



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

Processo n° 10680.020362/2007-43
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.800 – 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria CSLL
Recorrente ARCELORMITTAL BIOENERGIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

EXAUSTÃO. RECURSOS FLORESTAIS. MP 2.159-70/2001, ART. 6º.
INAPLICABILIDADE.

É inaplicável o artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, aos recursos florestais, considerando que sua perda de valor submete-se à exaustão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira

Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de CSLL quanto aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, com a imposição de multa de ofício de 75% (fls. 5/12- volume 1). Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18):

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.

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, conforme acórdão ementado da forma seguinte (363/370 - volume 2 - PDF 146):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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 amortização nem a exaustão de recursos florestais.

Lançamento procedente.

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado (fls. 453/461):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

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.

Considerando a publicação de acórdão no diário oficial em 26/01/2012, a contribuinte interpôs recurso especial em 10/02/2012, alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito **da possibilidade de aplicação do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70/2001 quanto à exaustão de recursos florestais** (fls. 503). Nesse sentido, apresentou os seguintes acórdãos paradigmas:

(i) 104-19138 (Processo Administrativo nº 10865.000415/98-17), no qual se decidiu que "*As regras contábeis que impõe a contabilização do investimento na formação da lavoura canavieira no 'Ativo Imobilizado', não obstam a apropriação da totalidade do custo no próprio ano dos dispêndios*" e

(ii) 101-94597 (Processo Administrativo nº 10865.001044/97-91), constando deste acórdão que "*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*".

Sendo formalmente intimada em 14/03/2012 (fls. 466), a contribuinte reiterou razões de recurso especial em petição apresentada em 26/03/2012 (fls. 470/489)

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 547):

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que a previsão legal de depreciação integral dos bens do ativo permanente no próprio ano de aquisição, por empresas que exploram atividade rural, estende-se à dedução integral dos gastos com a formação de culturas permanentes, que estariam sujeitas à exaustão. O acórdão recorrido, por seu turno, em sentido oposto, entende que a lei restringe a dedução integral aos bens suscetíveis de depreciação, não incluindo a amortização ou exaustão de recursos florestais.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela

recorrente. (...)

*Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, e tendo sido comprovada a divergência jurisprudencial argüida, nos termos acima examinados, **DOU SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.*

Os autos foram encaminhados à Procuradoria em 15/04/2013 (fls. 548), que apresentou contrarrazões em 24/04/2013 nas quais requereu seja negado provimento ao recurso

especial, em síntese, alegando que a Medida Provisória nº 2.159-70/2001 autoriza apenas a depreciação acelerada dos bens tratados pelo artigo 307, do RIR/99, não se submetendo a tal regime os bens do ativo fixo sujeitos à exaustão ou amortização. Nesse sentido, menciona a Solução de Consulta nº 86/2007, emitida pela 8ª Região Fiscal (fls. 549/557).

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial da contribuinte, eis que tempestivo e demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, adotando as razões de decidir da decisão que admitiu o recurso especial proferida pelo Presidente da Câmara.

Passo a enfrentar o tema cujo conhecimento foi devolvido a este colegiado: a possibilidade de aplicação do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70/2001 quanto à exaustão de recursos florestais.

A distinção entre depreciação e exaustão decorre inicialmente da interpretação do artigo 183, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.As.), que prescreve:

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

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

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

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

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

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

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) trata da exaustão de recursos florestais da forma seguinte:

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).

A legislação fiscal delimitou as condições de depreciação, como se observa dos artigos 305 a 323 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999). A depreciação poderá, portanto, ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, como explicita o artigo 305 do RIR:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou 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).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Nesse contexto, foi editada a Medida Provisória nº 2.159/2001, que em seu artigo 6º prevê a depreciação acelerada incentivada quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural:

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.

O dispositivo legal foi reproduzido no Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999), nos seguintes termos:

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).

Esta Turma da CSRF analisou o tema, em sessão de julgamento realizada em 03/02/2016, com composição similar à presente, decidindo à unanimidade que não se aplica o artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001 à **exaustão** de florestas. O acórdão restou assim ementado:

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. (Acórdão nº 9101-002.214, processo nº 10680.020361/2007-07)

Colaciono trecho do voto do Conselheiro Relator em tal precedente, Rafael Vidal de Araújo:

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 benefício fiscal previsto no dispositivo legal acima limita-se apenas à depreciação, não alcançando a amortização e nem a exaustão. (...)

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: (...)

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)

A Recorrente alega que o benefício 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 benefício 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 específico 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, retrotranscritos).

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 2.15970/2001, 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).

Diante de tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial** da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa