



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
4ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/4ª RF/DISIT Nº 5, de 05 de fevereiro de 2004	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Dispositivos Legais: Arts. 58, VI, 305, 307, parágrafo único, IV, e 334 do RIR/99; art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001; art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002; PN CST nº 18, de 1979; Solução de Divergência Cosit nº 12, de 2003; item 10.14.5.6 das Normas Brasileiras de Contabilidade.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

RELATÓRIO

O representante legal da empresa acima identificada afirma que a presente consulta refere-se ao procedimento a ser adotado em relação à apropriação do custo incorrido na formação da lavoura canavieira.

2. Alega que se trata de empresa do setor sucroalcooleiro, dedicada à plantação, extração e industrialização da cana-de-açúcar, para produção e comercialização nos mercados interno e internacional de produtos que menciona.
3. Expõe que, por efetuar o cultivo de floresta de cana-de-açúcar para industrialização e posterior comercialização dos produtos dela derivados, a empresa, além da atividade industrial, exerce atividade que seria caracterizada expressamente, pela legislação do Imposto sobre a Renda, como atividade rural.
4. Para a formação da lavoura canavieira, a consultante diz realizar, anualmente, investimentos diversos com o preparo do solo e plantio da cana, os quais são registrados no seu ativo imobilizado e transferidos para o custo da empresa apenas quando do início da colheita e extração dos respectivos frutos, nas quatro safras subseqüentes.
5. Aduz que, sendo a consultante pessoa jurídica que explora atividade rural, e sendo o cultivo da floresta de cana destinado à extração dos respectivos frutos, diante do disposto nos arts. 58, VI, 307, II, e 314 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99), no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 257, de 11 de dezembro de 2002, e no art. 59 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, entende a consultante ter direito ao benefício fiscal relativo à depreciação integral dos bens do ativo imobilizado, especificamente dos gastos (imobilizados) incorridos com a formação da lavoura canavieira, no próprio período de realização de tais dispêndios.
6. Destaca que, todavia, ao mesmo tempo que os arts. 307, II e inciso IV do seu parágrafo único, e 314 do RIR/99 evidenciam a possibilidade de a consultante depreciar os bens do seu ativo imobilizado empregados na atividade rural no próprio ano da realização dos respectivos gastos, o art. 334 do mesmo diploma prevê a possibilidade de o contribuinte computar, como custo ou encargo, em cada período de apuração, quotas de **exaustão** correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração.
7. Ressalta a consultante a possibilidade do surgimento de dúvidas acerca da possibilidade ou não de **depreciar** integralmente os gastos incorridos na formação da lavoura canavieira no próprio período de realização dos respectivos dispêndios.
8. Assevera que seu entendimento se baseia no fato de que o cultivo da cana se caracteriza como atividade rural e, portanto, está sujeito aos benefícios fiscais pertinentes.
9. Transcreve a definição de atividade rural prevista no art. 58, VI, do RIR/99.
10. Traslada o art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996.
11. Reproduz a resposta à pergunta nº 39 do “Perguntas e respostas relativas ao IRPJ – atividade rural” constante na página da SRF na Internet.
12. Cita o conceito de depreciação contido no art. 309 do RIR/99.
13. Reporta-se à resposta à pergunta nº 460 do citado “Perguntas e respostas”.

14. Reproduz o item 2 do Parecer Normativo CST nº 18, de 1979, que consignaria a necessidade de aplicar o conceito de depreciação aos empreendimentos florestais próprios destinados à extração dos respectivos frutos.
15. Entende, com base no parecer citado, que, em se tratando de empreendimentos florestais próprios destinados à extração dos respectivos frutos, não há que se falar em exaustão ou amortização, mas apenas em depreciação.
16. Afirma que o cultivo da lavoura canavieira destina-se apenas à extração do próprio fruto, que, no caso, é a própria cana.
17. Faz distinção entre as culturas permanentes e as temporárias, para concluir que o cultivo da floresta de cana se caracteriza entre as primeiras. Diz que o custo incorrido na formação da lavoura deve ser escriturado no ativo imobilizado, para submeter-se à depreciação, já que seu cultivo se destinaria apenas à extração dos respectivos frutos.
18. Declara que, sendo a cana uma cultura permanente, devem ser aplicadas aos custos incorridos na formação da lavoura, registrados no imobilizado, quotas de depreciação, e não de exaustão, “como equivocadamente entendem alguns autores.”. Cita suposto entendimento de Suely da Silva Carreira a respeito.
19. Copia o art. 307, inciso II, do RIR/99. Colaciona o entendimento de Ricardo Mariz sobre o tema. Assegura que a legislação fiscal não faz nenhuma restrição à possibilidade de submeter à depreciação os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.
20. Translada o art. 314 do RIR/99 e o art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002. Conclui que é inegável seu direito de depreciar integralmente os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira no período-base em que ocorrerem os respectivos gastos.
21. Faz considerações contábeis e fiscais acerca do benefício em questão.
22. Transcreve ementa do Acórdão nº 104-19138 do 1º Conselho de Contribuintes.
23. No item 40 da peça de ingresso (fl. 14), indaga, textualmente: “*I- É correta a afirmação no sentido de que ‘o cultivo de lavoura canavieira é destinado à exploração dos respectivos frutos’ ? II – Em caso negativo, por que (sic) ? III- Em caso positivo, à luz do disposto no art. 307, II, do RIR/99, é possível impedir a depreciação de um projeto florestal destinado à exploração dos respectivos frutos? IV– Nos termos do art. 58, VI, do RIR/99, o cultivo de floresta de cana-de-açúcar destinada ao corte para posterior industrialização é caracterizado como atividade rural ? V- Em caso negativo, por que (sic) ? VI – Em caso positivo, é possível, à luz do disposto no art. 314 do RIR/99 impedir a (sic) uma empresa que explore atividade rural (sic) depreciar integralmente os bens do ativo imobilizado (exceto a terra nua) empregados na exploração dessa atividade ?*”. É o relatório.

FUNDAMENTOS LEGAIS

24. Convém, inicialmente, transcrever os arts. 58, inciso VI, 307, inciso II e parágrafo único, IV, 314 e 334, todos do RIR/99 (grifos nossos):

“Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

(...)

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

(...)

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

(...)

II - projetos florestais destinados à 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. 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).

(...)

Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º).

§ 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. 4º, § 1º).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 2º):

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 à 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 às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, § 3º).”

25. Por sua vez, declara o art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002:

“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.

§ 1º O encargo de depreciação dos bens, calculado à taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

§ 2º O valor a ser excluído, correspondente à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente destinado à atividade rural e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

§ 3º A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur.

§ 4º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 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.

§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

§ 7º No período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude da depreciação incentivada, for desviado exclusivamente para outras atividades, deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur.

§ 8º Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do Lalur.”.

26. Estabelece o art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 59. Considera-se, também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.”.

27. É oportuno trasladar trechos da Solução de Divergência (SD) Cosit nº 12, de 7 de agosto de 2003, que, pondo fim à dissensão existente entre a Solução de Consulta (SC) SRRF09 nº 120, de 25 de julho de 2001, e a SC SRRF10 nº 28, de 15 de março de 2001, concluiu que o benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo

permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, **não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.**

27.1. Consta da referida SD: “5. ... verifica-se a divergência entre as decisões exaradas pelas SRRF09 e SRRF10 com relação ao alcance do incentivo fiscal previsto na Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, que autorizava a depreciação integral, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado destinados à produção das pessoas jurídicas que explorassem atividade rural. A Solução SRRF09/Disit n. 120 entende que o incentivo não alcança a amortização e a exaustão de recursos florestais, enquanto a SRRF10/Disit (sic) n. 28 decide 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. 6. O incentivo estava previsto, inicialmente, no § 2.º do art. 12 da Lei n. 8.023, de 1990, nos seguintes termos: ‘Art. 12. (...) § 2.º Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição.’. 7. O art. 12 da Lei n. 8.023, de 1990, foi revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Entretanto, a matéria foi restabelecida mediante a edição da MP n. 1.459, de 21 de maio de 1996, que, no seu art. 7 em redação quase idêntica à do texto revogado (§ 2.º do art. 12 da Lei n. 8.023, de 1990), preceitua que ‘os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.’. 8. O dispositivo utiliza o termo ‘depreciados’ desde a primeira edição da matéria. A matéria foi restabelecida mediante a edição da MP n. 1.459, de 1996, sem alterar o teor do termo original. Assim, se, originariamente, a Lei disse menos do que queria o legislador, esse último desperdiçou uma primeira chance de correção do conteúdo jurídico do dispositivo, por ocasião da edição da MP n. 1.459, de 1996. 9. E renovaram-se as oportunidades de correção nas seguidas reedições da MP. A redação do art. 7 manteve-se inalterada nas sucessivas reedições da MP n. 1.459, de 1996, e, atualmente, vigora sem modificação no art. 6 da MP n. 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. 10. Diante da edição reiterada do dispositivo com a redação inalterada, chega-se a (sic) primeira conclusão sobre o tema: o legislador manteve a intenção de só permitir que sejam realizados integralmente no próprio ano de aquisição os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural sujeitos à depreciação no sentido estrito. Em nenhuma reedição, a norma incluiu cláusula abrangendo a realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização. 11. Além disso, também é útil para avaliação da matéria, (sic) a análise dos três institutos (depreciação, amortização e exaustão). A depreciação, segundo a ciência contábil, opera sob a forma de encargos por perda do valor dos bens físicos tais como: veículos, móveis, instalações comerciais, máquinas, ferramentas, sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso. A amortização, por sua vez, corresponde 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. Já a exaustão corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais. 12. Não seria coerente se (sic) exaurir integralmente um ativo passível de exaustão no próprio ano de aquisição, visto que a parcela de exaustão é custo direto de produção de determinado bem, sendo a ele intrinsecamente vinculada, não possuindo limitação de prazo, em termos de legislação tributária, para fins da dedutibilidade de suas

quotas dependendo do período projetado de exploração do recurso a ser exaurido. Disso defluiu que os valores de exaustão a serem deduzidos no primeiro ano da aquisição do direito poderiam eventualmente ser valores excessivos e, na prática, impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações. 13. No caso da amortização, a dedução integral no primeiro ano da aquisição não seria indicada, tendo em vista que são imobilizações imateriais e financeiras, intangíveis por natureza, e amortizadas de forma a (sic) que se exprima sua perda de valor estimada. Não parece que a amortização integral de bens no primeiro ano do desembolso da despesa possa ser coerente, haja vista que os bens amortizáveis correspondem às aplicações de recursos em despesas que contribuam para formação do resultado de mais de um período-base, conforme dispõe o art. 324 do RIR, de 1999, sendo cediço que tais bens intangíveis podem alcançar montantes tão expressivos, que levem quinquênios ou décadas para retornarem seus próprios valores por meio da exploração comercial associada. Por isso, os bens devem ser amortizados ao longo dos diversos períodos em que haja previsão de atuação do ativo amortizável na formação do resultado operacional da pessoa jurídica, não sendo passíveis de limitação temporal no tocante à dedutibilidade de suas quotas, sendo, ao contrário, incompatíveis com a dedução a uma só vez por ocasião do desembolso da despesa que corresponda à imobilização, pelos mesmos motivos expostos no item anterior em relação à exaustão. 14. À vista dos atributos da exaustão e da amortização percebe-se porque (sic) o legislador manteve a intenção de só permitir a realização integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação no sentido estrito. 15. De todo o exposto constata-se que: a) a lei, em suas várias reedições, conservou o termo ‘depreciação’, quando poderia ter elencado também a ‘exaustão’ e ‘amortização’ na edição reiterada do dispositivo de regulação da matéria. Se não o fez, foi por inadequação da realização integral do ativo sujeito à exaustão ou à amortização; b) aos três institutos contábeis, embora semelhantes, preponderaram atributos que lhes dão distinção própria, o que justifica a diferença de tratamentos perante a legislação tributária; c) as isenções ou abrandamentos de ônus de tributos devem ser interpretadas restritamente no Direito Tributário. 16. Daí concluir-se que somente poderá ser deduzido no mesmo ano da aquisição o valor dos bens sujeitos à depreciação, de que trata o art. 305 do RIR/1999. A dedução integral não se estende aos ativos sujeitos à amortização e exaustão, haja vista a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas contemplar normas específicas para a amortização dos direitos de exploração de florestas (RIR/1999, art. 328) e para a exaustão dos recursos florestais (RIR/1999, art. 334). 17. **À vista do exposto, conclui-se que o benefício, destinado às pessoas jurídicas de atividade rural, consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização de ativos nem a exaustão de recursos florestais.** 18. Dessa forma, fica mantida a Solução de Consulta SRRF09 n. 120, de 25 de julho de 2001, e reformada a Solução de Consulta SRRF10 n. 28, de 15 de março de 2001.”.

28. Assentada essa premissa fundamental, passa-se a perquirir sua relação com a cultura da cana-de-açúcar, a ver se esta estaria sujeita a depreciação ou a exaustão. Para tanto, importa transcrever trechos da obra “Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ”, de José Carlos Marion, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71, tal qual o fez esta Disit quando da emissão das Decisões SRRF04/Disit n° 13 e n° 14, de 8 de setembro de 1998: “Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista

basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: **cana-de-açúcar** ... cafeicultura etc.” (pág. 39; grifou-se).

28.1. “**No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente – Imobilizado** [nota da Disit: conforme Parecer Normativo CST n° 108, de 28 de dezembro de 1978, item 8.1.a]. Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc. ... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a **cana-de-açúcar**, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente.” (ibidem, grifos nossos).

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

28.3. “Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciables 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.”

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

ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de **exaustão**, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.) (pág. 64, op. cit.; grifos nossos). Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. **Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão.**” (pág. 65, op. cit.; grifamos).

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

29. Na dissertação de José Sérgio Della Giustina para o título de mestre em engenharia pela UFSC (“Um sistema de contabilidade analítica para apoio a decisões do produtor rural”), capítulo II, disponível na Internet (www.eps.ufsc.br) averba-se (g.n.): “**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.**” (grifamos).

30. Com a devida vênia, cabe asseverar que é de todo improcedente a informação prestada pela consultante à fl. 08 da sua peça vestibular (item 21), em que aí se atribui à professora Suely da Silva Carreira, da Unifamma – União das Faculdades Metropolitanas de Maringá, o suposto ensinamento de que a cultura de cana-de-açúcar seria passível de depreciação.

30.1. Bem ao revés, a referida docente pontifica em apostila de sua autoria (g.n.): “**Somente pode se falar em depreciação em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos os frutos. Exemplos: maçã, pêssego, café... Na exaustão, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada ou extraída do solo. Ex.: cana-de-açúcar, pastagem...**” (in www.unifamma.edu.br).

31. Nas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, item 10.14.5.6, declara-se (in www.cfc.org.br; grifamos):

“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.”

32. A contabilista Selma Bispo Alves, no trabalho “A contabilidade como instrumento de gestão nas empresas rurais”, apresentado no curso de ciências contábeis da Universidade Católica de Brasília, explícita (in www.ucb.br; g.n.): “A *depreciação* é o custo necessário para substituir os bens de capital, quando tornados inúteis pelo desgaste físico (depreciação física) ou quando perdem valor com o decorrer dos anos, devido a inovações técnicas (depreciação por obsolescência). **No caso de culturas permanentes, a depreciação é chamada de exaustão, em virtude do declínio da capacidade produtiva causada pelo corte (cana, eucalipto, palmito (pasto) ou envelhecimento (frutas e café).**”.

33. Em trabalho divulgado na Web, relativo à disciplina “custos de agronegócios”, o prof. Raiol, da Instituição de Estudos Superiores do Pará, explana (in www.iesam.com.br; g.n.): “A **exaustão surge em culturas em que é extraído o caule, permanecendo apenas a raiz para formação de novas árvores. Ex.: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.**”.

34. Na resposta à pergunta nº 57 do elenco de “perguntas e respostas” sobre IRPJ, divulgado na página da SRF na WWW, mencionado pela própria consultante, tem-se: “57. São passíveis de exaustão os gastos com formação de lavoura de cana de açúcar?”

Sim. Quando se trata de vegetação própria (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura que é ceifada, cortada ou extraída do solo. Assim, o custo de formação de plantações de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão. PN CST nº 18/79”.

35. Com efeito, o Parecer Normativo CST nº 18, de 09 de abril de 1979, publicado no Diário Oficial da União nº 72, do dia 17 subsequente, trazido à colação pela ora consultante no item 15, fl. 06 da petição de ingresso, corrobora, em seu subitem 2, com clareza meridiana, toda a doutrina aqui ventilada.

36. A consultante colaciona no item 36 da peça de entrada (fl. 12) acórdão do Conselho de Contribuintes. É cediço, porém, que não há lei que confira efetividade de regra geral aos acórdãos daquele colegiado, e sua eficácia limita-se ao caso julgado e ao recorrente integrante do processo de que resultou a decisão.

36.1. Sem embargo, o aresto cuja ementa a seguir se transcreve vem infirmar aquele apresentado pelo contribuinte (grifou-se):

*“Formação de lavoura canavieira – A aplicação de recursos na formação de **lavoura canavieira**, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem (sic) a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de **exaustão**.” (Ac. 3ª Câmara do 1º CC 103-18.812/97 – DOU de 20.10.1997).*

CONCLUSÃO

37. À vista do exposto, passa-se a responder aos questionamentos na ordem em que formulados:

37.1. *“I- É correta a afirmação no sentido de que ‘o cultivo de lavoura canavieira é destinado à exploração dos respectivos frutos’ ? II – Em caso negativo, por que (sic) ?”.*

37.2. Os itens 28.4, 30.1, 33 e 34 acima comprovam que, no caso da cana-de-açúcar, não há extração do fruto, mas sim corte da parte externa do vegetal.

37.3. *“III- Em caso positivo, à luz do disposto no art. 307, II, do RIR/99, é possível impedir a depreciação de um projeto florestal destinado à exploração dos respectivos frutos?”.*

37.4. Não se trata de “impedir a depreciação”, pois ocorre no caso, tecnicamente, exaustão, por força também do inciso IV do parágrafo único do mesmo art. 307 do RIR/99.

37.5. *“IV– Nos termos do art. 58, VI, do RIR/99, o cultivo de floresta de cana-de-açúcar destinada ao corte para posterior industrialização é caracterizado como atividade rural ? V- Em caso negativo, por que (sic) ?”.*

37.6. Sim, e também por força do mencionado art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996.

37.7. *“VI – Em caso positivo, é possível, à luz do disposto no art. 314 do RIR/99 impedir a (sic) uma empresa que explore atividade rural (sic) depreciar integralmente os bens do ativo imobilizado (exceto a terra nua) empregados na exploração dessa atividade ?”.*

37.8. Consoante exaustivamente demonstrado, o art. 314 do RIR/99 deve ser interpretado em harmonia com o aludido PN CST nº 18, de 1979. Não se trata de “impedir”, pois, com efeito, o que ocorre é a inexistência de previsão legal a autorizar a depreciação.

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

38. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos do art. 16 da IN SRF nº 230, de 2002.

39. Publique-se no *Diário Oficial da União* extrato desta solução de consulta, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 13 da IN SRF nº 230, de 2002.

40. Encaminhe-se ao **xxx**, para ciência à consulente e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN SRF nº 230, de 2002.

Recife/PE, 5 de fevereiro de 2004.

Virgínia Braga de Santana
Chefe da SRRF04/Disit
Matrícula nº 6.500
Competência delegada pela Portaria SRRF04 nº 75, de 3/6/2002

