.

Contábeis, segundo a classificação vigente até 31.12.2007), a ratio pode vir a ter que ser resgatada pelo intérprete com base nos demais elementos do sistema.

O art. 314 do RIR/99 é muito claro, estendendo o benefício a todo ativo não circulante imobilizado do produtor rural (antigo *ativo permanente imobilizado*). A mudança da nomenclatura contábil em nada afeta o benefício ou o instituto, muito menos é elemento que faz demandar suplementação analógica ou interpretativa. Assim, uma vez já claramente demonstrado pertencer a lavoura de cana-de-açúcar, no caso em questão, a tal classificação contábil, a depreciação acelerada incentivada é pleno direito da Recorrente.

Por derradeiro, cabe que ressaltar que, ainda que um tanto escasso e intermitente, o tema há muito vem sendo apreciado por este E. CARF e pelo antigo E. Conselho de Contribuinte, apresentando um cenário jurisprudencial atual sem consenso.

Contudo, existem inúmeras decisões recentes, favoráveis ao contribuinte produtor rural, como exemplifica o Acórdão nº 1401.001.524, proferido pela C. 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, de relatoria do I. Conselheiro Antônio Bezerra Neto e voto vencedor o I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, publicado em 16/06/2016 e o Acórdão nº 1401.001.522, proferido pela mesma C. Turma, de relatoria do I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio e voto vencedor o I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, publicado em 18/04/2016. Confira-se alguns trechos desse último julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla

imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Recurso Voluntário Provido

(...)

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

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

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA
CANAVIEIRA. DEPRECIAÇÃO INTEGRAL
INCENTIVADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

(...)

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 (SIC) árvores se esgotam com a extração. Não é o caso da cana-de-açúcar. A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta e crescer e a proporcionar novas colheitas. Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação. (destacamos)

Inclusive, a matéria já foi apreciada e decidida de forma favorável ao contribuinte nesse C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no Acórdão nº 1402.000.914, de relatoria da I. Conselheira Albertina Silva Santos de Lima e voto vencedor o I. Conselheiro Antônio José Praga de Souza, publicado em 15/06/2012, replicando o entendimento do E. Conselho de Contribuintes sobre o tema:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. AGROINDÚSTRIA. CANA-DE-AÇÚCAR.
DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

Recurso Voluntário Provido.

Nesse sentido, o antigo E. Conselho de Contribuintes possuía posicionamento favorável ao contribuinte, porém, adotando tese diferente da atualmente aplicada nos acórdão de mesmo resultado, dentro da qual não importaria a nomenclatura da perda do valor gasto com a formação do ativo, como restou decidido no Acórdão nº 101.96.867, de relatoria da I. Conselheira Sandra Maria Faroni, publicado em 24/12/2008. Confira-se trecho do Voto vencedor da Relatora:

O artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.15970/ 2001, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor. A motivação da lei foi incentivar investimentos aplicados na atividade rural. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos à amortização ou à exaustão. A meu ver, 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.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a parcela da exigência correspondente à glosa da depreciação incentivada.

Posto isso, diante de todos elementos factuais, jurídicos e contábeis analisados, é certo o direito da Recorrente ao gozo do benefício setorial previsto no art. 314 do RIR/99, outrora glosado pela D. Fiscalização, revelando-se improcedente o lançamento procedido.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão recorrido, para exonerar o crédito tributário exigido nas Autuações.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Processo nº 16004.720221/2014-10
Acórdão n.º **1402-002.372**

S1-C4T2
Fl. 693
