



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

Processo nº 10680.020361/2007-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-000.556 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2011
Matéria IRPJ/PREJUÍZOS/EXCLUSÕES
Recorrente ARCELORMITTAL BIOENERGIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Arcelormittal Bioenergia Ltda (nova denominação social de Arcelormittal Energética Jequitinhonha Ltda, anteriormente denominada ACESITA ENERGÉTICA LTDA), teve contra si lavrado o Auto de Infração — Retificação de Prejuízo Fiscal de fls 04/10, por redução indevida do Lucro Real, a título de Exaustão Incentivada e Outras Exclusões, os custos de investimentos em florestas, nos seguintes valores:

Ano-calendário de 2002 - R\$ 8.370.866,70

Ano-calendário de 2003 - R\$ 9.937.709,35

Ano-calendário de 2004 - R\$ 11.882.551,88

Ano-calendário de 2005 - R\$ 29.044.787,61

Ano-calendário de 2006 - R\$ 22.232.183,31

Como enquadramento legal foi citado o artigo 250, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

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 nº257/02.

De fato, o artigo da IN citada corresponde ao art. 314 do RIR/99 (Medida Provisória nº1.749-37 de 1999, art. 5º) 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 benefício 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 consequência 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 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).

Com a impugnação de fls.336/374 têm-se as seguintes argumentações:

"Para a empresa, a questão se resume em saber se poderia ter dado o mesmo tratamento dos investimentos na plantação (exaustão) que o artigo 14 da IN SRF 257/02 dá para a depreciação. Enfim, se a lógica do incentivo da aceleração de reconhecimento dos investimentos, por sua finalidade, se aplica não somente à depreciação, mas também à exaustão e a amortização.

Defende a improcedência do lançamento, alegando que o legislador, ao instituir a Lei nº 8.023/90, permitiu a antecipação das despesas na formação da lavoura no mesmo ano de sua formação já que, seja pela depreciação, amortização ou exaustão os ativos diminuem o valor no decorrer de sua vida útil.

Transcreve o § 2º, alíneas "a", "h" e "c", do artigo 183 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), para afirmar que não nega que os conceitos de depreciação, exaustão e amortização são distintos, mas visam um único fim: registrar as perdas dos bens e direitos que integram o ativo imobilizado durante o período em que os mesmos beneficiam a produção.

Esta é a primeira premissa a ser fixada: amortização, depreciação e exaustão têm a mesma finalidade contábil e fiscal.

Com o intuito de amenizar a carga fiscal sobre a empresa beneficiária, foi criada a chamada depreciação acelerada, buscando antecipar o reconhecimento de parcelas dedutíveis e, por consequência, postergar o tributo incidente sobre a renda.

O entendimento que deve prevalecer é de que o artigo 12, § 2º, da Lei nº 8.023, de 1990, deve ser aplicado de maneira indistinta, quer os dispêndios se sujeitem à depreciação, quer à amortização ou exaustão. Em abono do argumento, cita-se decisão do conselho de contribuintes para concluir que nela foi reconhecida a irrelevância de eventual diferença entre depreciação e exaustão, permitindo a depreciação integral do custo como encargo no próprio ano de aquisição. Como a Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, traz a mesma redação da Lei nº 8.023, de 1990, a ela aplica-se idêntico raciocínio. A distinção, que é a base do entendimento do fisco, fica afastada.

Transcreve o Parecer Normativo CST nº 18/79 e argumenta que não seria lógico distinguir o termo depreciação constante do artigo 314 do RIR/99 apenas para um tipo de propriedade rural, portanto, pode-se concluir que na imprecisão

técnica do legislador, o que se desejou foi o incentivo à atividade rural, o que inclui a depreciação, a amortização e a exaustão.

Confirmando o raciocínio acima, alega que a Instrução Normativa nº 257/02, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, em momento algum toca no assunto exaustão, demonstrando que a utilização do termo depreciação abarcaria o incentivo dado à área rural.

Encerrando a defesa, a impugnante, discordando da autuação, requer que seja cancelado o Auto de Infração.”

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/BHE, Acórdão 02-22.906 de 09/07/2009, fls. 378), julgou procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

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

Exercícios: 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.”

É o relatório.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Em síntese repete as argumentações da impugnação, cabendo ressaltar:

I - amortização, depreciação e exaustão têm exatamente a mesma finalidade contábil e fiscal e todas atingem bens e direitos que integram o ativo imobilizado;

II- Especificamente no que tange à atividade rural, a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990 introduziu benefício fiscal específico para o setor rural, segundo o qual os bens do ativo imobilizado seriam depreciados integralmente no ano de sua aquisição. Cabem duas 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?

Não obstante a revogação do citado art. 12 da Lei nº 8.123/90 (pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95), a depreciação integral foi posteriormente restabelecida com a edição da Medida Provisória nº 2.159-70/01.

Cita em prol de sua argumentação acórdãos deste Conselho e Solução de Consulta.

Inicialmente, cumpre reproduzir a exata dicção legal, em que o recorrente se esteia para sustentar o registro como despesa de depreciação dos gastos com a formação de recursos florestais, atualmente, artigo 6º. da Medida Provisória 2.159-70, de 2001, *in 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.

Conforme citado na defesa há jurisprudência administrativa que corrobora sua tese, da mesma forma como existem de forma contrária.

No caso, tomo de empréstimo trechos da bem fundamentada decisão que extraio do Acórdão 1201-00.420, em julgado de 24/02/2011, da safra do eminente Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que a seguir transcrevo:

“A Lei nº 6.404/76, assim dispõe em seu art. 183:

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

(...)

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

(...)

§ 2º A diminuição 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 desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

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

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

Constatamos, portanto, que o conceito de depreciação não é meramente contábil. É jurídico, pois está consagrado num dos principais diplomas normativos do direito comercial e não abarca a situação descrita. Esta enquadra-se no conceito legal de exaustão.

Não é razoável que o legislador, a despeito do uso consagrado dos termos depreciação e exaustão nas searas técnicas, mas também por inúmeros diplomas legais de cunho privado e tributário, tenha desejado alterar esses conceitos para imprimir maior amplitude a favores fiscais.

Também não me aparenta que seu intento tenha sido o de abarcar a exaustão e a amortização, mas por mero descuido tenha adotado apenas a flexão de depreciação.

Ademais, trata-se nitidamente de um benefício, o qual, portanto, deve ser interpretado restritivamente.”

Em reforço desta tese, destaco, ainda, excertos da Solução de Divergência Cosit nº.12, de 07 de agosto de 2003, a saber:

“6. O incentivo estava previsto, inicialmente, no § 2º do art. 12 da Lei 8.023, de 1990, nos seguintes termos:

Art. 12...

(...)

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

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. 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 valor 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.”

Acompanhando as interpretações conforme acima transcritos, minha convicção é na direção de 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.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator