



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15956.720097/2014-62
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.302 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA IPIRANGA DE ACUCAR E ALCOOL S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

DEPRECIÇÃO. 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. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.798, 9101-002.801, 9101-002.982, 9101-002.983, 9101-003.017, 9101-003.976, 9101-003.977, 9101-003.978 e 9101-004.018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento e, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão n.º 1302-002.116, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, na sessão de julgamento de 16 de maio de 2017, o qual decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, tendo recebido as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido: 1302-002.116, de 16 de maio de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ.CSLL. ATIVIDADE RURAL. EXERCÍCIO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CANA-DE-AÇÚCAR. COEXISTÊNCIA. DEPRECIÇÃO ACELERADA. CABIMENTO.

Comprovado o exercício da atividade rural, tanto pela utilização das terras para o plantio da cana-de-açúcar como nos custos e emprego de mão-de-obra, o fato de, subseqüentemente à produção da cana, esta ser utilizada pela própria interessada no processo de agro-industrialização não desnatura o exercício da atividade rural e não é fator impeditivo para o gozo dos benefícios atribuídos àquela atividade econômica, concernente à depreciação acelerada dos bens adquiridos para o ativo permanente, exceto a terra nua.

ATIVIDADE RURAL X ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. VEÍCULOS, MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS. SEGREGAÇÃO DE CUSTOS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS.

A legislação estabelece o rateio, proporcional às receitas, dos custos e despesas, comuns a todas as atividades, porém, os custos necessários à produção da cana-de-açúcar são custos exclusivos da atividade rural, não sendo, portanto, comuns às demais atividades, como por exemplo a de industrialização da cana. Assim, as máquinas e implementos agrícolas representam custos, via depreciação, exclusivos da atividade agrícola, pois em momento algum são compartilhados na atividade industrial, assim como a depreciação das moendas e caldeiras ou colunas de destilação representam custos exclusivos da atividade industrial. Custos comuns, em se tratando de bens depreciables, poderiam ser, por exemplo, os veículos, se empregados tanto na produção agrícola, como na produção industrial, e assim estariam sujeitos a rateio entre as duas atividades produtivas.

ATIVIDADE RURAL. BENS DO ATIVO PERMANENTE SUJEITOS A DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CANAVIAIS EM FORMAÇÃO. CABIMENTO.

A exclusão, expressa no dispositivo legal, com relação à terra nua, está a indicar que o incentivo fiscal de depreciação acelerada se aplica a todos os demais bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso na atividade rural. Assim, os custos incorridos na formação da lavoura de cana-de-açúcar, que são ativáveis, podem ser deduzidos pelas pessoas jurídicas, integralmente, no próprio ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada incentivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

Cientificada em 17 de julho de 2017 (fl. 1.537), a recorrente interpôs recurso especial em 8 de agosto de 2017 (fls. 1.538-1.554 e 1.555), alegando divergência jurisprudencial em relação ao conteúdo dos acórdãos n.º 103-18.812 e n.º 1101-00.334, cujas ementas são as seguintes:

Acórdão paradigma 103-18.812

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão.

FALTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO PERMANENTE –Os gastos com a formação de lavoura canavieira deverão ser classificados no ativo imobilizado, ficando sujeitos à correção monetária.

OMISSÃO DE RECEITAS- DIFERENÇA DE ESTOQUE - Caracteriza-se como omissão de receitas a diferença apurada entre os estoques físicos de álcool a menor e os valores lançados no Livro de Produção.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - Para que as despesas sejam admitidas como dedutíveis é necessário que preencham os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e que sejam comprovadas através de documentos hábeis e idôneos.

TRD - É ilegítima a incidência da TRD como fator de correção, bem assim sua exigência como juros no período de fevereiro a julho de 1991.

Acórdão paradigma 1101-00.334

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

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

PENDÊNCIA DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE MATÉRIA. A consulta fiscal sobre a extensão, As agroindústrias, de benefício fiscal de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, estabelecido em favor da atividade rural, não impede a exigência tributária que tenha por objeto bens do ativo imobilizado sujeitos A exaustão.

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO. Mesmo em infrações continuadas, a análise da postergação deve ser individualizada, de forma a se determinar, por período de apuração, o tributo que efetivamente deixou de ser recolhido até o momento do lançamento, para assim exigi-lo com os acréscimos previstos para os procedimentos não espontâneos. Exigência mantida apenas em relação As exclusões que, glosadas, ainda não haviam sido adicionadas ao lucro real até a data do lançamento. RECOLHIMENTOS POSTERGADOS VERIFICADOS APOS O LANÇAMENTO. Eventuais recolhimentos posteriores ao lançamento não o prejudicam nem afastam a aplicação da multa de ofício, e somente podem ser utilizados mediante apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP, para extinção do crédito tributário na data de sua apresentação.

O despacho de admissibilidade de fls. 1.558-1.565, de 19 de setembro de 2017, do Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento ao recurso especial, observando, ao final:

A comparação entre as ementas já demonstra que os colegiados que proferiram estes paradigmas deduziram conclusão oposta àquela consignada no acórdão recorrido a respeito dos custos incorridos com exploração de lavoura canavieira. Enquanto os paradigmas assentaram que tais custos devem ser ativados e submetidos à quotas de exaustão, no recorrido deduziu-se que tais gastos se submetem à depreciação acelerada incentivada..

Intimada em 11 de outubro de 2017, a contribuinte apresentou contrarrazões, em 27 de outubro de 2017 (fls. 1.577-1.605), em que sustenta, preliminarmente, a ausência de indicação de divergência quanto à depreciação acelerada de máquinas e equipamentos empregados na atividade rural, e, no mérito, o desprovimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Admissibilidade recursal

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 17 de julho de 2017 (fl. 1.537). Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 16 de agosto de 2017. Já o prazo de 15 dias para interposição de recurso especial teve como termo inicial o dia 16 de agosto e final o dia 31 de agosto de 2017. Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 8 de agosto de 2017, data confirmada pelo despacho de fl. 1.555, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010.

O recurso especial também atendeu aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Neste ponto, ressalto que a admissibilidade do recurso ficou restrita à questão da aplicação da depreciação acelerada aos custos com a formação da cultura canavieira, nos termos dos paradigmas apresentados e do despacho de admissibilidade de fls. 1.558-1.565, não abrangendo o tema da depreciação acelerada de máquinas e equipamentos empregados na atividade rural, que transitou em julgado nos termos do acórdão 1302-002.116, de 16 de maio de 2017.

Mérito

Quanto à matéria versada no presente recurso especial, temos que o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário por entender que 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.

No caso, a fiscalização concluiu que o contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2010, 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 Fazenda Nacional defende a autuação, por considerar que o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada não alcançaria os custos da formação da lavoura canavieira, eis que o art. 314 do RIR/99 (art. 6º da MP 2159-70/2001) se refere à bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso da cana-de-açúcar) e amortização.

Não obstante, compreendo que não lhe assiste razão.

De início, ressalto que, sobre essa matéria, 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 n.ºs 9101-002.798, 9101-002.801, 9101-002.982, 9101-002.983, 9101-003.017, 9101-003.976, 9101-003.977, 9101-003.978, 9101-004.018.

Com a devida vênia, possuo entendimento pessoal contrário a tais precedentes.

O artigo 314 do RIR/99 indica que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a *agricultura*, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Sua redação é a seguinte (grifos nossos):

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 1.74937, de 1999, art. 5º).

Os conceitos de depreciação e exaustão constam da legislação societária, merecendo destaque o artigo 183 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.), que diz (grifamos):

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

(...)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

(...)

A legislação fiscal se utiliza de tais conceitos e delimita as condições para a depreciação e exaustão de bens. Assim, os artigos 305 a 323 do RIR/99 (norma vigente à época dos fatos ora analisados) estabeleciam que a depreciação -- definida como "*a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal*" -- poderia ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração. A edição da Medida Provisória 2.159/2001 ocorreu nesse contexto, estabelecendo seu artigo 6º a depreciação acelerada incentivada quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural -- norma que foi reproduzida no artigo 314 do RIR/99, já transcrito acima, e aplicável ao caso dos autos.

Os bens submetidos à depreciação são aqueles que tem vida útil. Perdem a utilidade econômica em razão de fatos (uso, ação da natureza ou obsolescência), que transcorrem num prazo característico. Assim, as plantações de árvores frutíferas possuem um período de produção que raramente supera uma década ou duas e devem ser substituídas após esse prazo específico para cada cultura. Já os ativos submetidos à exaustão são aqueles que perdem valor em razão da própria exploração e não com o passar do tempo. Dito de outra forma, a exaustão está relacionada à quantidade retirada de um conjunto inicial de recursos (minerais ou florestais) e não à duração do processo. Assim, da mesma forma que uma mina de ouro, uma floresta, a depender do ritmo de extração, pode se exaurir completamente em um mês ou apenas em uma década. Todavia, se cem anos transcorrerem sem exploração, a mina e a floresta continuarão com o mesmo potencial produtivo e, portanto, seu valor permanecerá incólume. (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos & HALAH, Lucas Issa. Reconhecimento dos gastos com a formação de culturas para fins de tributação do IRPJ. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015, São Paulo. São Paulo, Editora Noeses, 2015. p. 557-580)

A questão é saber, portanto, se a exploração da lavoura canavieira resulta em mero desgaste ou, pelo contrário, leva ao esgotamento do recurso. Ou, para utilizar os exemplos acima, se está mais próxima de uma plantação de árvore frutífera ou de uma floresta para corte de madeira.

Sabe-se que nos ciclos da cultura canavieira, a touceira/soqueira, parte subterrânea da cana-de-açúcar, permanece viva, com suas raízes, após o corte dos colmos, sendo que somente após diversos cortes é que a cultura da cana se torna economicamente inviável.

Considerando isso, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em seu voto vencedor do acórdão 1401-001.523, assim explica o tratamento a ser dado ao cultivo da lavoura canavieira em face dos conceitos de depreciação e exaustão (grifamos):

(...) **Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido.** É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. **Não é o**

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

Também o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, após exaustiva análise de pareceres técnicos juntados aos autos na ocasião, chegou à conclusão de que o cultivo da cana-de-açúcar tem natureza perene cíclica, sendo portanto o caso de depreciação e não de exaustão. Destaco, neste sentido, trecho de seu voto no acórdão 9101-003.976 (grifos nossos):

Pelo exposto, restando demonstrado de forma incisiva que a cultura canvieira tem natureza de cultura perene em razão da possibilidade de diversos ciclos de produção, vez que no caso da cana-de-açúcar a plantação em si não é extinta com o corte, é correta a aplicação da depreciação.

De fato, temos uma redução gradativa da qualidade do produto colhido a cada corte, o que significa que há perda de valor, contudo incabível falar-se em exaurimento do recurso, como ocorre no caso da extração de minério, pois, ressalta-se, não há desaparecimento do ativo no caso do corte da cana.

Aqui, cabe a assertiva muito utilizada nas discussões sobre planejamento tributário de que deve ser considerado o filme inteiro e não fotografias estáticas e isoladas. Contudo, faço isso no sentido físico. Explico: se olharmos uma foto da plantação de cana antes da colheita e outra foto depois, enxergaremos pura extração com o desaparecimento do ativo, contudo, se assistirmos o filme da vida daquela plantação de cana, veremos que após o corte, a cana crescerá novamente, sem ação do homem em nova plantação, e novo corte será possível e assim sucessivamente por 05 ou mesmo 10 vezes. Esse filme demonstrará que o ativo não se exaure com a colheita.

De se notar que a cultura da cana-de-açúcar possui **natureza peculiar**, que, se por um lado não pode ser comparada a uma árvore frutífera, também não pode ser identificada com o cultivo de floresta para corte ou com a exploração de minério ou petróleo. Como bem ressaltou o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, em seu voto no acórdão 1401-002.033: "*(...) considero que, diferentemente das árvores que se extinguem quando ocorre a colheita, a cana-de-açúcar possui uma característica um pouco diferente. Nesta a colheita não extingue a planta, posto que esta retorna a brotar. O aproveitamento da planta ainda alcança outras colheitas. Neste caso entendo que se caracterizaria a hipótese de depreciação.*"

Não por outro motivo, a despeito dos pronunciamentos contábeis sobre o tema, a própria Receita Federal expressou o entendimento de que seria aplicável à hipótese o conceito de depreciação, tendo o Parecer MF/SRF/Cosit/DITIR n.º 1.383/1995 expressamente disposto que "*Os bens do ativo imobilizado (dispêndios aplicados na formação de canaviais), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados, integralmente, no próprio período-base da aquisição*".

Na verdade, não se discute, quanto à cana-de-açúcar, que a cultura é permanente e assim deve ser tratada nos registros contábeis.

Esta é a posição, inclusive, da posição vencedora desta 1ª Turma da CSRF, a exemplo do voto condutor do acórdão 9101-003.978, que afirma (grifamos):

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.

A discussão está em que, mesmo classificadas no ativo permanente, a lavoura canavieira estaria sujeita a exaustão, basicamente, em razão de não produzir frutos, no sentido botânico do termo. É neste sentido que o voto condutor do acórdão 9101-003.978, após o trecho acima transcrito, continua com o seguinte raciocínio:

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.

(...)

O que se observa com clareza, pelas conclusões doutrinárias e do citado Parecer Normativo CST n.º 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.

Com o devido respeito, compreendo que o raciocínio acima se equivoca ao aplicar o conceito botânico, biológico, do termo "fruto", a despeito de seu *conceito jurídico*, bem como ao confundir a touceira com os colmos da cana-de-açúcar.

Sabe-se que, juridicamente, o termo "fruto" é definido como o bem ou utilidade proveniente de coisa preexistente. Assim, da mesma forma que a goiaba é fruto da goiabeira os aluguéis são considerados, juridicamente, frutos do imóvel alugado.

A doutrina esclarece que os frutos apresentam 3 características: (i) periodicidade: são produzidos periodicamente pela coisa principal; (ii) inalterabilidade da substância da coisa principal: não diminuem a substância da coisa principal; e (iii) separabilidade da coisa principal.

No caso da lavoura de cana-de-açúcar, de fato esta não produz "frutos" no sentido biológico do termo. Mas não se pode negar que a touceira produz periodicamente os colmos, que

são, apenas estes, colhidos, remanescendo intacta a parte subterrânea da touceira, que volta a crescer e a gerar mais colmos. Assim, juridicamente a touceira produz, sim, frutos, diferentemente de um pasto ou de uma floresta de eucaliptos, cujo corte exaure a produção.

A adoção do conceito jurídico do termo "frutos", em detrimento do conceito biológico, vai ao encontro da idéia por traz da contraposição entre os conceitos de depreciação e exaustão, qual seja, a de que no primeiro caso o "uso" (sentido geral) causa apenas perda ou desgaste enquanto que no segundo o próprio bem se esgota. Daí sim faz sentido contrapor a colheita dos frutos com a colheita da própria planta para efeitos fiscais.

Vale observar que a aplicação do sentido biológico do termo "fruto" pode levar a equívocos outros. Por exemplo, a se insistir nesse raciocínio, será necessário rever a tributação do morango, já que este, biologicamente, não é um fruto mas uma flor (fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 3 de maio de 2019).

Assim, em síntese, compreendo que, por produzir periodicamente os colmos, a lavoura de cana-de-açúcar guarda semelhança maior com o que ocorre com árvores frutíferas do que com pastagens e florestas de corte. Muito embora seja impossível se falar em extração de frutos no sentido de "*elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente*", isso não impede a conclusão de a touceira da cana-de-açúcar produz "frutos", no sentido jurídico do termo, sendo este o mais adequado para efeitos de aplicação da noção de depreciação e definição dos respectivos efeitos tributários.

Essencialmente, são estas as razões pelas quais compreendo que deve ser mantida a decisão recorrida com relação à conclusão de que se aplica a depreciação e não a exaustão ao cultivo de cana de açúcar.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento, sugerindo a seguinte ementa para o presente julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 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.

Observe, por fim, que, tendo restado vencida no mérito, é o caso de ser retornar os autos à turma *a quo* para que sejam julgados argumentos aventados no recurso voluntário não abordados pela decisão recorrida, tais como os efeitos da postergação e a impossibilidade de cumulação entre multas isolada e de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-004.302 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 15956.720097/2014-62

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, apresentei discordância em relação ao mérito, pelas razões a seguir expostas.

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/indice/index.htm#index>), podem ser referidos exemplos claros de cada um dos institutos na atividade rural:

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

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

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

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

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

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

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

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

Bens Depreciáveis

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

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei n.º 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 n.º 1.483, de 6 de outubro de 1976, art. 6º, parágrafo único,).

Parágrafo único. **Não será admitida quota de depreciação** referente a (Lei n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei n.º 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 n.º 1.483, de 1976, art. 42, § 12).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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).

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

Enquanto a semente não está pronta para germinar, conta com a proteção do fruto, que no momento inicial apresenta aspecto, sabor e odores não atrativos. Na medida em que a semente torna-se apta para ser plantada, o fruto fica maduro e atrativo, tanto que passa a ser objeto de alimentação por outros agentes (pássaros) que, por sua vez, viabilizam a disseminação da semente e a perpetuação da espécie.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre da retirada do fruto, demandando a **extração da formação vegetal em si**, como na pastagem, na plantação de eucalipto e na formação da cana-de-açúcar, 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 sendo, voto no sentido de **dar provimento ao recurso especial da PGFN**. E, nos termos do voto da i. Relatora, cabe o retorno dos autos à turma *a quo* para apreciação da parte remanescente do recurso voluntário não analisada pela decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura