ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10680.020361/2007-07
COPIA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
# CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10680.020361/2007-07 |
| **Recurso nº** | Especial do Contribuinte |
| **Acórdão nº** | **9101-002.214 – 1ª Turma** |
| **Sessão de** | 03 de fevereiro de 2016 |
| **Matéria** | Depreciação acelerada. Recursos florestais. Exaustão. |
| **Recorrente** | ARCELORMITTAL BIOENERGIA LTDA (nova denominação social de Arcelormittal Energética Jequitinhonha Ltda, anteriormente denominada ACESITA ENERGÉTICA LTDA) |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

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

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS. DEDUÇÃO DOS DISPÊNDIOS COM FORMAÇÃO DE FLORESTAS.

O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuine conhecido e, no mérito, negado provimento, por unanimidade de votos.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.770 a 788) interposto pelo Contribuinte em 28/11/2011, alegando divergência jurisprudencial em relação à dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição, que incluiria a amortização/exaustão de recursos florestais.

O Recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-000.556 (fls.481 a 487; fls.1017 a 1023), por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ
>
> Exercícios: 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007
>
> EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS DEDUÇÃO DOS DISPÊNDIOS COM FORMAÇÃO DE FLORESTAS
>
> O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

Por considerar pertinente transcrevo a seguinte parte do Relatório do acórdão recorrido (e-fls.482/484):

> Do Termo de Verificação Fiscal de fls.11/21, podemos destacar:
>
> "A exaustão incentivada só é possível para pessoas jurídicas que explorem atividade de mineração.
>
> Intimada em 13/09/2007, informa a fundamentação de tal exclusão, qual seja, artigo 14 da IN n°257/02.
>
> De fato, o artigo da IN citada corresponde ao art. 314 do RIR/99 (Medida Provisória n°1.74937 de 1999, art. 5°) que reza:
>
> Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua adquiridos por pessoa jurídica rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser **depreciados** integralmente no próprio ano de aquisição. (grifo nosso)
>
> Da análise das normas acima transcritas podemos concluir que o beneficio consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, atribuído às pessoas jurídicas que exploram atividade rural, consiste na depreciação complementar ou acelerada e se aplica às máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) utilizados nessa atividade, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.
>
> Mediante o exposto e documentação anexada (DIPJ, LALUR, Balancetes e Demonstrativos apresentados pelo contribuinte) ficou comprovado que o contribuinte diminuiu indevidamente a sua Base de Cálculo do IRPJ e CSLL.
>
> Em conseqüência dessas exclusões indevidas a título de "exaustão incentivada", que foram efetuadas inclusive em períodos anteriores ao abrangido pela ação fiscal; a fiscalizada adicionou ao Lucro Líquido, para fins de apuração do Lucro Real e da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> base de cálculo da CSLL, os valores dos encargos de exaustão apurados em cada período de apuração.
>
> Os valores adicionados foram de montantes distintos para o IRPJ e CSLL, porque, a utilização indevida de exclusão a título de "exaustão incentivada" iniciou-se em períodos de apuração também distintos para o IRPJ e para a CSLL.
>
> Com os ajustes procedidos pela presente ação fiscal, a fiscalizada passará a fazer jus à dedução dos **encargos de exaustão** apurados sobre os investimentos efetuados a partir de 2002. Portanto, parte das adições efetuadas pela fiscalizada ao lucro líquido, para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, correspondente aos investimentos efetuados a partir do ano calendário de 2002, não será mais devida.
>
> Para apuração destes valores, foi a fiscalizada intimada a apresentar demonstrativo segregando nos encargos de exaustão registrados em cada período de apuração, as parcelas correspondentes aos investimentos efetuados até 31/12/2001 e aos investimentos efetuados a partir de 01/01/2002."
>
> Com base nesses dados foi apurado o valor da infração (exclusão menos adições indevidas).
>
> ...

Em resumo, entendeu a Fiscalização que a Recorrente não poderia ter efetuado exclusões ao lucro liquido referentes a exaustões aceleradas, posto que a exaustão incentivada seria aplicável somente às empresas que exercem a atividade de mineração, bem como entendeu que o incentivo fiscal previsto no art. 314 do RIR/99 se remete apenas às despesas com depreciação, o que não abarcaria a exaustão.

O Recorrente define o objeto do Recurso Especial nos termos a seguir (fl.773):

> A discussão perpetrada nos autos consiste, basicamente, na interpretação dada ao art.314 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) quanto à possibilidade da aplicação do incentivo da depreciação acelerada à exaustão. Resume-se em saber se a Recorrente poderia ter apropriado fiscalmente de maneira integral da exaustão dos seus ativos aplicados na atividade rural.

Aduz que decisões paradigmáticas que embasam sua peça recursal possuem entendimento oposto ao decidido no acórdão recorrido, *restando declarado que a Lei não diferencia o ativo imobilizado sujeito à depreciação e o sujeito à exaustão, permitindo, portanto, a depreciação integral do custo no próprio ano de aquisição*.

Para comprovar a divergência jurisprudencial trouxe como paradigma os acórdãos nº 104-19.138, de 05/12/2002 e nº 101-94.597, de 17/06/2008, assim ementados, na parte que interessa ao caso concreto:

> **Acórdão nº 104-19.138**
>
> 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.
>
> **Acórdão nº 101-94.597**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

CÓPIA

O Recorrente concluiu da seguinte forma:

1) Depreciação, amortização e exaustão têm a mesma finalidade contábil e fiscal;

2) O legislador, ao estabelecer normas de incentivo à atividade rural, não distinguiu os bens sujeitos à depreciação ou à exaustão, buscando-se favorecer a atividade rural mediante antecipação dos encargos correspondentes à perda de valor dos ativos aplicados, de forma ampla;

3) O artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda (decreto n° 3.000/99), ao estabelecer a depreciação acelerada dos ativos empregados na atividade rural, também deve ser aplicado em relação à exaustão, conforme já decidido em julgados análogos na esfera administrativa; e

4) A bem do princípio da confiança, a Recorrente não pode ser penalizada porque seguiu os ditames postos em Soluções de Consulta e decisões do Conselho de Contribuintes, diga-se de passagem, decisões que analisam de forma sistêmica e correta o incentivo fiscal em comento.

Por fim requer (fl.788):

seja o presente Recurso Especial admitido, conhecido e provido para, no mérito, reformar o acórdão recorrido, cancelando-se a autuação porque a empresa cumpriu todos os ditames constitucionais e legais, .... Isso porque a empresa seguiu os ditames do art. 12, §2º, da Lei nº 8.023/90 e art. 6º da MP nº 2.159-70/01, ou seja, adotou a exaustão acelerada, seguindo exatamente o incentivo fiscal que foi direcionado aos produtores rurais.

Mediante o Despacho 034/2012, de 22/02/2012, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso especial, conforme o Exame de Admissibilidade (*e*-fls.1008 a 1012).

Cientificada do mencionado Despacho, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (*e*-fls.1099 a 1102) em que requer seja negado provimento ao apelo da contribuinte, pelos seguintes fundamentos, em síntese:

"...o conceito de depreciação não é meramente contábil, mas jurídico, estando consagrado em um dos principais diplomas normativos do direito comercial brasileiro, não englobando a situação dos autos, que se enquadra como exaustão. Deste modo, por óbvio, não seria razoável supor que o legislador, em que pese o uso consagrado dos termos exaustão e depreciação, tenha tido por objetivo alterar esses conceitos a fim de imprimir maior amplitude a favores fiscais. Todo benefício fiscal deve ser interpretado restritivamente."

Finalmente conclui que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o beneficio 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.

É o relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto

CÓPIA

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O Recurso Especial, interposto pelo contribuinte, é tempestivo e reúne todos os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

O acórdão recorrido considerou que o benefício legal consolidado no art.314 do RIR/99 não abrange a dedução dos bens sujeitos à amortização ou exaustão (recursos florestais).

De outra banda, o recurso especial, em síntese, é no sentido de que amortização, depreciação e exaustão têm a mesma finalidade contábil e fiscal, e todas atingem bens e direitos que integram o ativo imobilizado, de modo que os **recursos florestais** gozam do mesmo beneficio aplicado aos bens depreciáveis, permitindo a sua integral dedução no próprio ano de aquisição. Isto porque no dizer da Recorrente, *a empresa seguiu os ditames do art. 12, §2º, da Lei nº 8.023/90 e art. 6º da MP nº 2.159-70/01, ou seja, adotou a exaustão acelerada, seguindo exatamente o incentivo fiscal que foi direcionado aos produtores rurais*.

A Recorrente faz as seguintes observações:

> a) o incentivo fiscal tem, como escopo maior o produtor rural e os investimentos por ele feitos (desde que classificados no ativo imobilizado);
>
> b) quando a lei desejou fazer a ressalva, fez de forma expressa, quanto a terra nua. Nada mais! Se a terra nua não pode por expressa determinação legal, se os investimentos não podem pela equivocada interpretação da autuação, a que se destinou este incentivo?

No acórdão recorrido não existem dúvidas com relação à caracterização da Recorrente como atividade rural.

No que tange à atividade rural, a Lei n° 8.023, de 12 de abril de 1990, introduziu beneficio fiscal especifico à atividade rural, segundo o qual os bens do ativo imobilizado seriam depreciados integralmente no ano de sua aquisição.

Por oportuno esclareça-se que, embora a Recorrente refira-se ao art. 12, §2º, da Lei nº 8.023/90, tal artigo foi revogado pelo inciso III do artigo 36 da Lei nº 9.249, de 1995, todavia, a depreciação integral em comento foi posteriormente restabelecida com a edição da Medida Provisória nº 2.159, de 2001. Portanto, transcreve-se a seguir apenas o art.6º da mencionada Medida Provisória, suficiente ao deslinde da questão, *verbis*:

> MP nº 2.159, 2001 (art. 314 do RIR/99)
>
> Art. 6°. 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(grifei)

É certo que o incentivo fiscal acima é específico à atividade rural e abrange restritivamente os gastos efetuados na aquisição de bens que possuam natureza de ativo imobilizado passível de depreciação.

Desejasse a lei incluir os ativos que podem ser objeto de amortização ou exaustão com certeza não teria se referido apenas ao "instituto da depreciação", razão pela qual, de plano, o beneficio fiscal previsto no dispositivo legal acima limita-se apenas à depreciação, não alcançando a amortização e nem a exaustão.

Para sedimentar o entendimento acima, transcrevo excertos do voto condutor do acórdão recorrido (e-fl.487):

> "...
>
> 7. O art. 12 da Lei 8.023, de 1990, foi revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Entretanto, a matéria foi restabelecida mediante a edição da MP 1.459, de 21 de maio de 1996, que, no seu art. 7º., em redação quase idêntica à do texto revogado (§ 2º do art. 12 da Lei 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 de aquisição.
>
> 8. O dispositivo utiliza o termo "depreciados" desde a primeira edição da matéria. A matéria foi restabelecida mediante edição da MP 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 1.459, de 1996.
>
> 9. E renovaram-se as oportunidade de correção nas seguintes reedições da MP. A redação do art. 7º. manteve-se inalterada nas sucessivas reedições da MP 1.459, de 1996, e, atualmente, vigora sem modificação no art. 6º. da MP 2.159, de 24 de agosto de 2001.
>
> 10. Diante da reedição reiterada do dispositivo com a redação inalterada, chega-se a 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, 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, moveis, instalações comerciais, máquinas, ferramentas, sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso**. A amortização, por sua vez, corresponde à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**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 exaurir integralmente um ativo passível de exaustão no próprio ano de aquisição, visto que a parcela de exaustão é custo direto da 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 deflui 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**.

..."

(grifei)

Pois bem, segundo a Lei das S/A (Lei 6.404/76, artigo 183, parágrafo 2º), um bem está submetido à depreciação quando há perda de seu valor em razão de desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Já a exaustão caracteriza-se pela perda de valor decorrente da exploração de direitos vinculados a recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3000/99) demonstra distintamente o tratamento tributário dado pelo legislador tributário entre os institutos "depreciação" "amortização "e "exaustão", para fins de incentivo, conforme abaixo:

**Subtítulo III — Lucro Real**

**Capitulo V — Lucro Operacional**

**Seção III — Custos, despesas operacionais e Encargos**

**Subseção II - Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

**Dedutibilidade**

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

(...)

**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 ):

...

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

I - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;

...

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

**Subseção III — Depreciação Acelerada Incentivada**

**Disposições Gerais**

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

**Atividade Rural**

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

**.....**

**Subseção IV - Amortização**

**.....**

**Subseção V — Exaustão de Recursos Minerais**

Art.330 ...

**Exaustão Mineral Incentivada**

Art. 331. Para efeito de determinar o lucro real, as empresas de mineração, cujas jazidas tenham tido inicio de exploração a partir de 12 de janeiro de 1980 até 21 de dezembro de 1987, poderão excluir do lucro liquido, em cada período de apuração, quota de exaustão de recursos minerais equivalente a diferença entre vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida e o valor computado nos termos do artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.096, de 23 de março de 1970, art. 12, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 art. 15, § 22, e Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, art. 16, e § 1 2,alínea "b").

**.....**

**Subseção VI — Exaustão de Recursos Florestais**

Art.334 - Poderá ser computada, como custo 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).

(...)

Como se vê, a depreciação acelerada incentivada é um incentivo em que adotados coeficientes de depreciação a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (art.313) e depreciação integral no próprio ano de aquisição, no caso de atividade rural (art. 314).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente alega que o beneficio fiscal deve ser interpretado de forma sistêmica, sob pena de ruir a lógica e a igualdade no Ordenamento Jurídico Pátrio ou mesmo perder a *ratio* do beneficio criado. Diz que a seguir o entendimento do acórdão recorrido, cairíamos no absurdo jurídico de: *as florestas que se colhem frutos podem ter os incentivos; as florestas onde se explora a própria plantação (eucalipto) não teria direito ao incentivo.*

A argumentação da Recorrente carece de substância jurídica e não respeita o princípio da legalidade.

Ora, procedendo à interpretação sistêmica atentada pela Recorrente é que se chega à conclusão de que somente **os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos** (art.307, II, c/c o seu parágrafo único, inciso IV, 314 e 334 do RIR/99) podem ter o incentivo fiscal da depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens (art.314), exatamente por se tratar de bens depreciáveis previstos em lei (art.307, inciso II), o que não ocorre com os recursos florestais.

Os custos de aquisição e formação de **recursos florestais destinados a corte**, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão, conforme se depreende do art.334 do RIR/99. E, de acordo com o art.307, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99, "***Não será admitida quota de depreciação referente a bens para os quais seja registrada quota de exaustão***".

Quando o legislador quis **excepcionalizar** a regra contida no art.307, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99, para incentivar a exaustão, o fez mediante legislação específica consolidada no art.331 do RIR/99 (**Exaustão Mineral Incentivada)** e não o fez em relação aos recursos florestais. **A previsão de um incentivo especifico em relação à exaustão comprova que os institutos têm tratamento distinto também por parte do legislador tributário e não apenas em relação à legislação comercial.**

A Recorrente, reportando-se ao art.314 do RIR/99 (MP 2.159/2001, art.6º), diz que quando a lei desejou fazer a ressalva, fez de forma expressa, quanto a "terra nua".

A ressalva feita à "terra nua", no art.314, seria considerada desnecessária, portanto mero reforço legislativo, haja vista que conforme o art.307, parágrafo único, inciso I, do RIR/99, por determinação legal - Terrenos - já são considerados bens não depreciáveis: "***Não será admitida quota de depreciação referente a terrenos*"**.

Portanto, não é crível que a ressalva "terra nua", expressa no art.314 do RIR/99, tenha o condão de abranger, por decorrência, o benefício da depreciação integral a outros ativos que podem ser beneficiados pela amortização ou exaustão ou incluir bens não depreciáveis, como pretende a Recorrente em relação a "Recursos Florestais" (que não são bens que podem ser depreciados a teor do art.307, inciso II e parágrafo único inciso IV, retro-transcritos).

Enfim, com base nos dispositivos legais, consolidados no RIR/99: Arts. 58, VI, 305, 307, parágrafo único, IV, e 334; e, art.6º da MP nº 2.159-70/2001, é possível afirmar que os bens do ativo imobilizado (máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utilitários rurais, etc., sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso), exceto a terra nua, quando destinados à produção, podem ser depreciados, integralmente, no próprio ano-calendário de aquisição (RIR/1999, art. 314).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente alega divergência jurisprudencial em relação à dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição, que incluiria a amortização/exaustão de recursos florestais. Para tanto indica os acórdãos n° 101-94.957 e 104-19.138 que entende divergentes ao acórdão recorrido, assim ementados:

> Acórdão nº 104-19.138 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.
>
> Acórdão nº 101-94.597 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.

Esses mesmos acórdãos já foram mencionados no Processo no 10850.001767/2005-11, do qual resultou a decisão prolatada no acórdão n° 1101-00.334, de 04/08/2010, da lavra da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, com a seguinte ementa:

> ATIVIDADE RURAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL.
>
> O beneficio fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização.

Por considerar pertinente transcrevo os seguintes fundamentos do voto condutor do mencionado acórdão, que também adoto como razão de decidir:

> "...
>
> O regime de depreciação não é determinado pelo grupo no qual o bem e contabilizado. No Ativo Imobilizado, vários elementos têm um período limitado de vida útil econômica, e a técnica contábil utiliza-se de três métodos para alocação deste custo nos períodos beneficiados pelo uso daqueles elementos: depreciação, amortização e exaustão. A depreciação, por sua vez, aplica-se aos *bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência* (art. 183, §2°, alínea "a" da Lei n° 6.404/76), o que não é o caso, por exemplo, dos terrenos, e também da terra nua, relativamente aos quais a técnica contábil não considera existir desgaste relevante que deva ser computado para fins de apuração do resultado.
>
> A impugnante entende que os princípios orientadores da contabilidade impõem a aplicação dos efeitos do *gênero a espécie*. Mas não observa que o gênero *Ativo Imobilizado* reúne bens em razão de sua destinação à *manutenção das atividades* da empresa, na forma do art. 179, IV da Lei n° 6.404/76, e não necessariamente os bens sujeitos à depreciação. Quanto a este aspecto, o gênero a ser considerado é o que reúne *bens físicos sujeitos a desgastes ou a perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, ao agrupar no Ativo Imobilizado bens tangiveis e intangíveis com aquelas características, o legislador lhes atribuiu efeitos semelhantes em razão da essência que os reúne, qual seja, sua destinação à *manutenção das atividades* da empresa, e isto significa que parcelas de seu valor poderão ser computadas no resultado formado em razão das atividades da empresa, mas não, necessariamente, que este cômputo se fará por meio de depreciação.

Na forma do já citado art. 183, §2° da Lei n° 6.404/76, o cômputo da perda de valor do ativo imobilizado também se fará por meio de amortização, no caso de *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*. Ainda, a perda de valor será levada ao resultado por meio de exaustão se decorrer da *exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.*

...

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 corno evitar a possível anulação dos resultados da atividade rural mediante dedução imediata de investimentos de grande monta, cuja essência subsistiria integra 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 edificados, 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 principio 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***."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, entendo que não se pode dar elastério ao art.6º da MP nº 2.159, de 2001 (art.314, RIR/99). De sorte que o benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, alcança somente bens sujeitos à depreciação e não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

Por todo o exposto, NEGO provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Esse é o meu voto.

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - Relator

(documento assinado digitalmente)

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20
16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET
O
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA