



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.726808/2012-12  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.919 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2021  
**Recorrentes** APERAM BIOENERGIA LTDA. E FAZENDA NACIONAL.

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

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF.

EXPLORAÇÃO DE RECURSOS FLORESTAIS DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

A exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim se enquadrando no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam em, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, em face do Acórdão n.º 1401-001.791, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara na sessão de julgamento de 15 de fevereiro de 2017, com fulcro nos arts. 64, 67 e 68, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, artigo 67 do Regimento Interno do CARF, Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 9 de julho de 2015, publicada no Diário Oficial da União – DOU, de 10 de junho de 2015.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

#### **ATIVIDADE RURAL. CARVÃO VEGETAL. DESCARACTERIZAÇÃO PARA ATIVIDADE INDUSTRIAL**

A produção de carvão vegetal é atividade de natureza rural. Sua mecanização não tem o condão de descaracterizá-la fazendo com que se torne atividade industrial para fins tributários, muito menos o fato de nela não serem empregados utensílios artesanais. Para que isso ocorra é necessário que o maquinário utilizado acarrete transformação da matéria-prima *in natura*.

#### **EXPLORAÇÃO DE RECURSOS FLORESTAIS DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA**

A exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim não se enquadra no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, pois são conceitos legalmente distintos.

No caso concreto, entendeu a turma, dar provimento parcial, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento à depreciação acelerada da lavoura. Vencidas as Conselheiras Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora), Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; e II) por unanimidade de votos, dar provimento à Depreciação acelerada dos Equipamentos (Unidades produtoras). Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Antonio Bezerra Neto, por considerarem que a atividade não seria rural. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

### Do Recurso da Fazenda Nacional

Cientificada, a i. PGFN interpôs recurso especial em 04/08/2017, alegando divergência jurisprudencial em relação à interpretação do art. 2º, V, da Lei n.º 8.023, de 1990 (com redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995) c/c a IN/SRF n.º 257, de 2002, art. 2º, VIII, d), 1.

A divergência foi admitida nos seguintes termos:

### **Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.**

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF n.º 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101-00.213, de 2009).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF n.º 9101-002.328, de 2016), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF n.º 9101-002.412, de 2016).

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Atividade rural – equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”**

**Decisão recorrida:**

*ATIVIDADE RURAL. CARVÃO VEGETAL. DESCARACTERIZAÇÃO PARA ATIVIDADE INDUSTRIAL*

*A produção de carvão vegetal é atividade de natureza rural. Sua mecanização não tem o condão de descaracterizá-la, fazendo com que se torne atividade industrial para fins tributários, muito menos o fato de nela não serem empregados utensílios artesanais. Para que isso ocorra, é necessário que o maquinário utilizado acarrete transformação da matéria-prima in natura.*

[...].

*Em resumo, a Fiscalização, com base nos dispositivos supra citados, considerou que o uso de equipamentos e utensílios não artesanais descaracteriza a atividade de transformação de produtos rurais (ainda que sem modificação da material prima), como de natureza rural, para efeitos da concepção de benefícios fiscais previsto na legislação tributária –IRPJ e CSLL.*

[...].

*A mecanização da atividade rural não tem o condão de descaracterizá-la como rural. Fazendo com que ela se torne uma atividade industrial. Para que isso aconteça é necessário que o maquinário utilizado acarrete uma modificação da matéria-prima. [...].*

[...].

*Podemos assim delimitar o conceito de “atividade rural”, para fins fiscais, como sendo aquela que se utiliza de produtos naturais, provenientes do campo, dados pela natureza. E nesta linha de raciocínio, “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” são aqueles empregado em atividades usualmente realizadas no campo e que não modificam a natureza in natura do produto.*

**Acórdão paradigma n.º 1202-0.438, de 2010:**

**ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.**

*O uso de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos do imposto de renda pessoa jurídica, inclusive depreciação, devendo o registro das receitas correspondentes constar como da atividade geral.*

[...].

*Por ter detida e claramente abordado a matéria a partir da análise da legislação aplicável e da natureza da atividade desenvolvida pela*

*impugnante, bem como não ter a recorrente trazido novos argumentos em seu recurso voluntário, reproduzo a seguir os fundamentos da decisão recorrida, que adoto como meus:*

[...].

A impugnante não contesta o fato, por notório, de possuir equipamentos de produção em escala industrial. Combate, sim, o entendimento de que o benefício fiscal relativo à atividade rural limita-se ao “produtor artesanal” e visa “estimular as empresas, com as poucas vantagens que remanesçam ec atividade rural, a permanecerem na idade da pedra lascada, sem condições de competitividade com o produto estrangeiro e alheias às normas de saúde e vigilância sanitária”.

Longe da intenção de penalizar a competência, o legislador conferiu tratamento diferenciado ao produtor e ao criador que utiliza exclusivamente matéria-prima produzida na própria área rural explorada, mediante o uso de equipamentos e utensílios usualmente empregados apenas em atividades rurais, com o propósito de viabilizar suas atividades (essas efetivamente rurais), dada a baixa rentabilidade econômica e grande relevância social dessas atividades. No outro extremo, empresas intensivas em capital, que possuem recursos suficientes para produzirem em escala industrial, valendo-se de logística e de maquinário modernos, são naturalmente competitivas, e não precisam ser apoiadas pelo Estado — da forma pretendida —, para atingirem seus objetivos institucionais.

[...].

[...].

*Destarte, a atividade da recorrente não se enquadra no conceito de “atividade rural” para fins de apuração do IRPJ.*

**Acórdão paradigma n.º 1202-00.390, de 2010:****ABATEDOURO DE AVES. ATIVIDADE RURAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.**

*Não se caracteriza como atividade rural, definida pelo art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, a atividade de abate de aves em larga escala, com a utilização de equipamentos e maquinários automatizados de grande porte, não usualmente empregados nas atividades rurais.*

*Afastada a caracterização do exercício de atividade rural, deve ser mantido o ajuste na apuração do lucro real procedido de ofício correspondente à glosa do valor da depreciação acelerada excluída indevidamente dos bens adquiridos no ano e do valor do saldo acumulado dos anos anteriores.*

[...].

*Como já mencionado anteriormente, a norma que define o que se considera “atividade rural”, para fins da apuração do IRPJ, é unicamente aquela constante no inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, que estabelece cinco condições a serem preenchidas pela pessoa jurídica para enquadramento do exercício de “atividade rural”:*

- 1. “a transformação dos produtos decorrentes da atividade rural”;*
- 2. “sem que sejam alteradas a composição e as características do produto “in natura”;*
- 3. “feita pelo próprio agricultor ou criador”;*
- 4. “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”;*
- 5. “utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.”*

*Passemos à análise de cada uma das condições:*

[...].

*Por fim, a condição do item 4 é que efetivamente esclarece o real alcance do dispositivo em análise. Requer essa condição que a transformação dos produtos “in natura” se realize “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”. No presente caso, segundo o que consta dos autos, os equipamentos utilizados no processo produtivo reveste-se de equipamentos automatizados e informatizados ao longo de todo o processo, tais como o nocaute das aves, lavagem, escaldamento, depenagem, abertura das aves, transporte de resíduos em tubulações, tudo realizado de forma mecanizada, demonstrando claramente que não se tratam de equipamentos usualmente empregados em atividade rural como exige a norma legal, mas sim de equipamentos típicos daqueles utilizados em atividades industriais.*

*Como se vê, o legislador ao definir “atividade rural” para fins da legislação do imposto de renda, quis diferenciar aquelas atividades mais rudimentares, desenvolvidas no meio rural, daquelas atividades típicas industriais, nas quais são utilizados, intensivamente, equipamentos e maquinários de grande porte, muito mais sofisticados do que aqueles equipamentos usualmente utilizados nas atividades rurais, como exige a lei.*

*Longe de ser uma penalidade, a norma legal tratou apenas de promover um incentivo fiscal para aquelas pessoas jurídicas que explorem atividades de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, desde que esses equipamentos sejam aqueles usualmente utilizados nas propriedades rurais que, como se viu, não ocorre no presente caso.*

[...].

*Assim, não atendidas todas as condições exigidas pelo inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, não há como considerar que a autuada exerça “atividade rural” para fins de se aproveitar do benefício da depreciação acelerada incentivada na apuração do IRPJ e da CSLL.*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a *mecanização não tem o condão de descaracterizar a atividade rural, fazendo com que se torne atividade industrial para fins tributários, muito menos o fato de nela não serem empregados utensílios artesanais*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-0.438, de 2010, e 1202-00.390, de 2010) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o uso de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural (primeiro acórdão paradigma)* e que *o legislador, ao definir “atividade rural” para fins da legislação do imposto de renda, quis diferenciar aquelas atividades mais rudimentares, desenvolvidas no meio rural, daquelas atividades típicas industriais, nas quais são utilizados, intensivamente, equipamentos e maquinários de grande porte, muito mais sofisticados do que aqueles equipamentos usualmente utilizados nas atividades rurais, como exige a lei (segundo acórdão paradigma).*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

No mérito, aduz a i. Procuradoria que a utilização de maquinário de ponta em larga escala, tal como se observa nos presentes autos, descaracteriza a atividade rural e, conseqüentemente, obsta a utilização de regras e incentivos fiscais destinados àqueles que se dedicam à atividade rural, pois os equipamentos e utensílios a que se refere o art. 2º, V, da Lei nº 8.023/1990 são aqueles artesanais.

Reitera os termos do voto vencido do acórdão recorrido.

Cientificada do especial, a Contribuinte sustenta preliminarmente a ausência de identidade fática entre os acórdãos paradigma e recorrido. Isto porque, segundo consta das referidas decisões, a contribuinte foi descaracterizada como produtora rural porque a sua atividade, qual seja, o **ABATE DE AVES E SUÍNOS**, não se enquadra como atividade rural, sendo esta a controvérsia instaurada naqueles autos.

Assevera ainda que relação ao acórdão n.º 1202-00.438 apresentado pela Recorrente, em consulta ao site do CARF, verificou-se que a contribuinte apresentou Recurso Especial, o qual já foi julgado por esta Eg. Câmara Superior. Não obstante o recurso tenha sido julgado improcedente, é importante demonstrar que o acórdão n.º 9101-003.012 (**doc. 03**), proferido pela CSRF, manteve a descaracterização da empresa como produtora rural apenas porque entendeu que atividade desenvolvida por ela, qual seja, o abate de aves e suínos, não se enquadra como atividade rural.

No mérito, sustenta que não se verifica **nenhuma vedação expressa** à utilização de equipamentos mecanizados para fins de classificação como atividade rural.

Acrescenta que se equivoca a Recorrente ao afirmar que o legislador teria conferido tratamento diferenciado ao produtor/criador que utilizasse métodos artesanais. E aqui não se trata de mera interpretação do dispositivo. Está na própria IN: se a SRF tivesse desejado conferir tal tratamento ao produtor artesanal, o teria disposto para todas as atividades elencadas nos incisos do artigo 2º da IN n.º 257/2002.

Subsidiariamente, sustenta a alteração de critério jurídico, pois em **19.12.2007** a Recorrida sofreu autuação similar a esta, discutida no âmbito dos PTA's n.º **10680.020361/2007-07** e **10680.020362/2007-43**, sendo bem explicitada através do relatório fiscal no MPF n.º 06.1.01.00-2007-00077, contudo os autos de infração de 2007 divergem deste porque neles a autuação se ateve à possibilidade de fruição do benefício da exaustão acelerada incentivada pela empresa.

#### Do Recurso do Contribuinte

A contribuinte apresentou recurso especial que defende que a exploração de recursos florestais dá direito ao benefício da depreciação acelerada incentivada, tendo sido admitido nos seguintes termos:

##### **Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.**

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF n.º 9101-002.102, de 2015), ou semelhante (Acórdão CSRF n.º 9101-002.103, de 2015), e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101-01.629, de 2013).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova (Acórdão CSRF n.º 9101-001.766, de 2013), e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF n.º 9101-002.328, de 2016), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas

jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF n.º 9101-002.412, de 2016).

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Enquadramento da exaustão no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada”**

**Decisão recorrida:**

**EXPLORAÇÃO DE RECURSOS FLORESTAIS - DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA**

*A exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim não se enquadra no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, pois são conceitos legalmente distintos.*

**Acórdão paradigma n.º 104-19.138, de 2002:**

*ATIVIDADE RURAL — APROPRIAÇÃO DE CUSTOS — ATIVO PERMANENTE — As regras contábeis que impõem a contabilização do investimento na formação de lavoura canavieira no “Ativo Imobilizado” não obstam a apropriação da totalidade do custo no próprio ano dos dispêndios.*

[...].

*Embora não se tenha dúvida que os dispêndios na formação de lavoura canavieira devem ser alocados no “Ativo Imobilizado” ocorre que, em se tratando de atividade rural, é irrelevante que estejam sujeitos à quotas de depreciação ou exaustão, isto pelo parágrafo 2º do artigo 12 da Lei n.º 8.023/90, que diz:*

*“Os bens do ativo permanente, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano de aquisição.”*

*Veja-se que o comando legal apenas excetua a “terra nua” e é destinado exclusivamente a apuração do lucro tributável da atividade rural, não podendo ser confundido com regras que norteiam a contabilização dos atos e fatos praticados pelas pessoas jurídicas em geral.*

*Em outras palavras, não obstante o contribuinte tenha de alocar no ativo imobilizado os custos com a formação de lavoura canavieira e lançar na contabilidade, em cada exercício, a quota de depreciação ou exaustão conforme o caso, não significar limitar seu direito de apropriar, como custo, a totalidade do investimento no próprio ano dos dispêndios, o que deve ser feito no LALUR.*

**Acórdão paradigma n.º 101-94.597, de 2004:**

*ATIVIDADE RURAL - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - Os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição, exceto no período de 01/01/96 a 21/05/96, quando não vigorou o incentivo.*

[...].

*O § 2º do art. 12 da Lei 8.023/90, 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, da mesma forma que o fez o § 2º do art. 4º, em relação ao produtor rural pessoa física. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão.*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.



Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim não se enquadra no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, pois são conceitos legalmente distintos*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 104-19.138, de 2002, e 101-94.597, de 2004) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *em se tratando de atividade rural, é irrelevante que estejam sujeitos à quotas de depreciação ou exaustão (primeiro acórdão paradigma) e que não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão (segundo acórdão paradigma)*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

No mérito, sustenta que o Regulamento do Imposto de Renda, ao tratar da depreciação integral, remete o leitor ao art. 58 que define, no âmbito da tributação das pessoas físicas, a atividade rural. Entretanto, o benefício reinstituído por meio da Medida Provisória 2.159-70 não faz qualquer vinculação com a legislação anterior, razão pela qual é de se concluir que o legislador pretendeu sim incentivar a ATIVIDADE RURAL de forma ampla.

A Lei não diferencia o ativo imobilizado sujeito à depreciação e o sujeito à exaustão, assim, **permite a depreciação integral do custo como encargo no próprio ano de aquisição**.

A Solução de Consulta n.º 28/01 da 10ª Região Fiscal dita o seguinte: ***Aquisição de Florestas em formação – O custo da aquisição, pela pessoa jurídica, de florestas em formação, destinadas à exploração de madeira para comercialização, consumo ou industrialização, excetuado o custo da terra nua, pode ser integralmente considerado como despesa no próprio ano de sua aquisição (Sol. 10ª RF 28/01)***.

O próprio CARF, por meio do Acórdão n.º 1402-001.247, também já se posicionou no sentido de que o referido benefício foi concedido à atividade rural de maneira geral. Além disso, a Instrução Normativa 257/02, revogado pela IN n.º 1700/2017, ao dispor “*sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas*”, em momento algum tocar no assunto exaustão, demonstrando que a utilização do termo *depreciação* abarcaria o incentivo dado à área rural.

O benefício fiscal deve ser interpretado de forma sistêmica, sob pena de afronta ao Ordenamento Jurídico Pátrio: é incabível distinguir o PRODUTOR RURAL pelo tipo de exploração, assim como é incabível distingui-lo com base no seu sistema produtivo.

Intimada, a i. PGFN apresenta contrarrazões em que alega **a autuada não faz jus ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, concernente ao custo da formação de florestas. O benefício fiscal previsto no art. 6º da MP n.º 2.159-70 e no art. 314 do RIR/99 não alcança os custos da formação das florestas, eis que se refere a bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação, não alcançando os bens sujeitos à exaustão (caso das florestas) e amortização**.

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

Não existe previsão legal para dedução dos valores aplicados na formação das florestas, pois esta se sujeita à exaustão, e a lei não permite a dedução integral no cultivo de

florestas, de bens sujeitos à exaustão. A jurisprudência do CARF há muito confirma esse entendimento.

Por fim, sustenta que, tratando-se de benefício fiscal, deve-se interpretar a legislação literalmente, nos termos do art. 111 do CTN.

É o relatório no que reputo essencial.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

### Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Intimado sobre a interposição do Apelo fazendário, o contribuinte apresentou Contrarrazões requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da PGFN por suposta ausência de identidade fática entre os acórdãos paradigmas e o recorrido.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho. No caso concreto, contudo, não há como se afirmar que haja uma divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado pela PGFN, uma vez que os fatos tratados em cada um dos julgados possuem distinções significativas.

Os acórdãos paradigmas indicados pela i. PGFN, acórdão n. c e acórdão n. 1202-00.390, tratam da qualificação da atividade de abate de aves e suínos como se rural fosse.

Acórdão 1202-00.438

A recorrente considera como sendo da atividade rural, as receitas decorrentes da venda no mercado interno e exportação dos produtos *in natura*, aves e cortes de aves e suínos e cortes de suínos congelados ou resfriados mesmo temperados.

Acórdão 1202-00.390

*Para que não houvesse qualquer dúvida por parte da fiscalização quanto ao processo industrial, visitamos o estabelecimento industrial do contribuinte e constatamos que são utilizados grandes galpões com sofisticados equipamentos, com capacidade de processar 100.000 (cem mil) aves por dia. (f. 125 e 126)*

*Os frangos vivos são descarregados dos caminhões em caixas, e ficam por uma ou duas horas "descansando". Em seguida, são pendurados pelos pés em ganchos cujos trilhos percorrem os galpões nas várias etapas.*

(...)

***A receita referente à venda dos produtos: Frango vivo, Galo vivo, Aves vivas descarte (todos da posição 01.05.93.00); Ovos de aves com casca (posição 04.07.00.11) e Esterco de aves C.S (posição 31.01.00.00), que não sofrem qualquer processo de transformação podem ser consideradas de Atividade Rural. (negritei)***

***Os produtos classificados nas posições 02.07, 15.18 e 23 01 são produtos que por estarem no campo da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e por serem obtidos por processo industrial, não podem ser caracterizados como produtos da atividade rural.” (negritei)***

Não é a matéria discutida no acórdão recorrido, que trata de atividade de produção de carvão:

*Entendeu a fiscalização que não se pode considerar a atividade de produção de carvão executada pela Contribuinte como atividade rural nos termos definidos no art. 58 do RIR/99, combinado com os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 257/2002, pois não mantém as características artesanais de produção. Conseqüência disto, as receitas do comércio desse produto não podem ser classificadas como receitas da atividade rural, devendo ser apuradas como resultado das demais atividades, não podendo*

*também ser utilizado o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, nem a utilização da totalidade na compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas.*

Evidencia-se assim que os acórdãos paradigmas indicados não possuem similitude fática com o acórdão recorrido.

Assim, a meu ver resta demonstrada a ausência de similitude fática apta a ensejar o especial.

Diante do exposto, não conheço do Recurso da Fazenda Nacional.

#### Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

No caso concreto, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito aos limites do benefício prescrito no art. 6º da MP n. 2.159-70/01, e sua aplicabilidade aos bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão.

Intimada a i. PGFN não contesta a existência da divergência, razão pela qual proponho seu conhecimento com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Admito, portanto, o recurso especial.

#### Recurso especial do Contribuinte - Mérito

No caso concreto, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito aos limites do benefício prescrito no art. 6º da MP n. 2.159-70/01, e sua aplicabilidade aos bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão. :

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.

A recorrente sustenta que o Regulamento do Imposto de Renda, ao tratar da depreciação integral, remetia ao art. 58 que define, no âmbito da tributação das pessoas físicas, a atividade rural. Entretanto, o benefício reinstituído por meio da Medida Provisória 2.159-70 não faz qualquer vinculação com a legislação anterior, razão pela qual é de se concluir que o legislador pretendeu sim incentivar a ATIVIDADE RURAL de forma ampla.

A legislação societária distingue os conceitos de exaustão e depreciação. Com efeito, o **art. 183, §2º da Lei 6.404/76** estabelece:

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

Ainda que se assumisse que a legislação tributária equiparou amortização, exaustão e depreciação para fins fiscais, o desafio seria ultrapassar a rubrica bens do ativo permanente imobilizado.

O CPC 27 define ativo imobilizado como 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. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Exclui ainda de seu escopo:

3. Este Pronunciamento não se aplica a:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola). Este pronunciamento aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras; (Alterada pela Revisão CPC 08)

(c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitido); (Alterada pela Revisão CPC 08)

(d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, este Pronunciamento aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

(...)

Planta portadora é uma planta viva que:

(a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;

(b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata. (Os itens 5A e 5B do CPC 29 foram elaborados com base na definição de planta portadora.) (Definição incluída pela Revisão CPC 08)

No caso, está sendo discutida a produção de eucalipto para produção de carvão vegetal, conforme se depreende do acórdão recorrido. O que acabaria levando a sua classificação para o âmbito do CPC 29, ativos biológicos:

Este Pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, este Pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

<b>Ativos biológicos</b>	<b>Produto agrícola</b>	<b>Produtos resultantes do processamento após a colheita</b>
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha
<p>Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29. (Item alterado pela Revisão CPC 08)</p>		

Por todas essas razões, a princípio, a floresta de eucaliptos caracteriza-se como ativo biológico, e não imobilizado.

Todavia, o CPC 29, que trata dos ativos biológicos, somente foi emitido no ano de 2009, de forma que ao tempo dos fatos geradores que ensejaram a autuação, inexistia esse grupo de contas.

Como consequência, entendo que o enquadramento contábil à época dos fatos era de Ativo Imobilizado, de forma que assiste razão à recorrente no que pretende estender o alcance do benefício prescrito no art. 6º supratranscrito.

Vale destacar que o disposto no artigo 314 do RIR/99 dispõe que todos os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, que sejam usados por quem explore a atividade rural, conforme se observa abaixo:

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).

Assim, a partir do momento em que é inequívoca a atividade rural e o uso dos bens do ativo imobilizado, todos os bens são passíveis de depreciação em sentido amplo, o que incluiria a exaustão.

Ante todo o exposto, entendo: (i) por NÃO CONHECER o Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) CONHECER E DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte para manter as glosas referentes a *depreciação acelerada da lavoura* e reverter as glosas referentes à *depreciação acelerada dos equipamentos (unidades produtoras)*. A Contribuinte opôs embargos de declaração apontando obscuridades acerca da conclusão de que a exaustão teria efeitos diferenciados em relação à depreciação, mas seguiu-se sua rejeição pela Presidência do Colegiado.



O recurso especial da PGFN foi admitido para discussão acerca da possibilidade de depreciação acelerada de equipamentos em atividade que não poderia ser considerada rural. Do exame de admissibilidade destaca-se:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a mecanização não tem o condão de descaracterizar a atividade rural, fazendo com que se torne atividade industrial para fins tributários, muito menos o fato de nela não serem empregados utensílios artesanais*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1202-0.438, de 2010, e 1202-00.390, de 2010) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *o uso de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural* (primeiro acórdão paradigma) e que *o legislador, ao definir “atividade rural” para fins da legislação do imposto de renda, quis diferenciar aquelas atividades mais rudimentares, desenvolvidas no meio rural, daquelas atividades típicas industriais, nas quais são utilizados, intensivamente, equipamentos e maquinários de grande porte, muito mais sofisticados do que aqueles equipamentos usualmente utilizados nas atividades rurais, como exige a lei* (segundo acórdão paradigma).

Em contrarrazões, além de se opor ao mérito da exigência, a Contribuinte aponta ausência de similitude entre os acórdãos comparados, porque os paradigmas tratariam da atividade de *abate de aves e suínos*, e teriam concluído que ela não se enquadra *nos conceitos de avicultura e suinocultura*, enquanto o recorrido analisou *produção de carvão vegetal*, com processo produtivo completamente diferente, e maquinários também diferentes.

O I. Relator compreendeu que a ausência de similitude fática seria suficiente para afastar o dissídio jurisprudencial. Cabe adicionar a esta conclusão, porém, que o voto condutor do acórdão recorrido invoca a especificidade do processo produtivo de carvão vegetal para decisão acerca de sua caracterização como atividade rural, ao assim consignar:

O carvoejamento, produção de carvão vegetal, está nas raízes da atividade rural do Brasil e teve importante presença em todos os outros ciclos das atividades desenvolvidas no campo do país desde da época da sua colonização, nas caldeiras dos engenhos, na secagem do cacau, no preparo das bolas de borracha. De lá para cá, seu processo produtivo não sofreu grandes modificações, continua sendo feito do mesmo modo, com os mesmos utensílios de origem rural (campo) utilizados naquela época, os fornos. Claro que, com a tecnologia e modernidade tais utensílios se aperfeiçoaram e algumas etapas da produção

foram mecanizadas. Isso, no entanto, não alterou a natureza do produto, que continua sendo o mesmo em todo seu processo produtivo.

[...]

Nenhuma destas alterações é verificada na atividade de carvoejamento. Ainda que realizada em grande escala, com recursos tecnológicos e maquinários, sua produção segue os mesmos processos rudimentares de antigamente e não modifica a matéria prima (produto in natura), que continua sendo a lenha. Isso atende perfeitamente a parte inicial do inciso V do art. 85 do RIR/99. A produção de carvão vegetal é uma transformação sem obtenção de nova espécie (portanto não industrial) de um produto decorrente da atividade rural (lenha – resultante do extrativismo), sem alteração da composição e das características do produto in natura (que continua sendo a lenha).

O carvão nada mais é do que lenha cuja queima foi iniciada e logo interrompida para se tornar mais fácil a combustão. A produção do carvão vegetal é feita em fornos de alvenaria nos quais se introduz a lenha, realiza-se nela uma combustão inicial, regulando a presença de oxigênio, com ciclos de aquecimento e resfriamento que duram até vários dias e interrompe-se esta combustão, continuando, portanto, a lenha a ser lenha, sem transformações essenciais.

A produção de carvão vegetal hoje, continua com os mesmos processos, apenas tornou-se muito maior, exigindo-se grandes fornos e mecanização desta atividade rural.

Nota-se que esta mecanização se dá no âmbito do plantio, nos cuidados agrícolas, no corte, no transporte, acomodação da lenha nos fornos e na tecnologia empregada nos fornos. Porém, jamais com a utilização de máquinas industriais transformadoras do produto básico (lenha) em outro produto. Na produção do carvão vegetal não existe industrialização. Não existe transformação elaborada por máquinas industriais. A matéria prima rural (madeira) continua a mesma e orientada para o mesmo fim inicial (servir de lenha).

Utilizar fogo para queimar lenha, sem mudar-lhe a essência e nem o objetivo de ser lenha, não é industrializar. Caso esse raciocínio seja feito, temos que admitir que o homem da idade da pedra já havia instalado uma indústria na sua caverna. E, se considerarmos a produção do carvão vegetal como atividade industrial, não poderemos mais classificar o café como produto rural, pois passa por um processo de secagem, também, à base de fogo. Nem a criação de suínos, pois é necessário utilizar fogo para a depilagem dos animais.

[...]

Neste contexto, determinante para a decisão não foi o uso de *utensílios mecanizados*, ponto ao qual a PGFN se apega para suscitar o dissídio em face dos paradigmas indicados, mas sim as características específicas da atividade de produção de carvão vegetal. Assim não fosse e a divergência jurisprudencial poderia ser caracterizada mesmo com os paradigmas tratando de outra atividade. Veja-se que o paradigma n.º 1202-00.390 apenas referencia a atividade específica para concluir que o processo produtivo *elevado grau de automatização e de informatização* e, a partir desta constatação, analisar a definição de atividade rural na legislação de regência, o que poderia se prestar a evidenciar a divergência se o acórdão recorrido também concluísse pela existência de relevante *automatização e informatização* mas, ainda assim, classificasse a atividade como rural.

O paradigma n.º 1202-00.438, por sua vez, se estende na análise das características da atividade de abate de aves e suínos, inclusive tendo em conta consulta fiscal especificamente formulada acerca deste aspecto, e, em sua conclusão, ao limitar a caracterização da atividade rural ao “produtor artesanal” como meio de *estimular as empresas, com as poucas vantagens que remanesciam ec atividade rural, a permanecerem na idade da pedra lascada, sem condições de competitividade com o produto estrangeiro e alheias às normas de saúde e vigilância sanitária*, ainda adiciona que, no caso ali sob análise, *a transformação dos produtos não é feita na área rural explorada, mas nos complexos industriais da empresa geralmente localizados em centros urbanos*.

Assim, a dessemelhança fática presente entre os acórdãos comparados foi determinante para as decisões diferenciadas adotadas por distintos Colegiados do CARF. Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, pretende legitimar o aproveitamento do benefício fiscal de depreciação acelerada na hipótese de atividade que se sujeita a exaustão. Do exame de admissibilidade extrai-se:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim não se enquadra no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, pois são conceitos legalmente distintos*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 104-19.138, de 2002, e 101-94.597, de 2004) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, *em se tratando de atividade rural, é irrelevante que estejam sujeitos à quotas de depreciação*

*ou exaustão* (primeiro acórdão paradigma) e que *não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão* (segundo acórdão paradigma).

A PGFN apenas se dirige contra o mérito do recurso especial da Contribuinte. É certo, porém, que os dois paradigmas indicados pela Contribuinte trataram de exaustão de lavoura canavieira e não de produção carvoeira, como é o caso destes autos.

Ocorre que o paradigma n.º 101-94.597 adota a decisão favorável à aplicação do benefício fiscal a partir do tratamento contábil dado a *culturas permanentes, 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*, sem se vincular a qualquer especificidade da lavoura canavieira, e concluindo que *não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão*. Na mesma linha é a decisão do Acórdão n.º 104-19.138, para o qual *não obstante o contribuinte tenha de alocar no ativo imobilizado os custos com a formação de lavoura canavieira e lançar na contabilidade, em cada exercício, a quota de depreciação ou exaustão conforme o caso, não significar limitar seu direito de apropriar como custo a totalidade do investimento no próprio ano dos dispêndios, o que deve ser feito no LALUR*. Nenhum dos paradigmas referidos admite a aplicação do benefício fiscal por compreender que a lavoura canavieira se sujeita a depreciação. Assim, o fato de tratarem de outra cultura, também sujeita a exaustão, não representa dessemelhança para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial.

De outro lado, o acórdão recorrido também decide a questão com base, apenas, no fato de o investimento se sujeitar a realização contábil mediante exaustão, e não depreciação. E isto também porque a própria contribuinte contabilizou tais despesas como exaustão, inexistindo qualquer pretensão de reclassificá-los como depreciação em razão da atividade exercida, mas apenas ver ampliado o alcance do benefício fiscal também para aquela outra forma de realização do ativo.

Assim, os acórdãos comparados apresentam similitude suficiente, restando demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca da aplicação do benefício fiscal de depreciação acelerada a culturas sujeitas a exaustão.

Com estes acréscimos, esta Conselheira acompanha o I. Relator para CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, esta Conselheira diverge do I. Relator, reafirmando aqui o voto proferido na reunião de julgamento de agosto/2019, acompanhando o ex-Conselheiro André Mendes de Moura, cujo voto vencedor restou assim vertido no Acórdão n.º 9101-004.302<sup>1</sup>:

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 n.º 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)

<sup>1</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros: Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia de Carli Germano (relatora) e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

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](http://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 tratamentos 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 segregava os lançamentos entre os tipos de cultura existentes: temporária ou permanente. Culturas temporárias são arrancadas do solo na colheita e depois feito novo plantio, como arroz, feijão e milho, e o custo da plantação é contabilizado no Ativo Circulante. Por outro lado, culturas permanentes duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café e cana-de-açúcar. Nestes casos, os custos para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado e devem ser avaliados pelo montante que efetivamente representam dentro do patrimônio total da pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Bens Depreciáveis

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se também as florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como

valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei 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 exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei). (pg. 65, op. cit.; destaquei).

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

No presente caso, apenas parte dos fundamentos acima expressos são necessários para rejeição da pretensão da Contribuinte, vez ser indiscutível que a cultura aqui sob análise é permanente e se sujeita a exaustão. Na medida em que o art. 6º da Medida Provisória n.º 2.159-70/2001 prevê o benefício, apenas, de depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado, não é possível estendê-lo aos bens realizados mediante exaustão.

Esta Conselheira, inclusive, já teve a oportunidade de confrontar os fundamentos dos paradigmas aqui invocados pela Contribuinte, referidos em defesa no litígio solucionado no Acórdão n.º 1101-00.334, conduzido por seu voto nos seguintes termos:

Antes, porém, de se avaliar qual a sistemática contábil para registro da perda de valor da lavoura de cana-de-açúcar, cumpre apreciar os argumentos da recorrente em favor da maior amplitude do benefício fiscal. Afinal, desnecessário seria decidir se é cabível a exaustão ou a depreciação daquele bem, se restar firmado que a depreciação acelerada é possível nas duas hipóteses.

Argumenta a recorrente que a depreciação acelerada é *benefício fiscal à atividade rural, em geral, e não a determinada espécie de cultura, destinando-se, assim, a fomentar toda e qualquer cultura, fruto da exploração adequada do solo, para obtenção de produtos agrícolas e industrializados, alimentos e riqueza*. Reproduz a exposição de motivos da Lei n.º 8.023/90 e frisa a extensão dos benefícios já concedidos às pessoas físicas também às pessoas jurídicas:

"Diversos instrumentos de política fiscal são implementados para diminuir o ônus tributário sobre a agricultura, objetivando o aumento da eficiência do setor(...)

(...) permite que os efeitos do benefício deixem de restringir-se ao agricultor ou empresa rural isoladamente e passem a beneficiar o setor como um todo.(...)

(...)os valores investidos na atividade podem ser considerados despesas no ano do dispêndio, o que permitirá ao agricultor recuperar mais rapidamente o capital investido.

(...)estende-se à pessoa jurídica a redução da base de cálculo do imposto nos termos previstos no art. 90 e permite-se a depreciação integral dos investimentos no ano de sua realização, como forma de, a exemplo da pessoa física, reforçar a disponibilidade de recursos da pessoa jurídica."

Por oportuno esclareça-se que embora tais argumentos dirijam-se à agricultura, o âmbito de aplicação do benefício (atividade rural) foi assim fixado no art. 2º da Lei n.º 8.023/90:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure

procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Nestes termos, não há dúvida que a lavoura de cana-de-açúcar, quer como agricultura, quer como extração ou exploração vegetal, estaria ao alcance da referida norma. Mas é necessário precisar se o benefício da depreciação acelerada alcançaria, também, bens sujeitos a amortização ou exaustão.

Entende a recorrente que haveria ofensa ao princípio da isonomia, ante o favorecimento de apenas algumas culturas agrícolas, e cita entendimentos firmados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes nos acórdãos n.º 101-94.957 e 104-19.138.

A Fiscalização, inicialmente, adota como fundamento o conteúdo da Solução de Divergência n.º 12/2003, editada pela Coordenação do Sistema de Tributação-COSIT, que pôs fim a dissenso entre as Superintendências Regionais da Receita Federal da 9ª e 10ª RF, firmando que o benefício fiscal *não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais*.

A Solução de Consulta SRRF/9ªRF n.º 120 entendeu *que o incentivo não alcança a amortização e a exaustão de recursos florestais*, ao passo que a SRRF/10ªRF, na Solução de Consulta n.º 28, firmou que *não importa a denominação contábil dada a essa apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados - se depreciação, amortização ou exaustão - mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar*.

A COSIT, na Solução de Divergência n.º 12/2003 ressaltou o fato de o legislador ter renovado o referido benefício por meio da Medida Provisória n.º 1.459/96 em sucessivas renovações, e ainda por meio da Medida Provisória n.º 2.158-70/2001, sem nunca ampliar o conteúdo da norma para além da possibilidade dos bens serem *depreciados*, deixando, assim, de abranger a *realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização*.

Ainda, mencionou que a exaustão é proporcional ao *período projetado de exploração do recurso a ser exaurido*, o que poderia gerar dedução excessiva no primeiro ano de aquisição, *impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações*. Da mesma forma, não seria razoável a amortização imediata de bens imateriais que levariam *quinquênios ou décadas para retornarem seus próprios valores por meio da exploração comercial associada*.

Por fim, concluiu que *aos três institutos contábeis, embora semelhantes, preponderam atributos que lhes dão distinção própria, o que justifica a diferença de tratamento perante a legislação tributária e, considerando que as isenções ou abrandamentos de ônus de tributos devem ser interpretados restritamente no Direito Tributário*, firmou que somente os bens sujeitos à depreciação podem ser deduzidos no mesmo ano de aquisição.

De fato, para se definir o alcance da norma que estabelece o benefício fiscal da depreciação acelerada em favor da atividade rural é necessário observar o que dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

[...]

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por meio do benefício fiscal em referência foi postergado o pagamento de tributo mediante antecipação de despesa, hipótese que se aproxima da suspensão do crédito

tributário, mas sem a incidência de juros moratórios, e assim se revela, na verdade, como isenção desta compensação que seria devida pela quitação após o prazo de vencimento.

Assim, discorda-se do entendimento defendido pela recorrente: a norma deve ser interpretada literalmente, e alcança apenas os bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação. Em que pese o legislador tenha excetuado expressamente a “terra nua”, não o fazendo em relação aos demais bens que compõem o ativo permanente imobilizado, utilizou a expressão “depreciados” que exclui daquele grupo os bens sujeitos a amortização e exaustão.

É perfeitamente possível que a lei tenha buscado favorecer a renovação de *bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência*, como máquinas e equipamentos aplicados na atividade rural, sem dar maior relevo a outros *direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração*, cuja perda de valor decorre de sua exploração.

Relevante abordar, porém, o entendimento em contrário, alegado pela recorrente, e firmado nesta instância de julgamento administrativo, pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do acórdão n.º 101-94.597 (e não 101-94.957 como mencionado no recurso). Reproduz-se excertos de seu voto:

O § 2º do art. 12 da Lei 8.023/90, 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, da mesma forma que o fez o § 2º do art. 4º, em relação ao produtor rural pessoa física. Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos a amortização ou a exaustão.

Observa-se que o referido julgado procurou equivaler o benefício fiscal em discussão àquele antes já concedido à pessoa física, mas assim previsto na Lei n.º 8.023/90:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

**§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.**

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *(negrejou-se)*

A lei admite, nos termos do *caput* do art. 4º, a apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física segundo o regime de caixa, mediante confronto entre receitas recebidas e despesas pagas no período. Considerando que o regime de caixa é aplicado como regra na apuração dos rendimentos tributáveis da pessoa física, o benefício fiscal revela-se na permissão de dedução dos investimentos como se despesas fossem, no mês do efetivo pagamento.

Ocorre que a própria lei conceitua investimento nos seguintes termos:

Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da **atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade** agrícola. *(negrejou-se)*

Ou seja, a dedução integral dos investimentos na atividade rural, no próprio período do pagamento, está prevista para os dispêndios destinados à expansão da produção ou melhoria da produtividade. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado

pelo Decreto n.º 3.000/99, por sua vez, exemplifica as aplicações que se caracterizam como investimentos na forma do art. 6º da Lei n.º 8.023/90:

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

[...]

Vê-se, daí, que as aplicações efetuadas com vistas a um resultado futuro (*desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade*), fora do conceito, portanto, de despesas de custeio, ainda assim recebem, em razão do benefício em tela, o mesmo tratamento destas, sendo computadas para redução do resultado do período no qual foram pagas.

Observe-se, aliás, que o inciso II classifica como investimento a aplicação de recursos financeiros em *culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais*. Todavia, como adiante se verá, a lavoura canavieira, embora seja classificada como cultura permanente por permitir mais de um corte, não apresenta a longevidade própria das culturas citadas, na medida em que a planta dali resultante é ceifada na sua exploração, diversamente das culturas permanentes em geral, nas quais a árvore é mantida e são extraídos apenas seus frutos ou essências.

Em conseqüência, no âmbito da atividade rural exercida pela pessoas físicas, os gastos para formação da lavoura canavieira não se classificam como investimentos, e o seu cômputo no resultado não se rege pelo disposto no art. 4º, §2º da Lei n.º 8.023/90 c/c seu art. 6º. Em verdade, é possível o seu confronto imediato com as receitas do período, mas em razão do disposto no *caput* do art. 4º da mesma lei, que determina a apuração do resultado da atividade rural segundo o regime de caixa.

Contudo, a atividade rural exercida por pessoa jurídica tem seus resultados apurados contabilmente, mediante regime de competência, o que impede a transposição integral dos efeitos verificados em idêntica atividade exercida por pessoa física, mesmo no que tange às aplicações que, no âmbito da Lei n.º 8.023/90 são denominadas *investimentos*, mas que, na seara contábil, regida pela Lei n.º 6.404/76, são classificadas como Ativo Permanente, e sujeitas a regras específicas para seu cômputo no resultado do período.

Assim, mostra-se irrelevante o aprofundamento das discussões acerca da apuração do resultado da atividade rural exercida por pessoa física, pois quer se classifique os gastos para formação da lavoura canavieira como despesas de custeio ou investimentos, sua dedução no momento do pagamento se daria em razão do regime de caixa, o qual não foi estabelecido como regra para a apuração dos resultados por pessoa jurídica.

Analisando sob este prisma, o benefício fiscal às pessoas jurídicas foi expresso desde a Lei n.º 8.023/90, nos seguintes termos:

Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal.

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

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

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

Ao assim proceder, o legislador restringiu o alcance do benefício fiscal limitando-o aos bens sujeitos à depreciação, como já antes explicitado, inclusive mantendo esta mesma redação ao restabelecer o incentivo, após a revogação expressa na lei n.º 9.249/95:

*Medida Provisória n.º 1.459, de 1996:*

Art. 7º 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.

*Medida Provisória n.º 2.159-70, de 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.

Relevante anotar que este entendimento diverge também do exposto no voto do I. Conselheiro Remis Almeida Estol, contido no acórdão n.º 104-19138, citado pela recorrente:

Veja-se que o comando legal apenas excetua a "terra nua" e é destinado exclusivamente a apuração do lucro tributável da atividade rural, não podendo ser confundido com regras que norteiam a contabilização dos atos e fatos praticados pelas pessoas jurídicas em geral.

Em outras palavras, não obstante o contribuinte tenha de alocar no ativo imobilizado os custos com a formação de lavoura canavieira e lançar na contabilidade, em cada exercício, a quota de depreciação ou exaustão conforme o caso, não significar limitar seu direito de apropriar como custo a totalidade do investimento no próprio ano dos dispêndios, o que deve ser feito no LALUR.

O fato de a "terra nua" ser objeto de exclusão no dispositivo em questão não permite, apenas, a conclusão de que as aplicações em outros bens do ativo imobilizado são

passíveis de cômputo imediato na apuração do resultado da atividade rural. Pode significar, também, que cogitando a “terra nua” como bem do ativo imobilizado sujeito à depreciação, o legislador cuidou de afastá-la expressamente.

Note-se, porém, que a preocupação com os efeitos dos investimentos em “terra nua” é uma transposição do que expresso nos dispositivos que tratam da atividade rural da pessoa física, antes citados, cuja finalidade era garantir a manutenção desta aplicação imobiliária no rol dos “bens e direitos” a serem declarados pela pessoa física, bem como evitar a possível anulação dos resultados da atividade rural mediante dedução imediata de investimentos de grande monta, cuja essência subsistiria íntegra no patrimônio pessoal do investidor.

Em verdade, no âmbito da apuração da pessoa jurídica, o legislador sequer precisaria ter feito tal ressalva, na medida em que a “terra nua”, à semelhança dos terrenos não edificadas, embora integrantes do ativo imobilizado, não sofre depreciação, porque não está sujeita a *desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência* (art. 307, parágrafo único, inciso I do RIR/99).

Ante tais evidências, não é possível dar ao dispositivo legal em questão um alcance maior do que o evidenciado nos termos nele expressos. Apenas há previsão de **depreciação** acelerada na atividade rural, o que deixa fora do alcance do referido incentivo os gastos destinados à formação da lavoura de cana-de-açúcar, que devem ser imobilizados e realizados como despesas na proporção do corte da lavoura, segundo as normas aplicáveis aos bens sujeitos a exaustão.

E, se ao assim proceder, o legislador agiu de forma discriminatória, ensejando ofensa ao princípio da isonomia, é certo que este não é o foro para discussão destes aspectos, na medida em que, nos termos da Súmula CARF nº 2, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Neste contexto, ampliar a aplicação do dispositivo legal sob o suposto de evitar um desvio político da intenção do legislador pode representar, ao revés, a substituição da ação do legislador por agente administrativo. De fato, se a intenção do legislador era alcançar todas as formas de realização do ativo imobilizado, bastava-lhe, em face dos litígios que se sucederam à edição da Lei nº 8.023/90, adequar a redação do dispositivo legal para tanto.

Assim, adota-se aqui o mesmo direcionamento do voto vencedor do acórdão recorrido, de lavra do ex-Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Note-se que o legislador se preocupou em conceituar e distinguir cada um dos modos de perda de valor de ativos e só faz sentido realizar tal distinção se tais institutos se submetessem a regimes jurídicos idênticos.

Já enfrentei esse tema em artigo acadêmico: MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; HALAH, L. I. *Reconhecimento dos Gastos com a Formação de Culturas para Fins de Tributação do IRPJ*. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015, São Paulo. Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. São Paulo: Noeses, 2015. p. 557-580.

Lá, concluí que havia a distinção legal, mas a critiquei por considerar inconstitucional. Nada obstante, não nos cabe enfrentar temas de constitucionalidade das leis. Se o incentivo é dirigido apenas a um modo de perda de valor (a depreciação), é esse modo que deve ser reconhecido. Não cabe ao julgador administrativo, estender um benefício fiscal por meio da analogia e muito menos através de um controle constitucional como legislador positivo, competência que nem sequer o Supremo Tribunal Federal possui.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA

## Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Este conselheiro já teve oportunidade de se manifestar acerca do tema em discussão quando proferi o voto condutor do Acórdão n.º 1302-002.116, de 16 de maio de 2017, embora naquele caso se tratasse de exploração da atividade de cana-de-açúcar. De qualquer forma, conforme o próprio voto do d. relator, verifica-se que o tratamento contábil dado à exploração florestal, segundo as normas contábeis é o mesmo dado à cana-de-açúcar.

Naquele voto defendi o entendimento de que o termo “depreciação” utilizado no texto legal deveria ser interpretado como a possibilidade de dedução dos investimentos feitos na atividade rural como um todo, como se fossem custos no ano de sua aquisição, em simetria com o tratamento dado à atividade rural para as pessoas físicas, conforme excertos abaixo:

Depois de muito refletir e examinar a matéria, sob a perspectiva da doutrina, jurisprudência e da legislação pertinente, penso que esses 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, em simetria com a dedução conferida às pessoas físicas pela Lei n.º 8.023/1990.

Entendo que o termo "depreciação" utilizado no texto legal deve ser interpretado como a possibilidade de dedução dos investimentos feitos na atividade rural como um todo, como se fossem custos no ano de sua aquisição.

A diferenciação, com relação às pessoas físicas, é que para estas não existe a possibilidade de depreciação dos bens, ao contrário das pessoas jurídicas.

Estas últimas, muito embora continuem a registrar esses investimentos no seu ativo, apropriando-se as quotas de depreciação/exaustão permitidas, passaram a ter o direito à deduzir integralmente o valor desses investimentos como custos no ano de aquisição, sob a forma de depreciação acelerada, sendo que as quotas normais de depreciação/exaustão correspondentes devem ser adicionadas ao resultado nos períodos subsequentes, na medida de sua realização.

É nesse sentido que se colhe do voto do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Neto, ao proferir o Acórdão n.º 1201-001.243, de 10/12/2015, *verbis*:

Em relação à primeira questão entendo que sim, os custos ativáveis na lavoura de cana-de-açúcar, incorridos por pessoa que exerce atividade rural, submetem-se à depreciação acelerada.

É importante notar que embora seja possível defender-se, como fez a Solução de Consulta n.º 05/2004, da DISIT da 4ª Região, que a lavoura de cana-de-açúcar sujeita-se à exaustão e não à depreciação, o fato é que, a meu ver, o termo “depreciados” contido no abaixo transcrito art. 12, § 2º, da Lei n.º 8.023/90 (revogado em 1995 e, após, devolvido ao mundo jurídico pelo art. 6º da Medida Provisória n.º 2.15970/ 2001), não deve ser interpretado em seu sentido técnico-jurídico (o conceito de depreciação encontra-se estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei n.º 6.404/76):

[...]

Isso porque o art. 12, § 2º, da Lei n.º 8.023/90 foi criado com a finalidade de conceder incentivo tributário à atividade rural como um todo, tal como

definida em seu art. 2º, e não apenas às atividades rurais submetidas à depreciação em sentido técnico-jurídico. Então, segundo uma interpretação finalística da lei, o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”.

Poder-se-ia sustentar que um termo técnico-jurídico não comportaria significado distinto daquele definido em lei. Ocorre que é necessário reconhecer-se que, por emprega em sentido diverso. Nesses casos o intérprete deve adotar o sentido que claramente se deflui da norma, e não o sentido técnico-jurídico.

Esse é o caso, por exemplo, do conceito técnico-jurídico de tributo, o qual não alcança a multa e os juros (art. 3º do CTN). O art. 132 do CTN, que cuida da responsabilidade do sucessor em razão de fusão, transformação ou incorporação, emprega o termo "tributos". Isso posto, acaso adotado o conceito técnico-jurídico de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, o sucessor por fusão, transformação ou incorporação não seria responsável pelos juros e pela multa devidos pela sucedida.

O CARF, entretanto, por meio de sua Súmula nº 47, entendeu que em caso de sucessão de empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico, a sucessora é responsável não só pelo tributo devido pela sucedida, mas também pelos juros e pela multa de ofício.

Em outras palavras, o CARF, interpretando o art. 132 do CTN, adotou para o termo "tributos" um sentido diverso daquele estabelecido no art. 3º do CTN. E o fez por entender que o art. 132 do CTN, apesar de empregar o termo "tributos", claramente pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76. vezes, como no presente caso, uma norma contém um termo técnico-jurídico mas claramente o pretendeu alcançar a multa e os juros nos casos de sucessão entre empresas que estejam sob controle comum, ou que façam parte de um mesmo grupo econômico.

Isso posto, como dito antes, entendo o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei nº 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, "a", da Lei nº 6.404/76.

Por outro lado, não me impressiona o argumento de que a interpretação do citado dispositivo deve ser literal, nos termos do art. 111 do CTN.

Primeiro, porque, embora seja um benefício fiscal, não configura suspensão (nas hipóteses indicadas no art. 151 do CTN) ou exclusão (isenção ou anistia, art. 175 do CTN) do crédito tributário.

Segundo, porque, de acordo com a melhor doutrina e a jurisprudência do STJ, o termo "literal" contido no art. 111 do CTN deve ser entendido como restritivo, devendo ser compatibilizada com os princípios constitucionais tributários, de forma que, de um lado, evitem-se *"interpretações ampliativas ou analógicas"*, por outro, não levem *"a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis"*. Vide doutrina e jurisprudência citada por Leandro Paulsen, *verbis*:

*Aplicação "cum grano salis". "...não vemos como razoável um dispositivo que determine a interpretação literal de nenhum texto normativo. O artigo 111 do CTN, ao determinar interpretação literal para suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, desorganiza a harmonia sistêmica do Direito Tributário, que parte dos princípios constitucionais tributários. A negativa de aplicação das técnicas interpretativas dadas pela ciência do direito e pela teoria geral do*



*direito, a partir do Direito Tributário compromete a importância da codificação tributária ... a melhor solução diante do artigo 11 do CTN é compatibilizá-lo com os princípios constitucionais tributários." BECHO, Renato Lopes. Considerações Sobre A Interpretação Literal e o art. 111 do CTN. RDDT 175/161, abr/2010).*

- Para Paulo de Barros Carvalho este artigo merece severa crítica, tendo em vista que não se pode lançar mão, isoladamente, de técnica de interpretação literal, sob pena de não se apreender o verdadeiro conteúdo da norma. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª edição. Saraiva. 2009, p. 107/108).

- "4. É firme entendimento do STJ, no sentido de que a busca do real significado, sentido e alcance de benefício fiscal não caracteriza ofensa ao art. 111 do CTN (STJ, 2ª T., REsp. 1125064/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, abr/2010).

[...]

- *Nem mais, nem menos. "INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN... É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis." (STJ, 1ª T., REsp 1109034/PR, BENEDITO GONÇALVES, abr/09).*

Nesta perspectiva, a leitura da Instrução Normativa SRF. nº 257/2002, revela que o tratamento tributário dado à atividade rural pela própria administração tributária, encarregada de sua regulamentação e aplicação, é no sentido de considerar que a aquisição e alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra, compõe o resultado da atividade rural (art. 11, § 1º), nos mesmos moldes da pessoa física.

Ou seja, o gasto com bens ativáveis, exceto a terra nua, devem compor o lucro real, como custos ou despesas, sob a forma de depreciação acelerada, no ano de sua aquisição; em contrapartida, a receita com sua alienação é considerada como resultado da atividade rural quando isto ocorrer.

O mesmo dispositivo indica que deve ser observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22 da mesma IN, quando da alienação de bens, verbis:

*Art. 11. [...]*

*§ 1º O resultado na alienação de bens utilizados exclusivamente na produção, com exceção da terra nua e observado o disposto no § 5º do art. 14 e nos arts. 20 e 22, compõe o resultado da atividade rural.*

[...]

*Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.*

[...]

*§ 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.*

[...]

*Art. 20. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro presumido, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro presumido o saldo remanescente da depreciação não realizada.*

[...]

*Art. 22. A pessoa jurídica rural que tiver usufruído o benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, vindo, posteriormente, a ser tributada pelo lucro arbitrado, caso aliene o bem depreciado com o incentivo durante a permanência nesse regime, deverá adicionar à base de cálculo para determinação do lucro arbitrado o saldo remanescente da depreciação não realizada.*

*Os dispositivos citados determinam que se acresça ao resultado da atividade rural o saldo da depreciação acelerada incentivada quando de sua alienação, neutralizando os efeitos de sua utilização ao longo dos períodos de apuração subsequentes.*

Por fim, me parece relevante observar que a única exceção trazida pela MP. 2159-70/2001, quanto à possibilidade de depreciação acelerada incentivada dos bens ativáveis, se refere à "terra nua", *verbis*:

*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.*

Ora, é cediço que os terrenos (sejam urbanos ou rurais), não se submetem à quotas de depreciação, nos termos do art. 57, § 10, "a" da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

*Art. 57. [...]*

*10. Não será admitida quota de depreciação referente a:*

*a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;*

[..]

Sendo assim se a dedução integral no ano de aquisição, por meio da depreciação acelerada, fosse aplicável apenas aos bens sujeitos à depreciação (em sua acepção estritamente técnica), a exclusão expressa da terra nua seria por óbvio, desnecessária.

Em sentido oposto, a sua exclusão expressa está a indicar que o incentivo fiscal se aplica a todos os demais *bens do ativo permanente imobilizado adquiridos pela pessoa jurídica para uso nessa atividade*.

[...]

Não obstante, o entendimento acima sufragado perante o colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara foi reformado por esta colenda 1ª Turma por meio do Acórdão nº 9101-004.302<sup>2</sup>, 06 de agosto de 2019, nos termos sintetizados na sua ementa, *verbis*:

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.

<sup>2</sup> O Recurso especial da PFN foi provido, nesta matéria, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Participaram do julgamento: 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).

Precedentes. Acórdãos n.º 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.

Com todo respeito ao entendimento do r. acórdão, mantenho meu entendimento no sentido de que é despiciendo discutir o tratamento contábil dado à perda de valor do bem pela sua utilização, sob a forma de depreciação, exaustão ou amortização, com vistas a aplicação do dispositivo em relação à atividade rural, posto que como bem apontado pelo d. conselheiro Marcelo Cuba Neto, no voto citado em meu voto, “o termo “depreciados” contido em seu art. 12, § 2º, da Lei n.º 8.023/90 não só pode, como deve ser compreendido como “deduzidos como despesa”, e não em seu sentido técnico jurídico estabelecido no art. 183, § 2º, “a”, da Lei n.º 6.404/76.”

Por tais razões, acompanho o relator apenas pelas conclusões de seu voto, para dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado