



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

**Processo n°** 10120.723532/2013-39  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.522 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPJ. Glosa de depreciação acelerada incentivada. Multa isolada sobre estimativas.  
**Recorrente** VALE DO VERDÃO SOCIEDADE ANÔNIMA AÇÚCAR E ÁLCOOL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro Antonio Bezerra Neto que negava provimento integral e o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório (Relator) que dava provimento apenas para afastar as

multas isoladas. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## **Relatório**

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por VALE DO VERDÃO SOCIEDADE ANÔNIMA AÇÚCAR E ÁLCOOL contra acórdão proferido pela 2ª Turma da DRJ/Brasília que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Goiânia, referentes ao IRPJ e a CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2008 a 2010, totalizaram o valor de R\$ 84.914.211,30. Tal autuação foi fundamentada: (i) na glosa de exclusões referentes à depreciação acelerada incentivada dos custos de formação de lavoura de cana-de-açúcar, bem como na glosa de adições referentes às respectivas reversões; (ii) na compensação indevida de prejuízos e bases negativas da CSLL recalculados como decorrência da primeira infração; e (iii) na imposição de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas em face das infrações anteriores.

### **Da autuação:**

**Em síntese, a autoridade fiscal assim descreveu o feito:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/04/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO  
Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) Foi constatado que, além dos bens do ativo permanente (caminhões/tratores) depreciados integralmente no período de janeiro/2008 a dezembro/2010, o contribuinte efetuou a depreciação acelerada incentivada, em percentuais variáveis a cada ano, dos custos incorridos com a formação das lavouras de cana-de-açúcar registrados em suas contas do ativo, conforme segue:

ANO	CUSTO DE FORMAÇÃO (R\$)	DEP. ACEL. INCENTIVADA (R\$)	PERCENT. INCENTIVADO
2008	58.055.690,74	26.194.074,01	45,12%
2009	79.714.900,88	39.857.450,44	50,00%
2010	67.394.592,82	67.394.592,82	100,00%

- b) De acordo com o item 5 do Parecer Normativo CST nº 18/79, os custos de aquisição e formação da cultura de cana-de-açúcar devem ser objetos de quotas de exaustão.
- c) O benefício da depreciação acelerada incentivada na atividade rural, previsto no artigo 314 do RIR/99, não se aplica à exaustão.
- d) Portanto, o contribuinte excluiu indevidamente, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os supramencionados valores a título de depreciação acelerada incentivada. Consequentemente, adicionou também indevidamente as respectivas reversões nos anos-calendário subsequentes. Tudo conforme segue:

ANO	EXCLUSÃO INDEVIDA (R\$)	ADIÇÃO INDEVIDA (R\$)	DIFERENÇA APURADA REDUÇÃO LUCRO (R\$)
2008	26.194.074,01	-	26.194.074,01
2009	39.857.450,44	5.238.814,81	34.618.635,63
2010	67.394.592,82	28.926.749,30	38.467.843,52

- e) As reversões referentes às depreciações aceleradas incentivadas efetuadas em anos anteriores não foram consideradas no cálculo do IRPJ e CSLL devidos porque foram aproveitadas em períodos não alcançados pela fiscalização.
- f) Devido à conversão em lucro do prejuízo e da base negativa da CSLL apurados em 2008, a fiscalização efetuou de ofício a compensação de saldos de prejuízos e bases negativas acumulados em anos anteriores. Por esse motivo, foram zerados os saldos existentes em 2008, o que redundou no seu indevido aproveitamento nos anos de 2009 e 2010. Como consequência, a fiscalização glosou todas as compensações de prejuízos e bases negativas que haviam sido efetuadas pelo contribuinte.
- g) Em face das infrações constatadas, a fiscalização refez a apuração das bases de cálculo mensais das estimativas e aplicou a multa isolada prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.

### **Da impugnação:**

Conforme relato da instância *a quo*, a empresa autuada apresentou os seguintes argumentos:

#### **- DA DEPRECIAÇÃO *VERSUS* EXAUSTÃO DO CULTIVO DE CANA**

Inicialmente, a impugnante enfoca considerações técnicas sobre o cultivo da cana-de-açúcar, trazendo à colação citações de especialistas da matéria, no afã de demonstrar o processo de formação da lavoura da espécie, e o porquê da mesma não se confundir com floresta, e, portanto, não se exaurir, mas sim se depreciar.

Destaca que a Lei nº. 6.404, de 1976, determina a aplicação de exaustão apenas a jazidas e florestas, trazendo a definição de floresta constante do Dicionário Jurídico de Maria Helena Diniz, para firmar a argumentação de que a plantação de cana-de-açúcar não se identifica como floresta, sendo, portanto, depreciável, e, neste sentido, valendo-se de citações legais da própria Lei nº. 6.404, de 1976, do Pronunciamento VIII do IBRACON, de lição de Sérgio de Iudicibus e outros, bem como citação jurisprudência do então 1º Conselho de Contribuintes, afirma ser pacífica a classificação dos recursos aplicados na formação da cultura canavieira no ativo permanente. Prossegue apoiando-se em lições de doutrinadores da Ciência Contábil para expor que exaustão e depreciação não se confundem, e, recorrendo à leitura do art. 307 do RIR/99, que define os bens sujeitos a depreciação, conclui que:

Este é o caso da cultura canavieira, em que o caule (colmo) é sucessivamente cortado, provocando o desgaste das touceiras/soqueiras, que permanecem intocadas subterraneamente, em situação diversa do que acontece nos bens sujeitos a exaustão, em que os mesmos são objetos da atividade-fim do explorador, tal como acontece nas jazidas de petróleo ou de minérios ou, ainda, na cultura de florestas para cortes comerciais.

Traz ainda a lume, em reforço ao seu entendimento, a Solução de Consulta Interna nº. 33, de 1987, a qual esclarece, com base no Parecer Normativo nº. 18, de 1979, que “o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação”. Invoca também Pronunciamentos do CPC, Deliberação da CVM, Resolução do CFC, doutrinadores da Contabilidade e jurisprudência administrativa, para sustentar o acerto do procedimento adotado e equivocadamente questionado pela autoridade lançadora.

#### **- DAS QUESTÕES PREJUDICIAIS AO MÉRITO**

A impugnante pondera que, caso não se entenda pelo cabimento das contestações ao mérito, há motivações de outra ordem para tornar o procedimento totalmente improcedente.

Em primeiro porque, ao considerar indevidas as exclusões, a autoridade fiscal deveria ter recomposto toda a apuração da base de cálculo dos tributos lançados, e não simplesmente tomar o valor da glosa como base dos lançamentos, desconsiderando inclusive as adições efetuadas a título de reversão de exclusões da mesma natureza feitas em anos anteriores. Aduz que, na ausência dessa

recomposição, há uma diferença a maior no lançamento da ordem de R\$ 55.058.147,41, conforme demonstra no Anexo I da impugnação.

Em segundo porque, se as exclusões seriam indevidas no exercício em que foram feitas, são cabíveis em períodos posteriores, e, assim, sendo, de acordo com o próprio entendimento da RFB (RIR/99, art. 273; PN CST nº. 57, de 1979 e PN Cosit nº. 2, de 1996, constituem postergação do pagamento do tributo para o período posterior ao que era porventura devido, conforme informa demonstrar no Anexo II, afirmando que o valor glosado é exatamente o montante adicionado ao longo do tempo, e, neste caso, por já recolhidos os tributos postergados, o que poderia ser cogitado seria a cobrança dos juros de mora, conforme expresso .

#### - DA CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES

Protesta contra a aplicação da multa de ofício com a multa isolada, que reputa de exigências concomitantes, porque as sanções possuem a mesma materialidade, o que é incabível, trazendo em seu auxílio lição de Marco Aurélio Greco, além de socorrer-se do disposto no art. 15 da IN SRF nº. 93, de 1997 e de jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, arrematando que admitir essa concomitância seria sancionar a contribuinte com penalidade de 150% reservada à prática de fraude, acusação que em momento algum constou da peça fiscal.

#### - DOS PEDIDOS DA IMPUGNANTE

Conclui a impugnação requerendo: (a) a insubsistência dos autos de infração, reconhecendo a correção do procedimento adotado pela impugnante na exclusão da depreciação incentivada; (b) caso assim não seja entendido, que sejam apreciadas as questões prejudiciais de mérito, nos termos do art. 28 do Dec. nº. 70.235, de 1972, reformando-se os lançamentos fiscais nos termos em que referido.

Finaliza protestando pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos, bem como pelo direito de ser notificada de da juntada de qualquer peça processual ou fato superveniente que venha a ocorrer nos autos, a fim de que possa se manifestar.

#### **Da decisão recorrida:**

A já mencionada 2ª Turma da DRJ/Brasília, ao apreciar a impugnação interposta, proferiu o Acórdão nº 03-53.374, de 26 de julho de 2013, por meio do qual decidiu pela total procedência do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CULTURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO *VERSUS* EXAUSTÃO.

O custo de formação de lavoura de cana-de-açúcar, por se tratar de cultura cuja capacidade de produção não se extingue com o primeiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, de acordo com o entendimento expresso pela RFB no Parecer

Normativo CST nº. 18, de 1979, sendo indevida a aplicação da depreciação incentivada acelerada de que trata o art. 314 do RIR/99, que não alterou os conceitos de depreciação e exaustão proclamados nos arts. 305 e 334 do mesmo RIR/99.

#### BASE DE CÁLCULO. RECOMPOSIÇÃO.

Na recomposição da base de cálculo não se podem considerar as reversões relativas a anos-calendário pretéritos, alcançados pela decadência, nos quais a empresa se beneficiou indevidamente da depreciação acelerada da cultura de cana-de-açúcar.

#### POSTERGAÇÃO. QUOTAS DE EXAUSTÃO.

Para que se cogite de postergação, é necessário que se conheça com precisão qual o valor dedutível em cada ano-calendário, a título de quota de exaustão, de modo a permitir o reazimento do cálculo do tributo devido em cada período.

#### MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA.

De acordo com a legislação de regência, são penalidades que resultam de fatos independentes a multa de ofício incidente sobre a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao final do ano-calendário e a multa isolada incidente sobre a falta ou insuficiência das estimativas mensais.

#### PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Determina a legislação processual tributária que a prova do sujeito passivo seja apresentada no momento da impugnação da exigência.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

#### LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido em relação ao IRPJ exigido a partir de infrações da mesma natureza.

Conforme atestado na ementa transcrita, além de não concordar com a tese da concomitância das multas, a instância *a quo* entendeu que os custos de formação da lavoura da cultura de cana-de-açúcar submetem-se à exaustão e não à depreciação. Por conseguinte, não seriam beneficiados pelo regime da depreciação acelerada incentivada previsto no artigo 314 do RIR/99. Fundamentou sua convicção naquilo que está expresso nos itens 5 e 6 do Parecer Normativo CST nº 18/79, na resposta à pergunta 019 do Capítulo XII (Atividade Rural) da publicação “DIPJ 2013 Perguntas e Respostas”, disponível na página da *internet* da RFB, e no subitem 5.6 da NBC T 10.14 (Aspectos Contábeis Específicos das Entidades Agropecuárias).

Ademais não acatou as questões prejudiciais pelos seguintes motivos: (i) a recomposição da base imponible reclamada pela impugnante implicaria em glosa de adições referentes às reversões de depreciações aceleradas incentivadas efetuadas nos anos-calendário de 2003 a 2006, os quais já haviam sido alcançados pela decadência; e (ii) não foi juntada prova adequada da postergação do pagamento.

### **Do recurso voluntário:**

Em seu recurso voluntário, a empresa autuada repete, de forma reordenada, os argumentos deduzidos na impugnação. Nada obstante, acrescenta as seguintes alegações:

1. Os julgadores valeram-se de sofismas e simples afirmações tecidas por contadores para acompanhar a autoridade fiscal. Suas afirmações foram desprovidas de quaisquer recursos técnicos e/ou justificativas que lhes dêem sustento.
2. Quanto à questão prejudicial da recomposição da base imponible, resta pacificado pela jurisprudência do CARF que a decadência diz respeito apenas àquelas hipóteses em que poderá acarretar a exigência de tributo.
3. Quanto à questão prejudicial da postergação do pagamento, a não aceitação desse argumento pelas autoridades julgadoras configura ofensa ao princípio da verdade material. Haveria que se ter determinado à autoridade autuante que demonstrasse os efeitos da postergação do pagamento ou anulasse o lançamento. Tivessem agido assim, teriam verificado que as despesas de depreciação, consideradas indevidas no exercício correspondente, foram (ou serão) adicionadas ao longo do tempo (até 2015). Nesse sentido, reproduz o demonstrativo das exclusões a título de depreciação acelerada incentivada efetuadas nos anos-calendário de 2008 a 2010, com as respectivas reversões adicionadas a partir de 2009 até 2015, inicialmente juntado no anexo II da impugnação (fls. 908). Alega, também, que não procede a negativa das autoridades julgadoras, justificada pela ausência de prova, porque as referidas exclusões constam das DIPJ entregues com a impugnação.

Ao final, requer o cancelamento do auto de infração. Caso assim não se entenda, solicita a apreciação das questões prejudiciais.

### **Da diligência:**

Em 24/09/2014, a extinta 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, desta 1ª Seção de Julgamento, por meio da Resolução nº 1102-000.280, reconhecendo o caráter prejudicial da questão levantada sobre a eventual postergação do pagamento, resolveu converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem, em consonância com os dispositivos do Parecer Normativo Cosit nº 2/96, apurasse se houve e em que medida se deu a efetiva postergação dos tributos lançados.

Como resultado do procedimento de diligência instaurado na unidade de origem, a mesma autoridade fiscal responsável pela lavratura do auto de infração elaborou o Relatório Fiscal de Diligência (fls. 1346 a 1358) no qual, resumidamente, tece as seguintes considerações:

- a) Os ajustes efetuados de forma extracontábil, a título de depreciação acelerada, utilizando percentuais de exclusão dos custos de formação das lavouras de cana-de-açúcar nos valores de 45,12%, 50,00% e 100,00%, respectivamente, em 2008, 2009 e 2010, foram feitos sem critérios técnicos que amparassem tais índices, uma vez que a empresa sempre entendeu que poderia efetuar, a cada ano, a depreciação acelerada incentivada de até 100,00% (integral) com amparo no artigo 314 do RIR/99.

b) Embora a fiscalização não tenha obtido um esclarecimento quanto aos índices utilizados pela empresa, este fato não se reveste de importância porque a recomposição das bases de cálculos anuais (glosas das exclusões e, por coerência, desconsideração das adições de suas reversões) foi baseada na circunstância de não haver previsão legal para a utilização do benefício da depreciação acelerada da lavoura canavieira.

c) Anexa aos autos o resultado da consulta ao extrato da empresa, retirado de suas DCTF, no qual constam todos os valores de IRPJ e CSLL declarados no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013. Fica evidenciado que foram apurados/declarados apenas os seguintes valores (estimativas mensais):

Mês / Ano	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Janeiro / 2010	672.561,04	357.340,05
Outubro / 2011	435.850,77	363.193,66
Novembro / 2011	662.331,23	337.174,65
Dezembro / 2011	2.048.562,67	687.389,56

d) Não há que se falar em postergação porque não houve pagamento/declaração dos vultosos débitos apurados pela fiscalização nos anos-calendário de competência posteriores. Relativamente aos recolhimentos de janeiro de 2010, houve o aproveitamento de ofício desses valores na apuração dos tributos devidos naquele ano-calendário.

e) Em 2011, segundo a DIPJ apresentada antes de iniciado o procedimento de fiscalização, a empresa continuava a excluir a depreciação acelerada incentivada. Quanto ao ano de 2012, ao final do procedimento fiscal, em 09/05/2013, não havia informações sobre a respectiva DIPJ, posto que ainda não havia sido encerrado seu prazo de entrega. Assim, com as informações/elementos que a fiscalização detinha à época da ação fiscal, estava clara a manutenção daqueles ajustes indevidos. Se a empresa fosse ou pudesse ser fiscalizada em períodos posteriores, certamente, haveria que se apurar mais IRPJ e CSLL a pagar pelos mesmos motivos que levaram à autuação em 2008, 2009 e 2010. Não havia recolhimentos, nos anos fiscalizados ou posteriores, compatíveis com os débitos lançados. Portanto, a fiscalização não vislumbrou, nem poderia vislumbrar, tal postergação, porque ela simplesmente não havia ocorrido nem veio a ocorrer posteriormente.

f) Com a diligência, foi possível conhecer as retificações das DIPJ e LALUR efetuadas pela empresa em momentos posteriores ao encerramento da fiscalização. O que se depreende é que houve reduções tanto das exclusões quanto das reversões (adições), mas manteve-se a diferença entre elas, de forma que não fosse apurado aumento do IRPJ e CSLL a recolher. Portanto, não há que se falar em postergação de pagamento, seja com os ajustes efetuados no decorrer da fiscalização, seja nos ajustes efetuados após encerrado o procedimento fiscal.

g) Em relação a 2011, ao efetuar a exclusão da depreciação acelerada incentivada em montantes superiores à reversão dos valores excluídos nos anos anteriores, a empresa continuou reduzindo substancialmente o valor do IRPJ e CSLL devidos, não tendo ocorrido, de modo algum, postergação de pagamento.

h) Em relação a 2012, foi possível constatar que houve reversão da depreciação acelerada incentivada promovida no ano-calendário de 2011. Mas, não houve reversão de qualquer valor relativo aos valores excluídos nos anos de 2008, 2009 e 2010.

Intimada a se manifestar sobre o relatório da diligência, a recorrente alegou que: (i) a autoridade diligenciante fundamentou seu entendimento de que não houve postergação de pagamento em simples lançamentos extracontábeis; (ii) os argumentos da diligência violam o princípio da verdade material; (iii) a autoridade deveria ter procedido ao cálculo dos efeitos da postergação do pagamento até o ano do lançamento ao invés de novamente discorrer acerca da suposta impossibilidade de a empresa se valer do benefício da depreciação acelerada; e (iv) conforme demonstrado na impugnação, o valor da exclusão glosada é exatamente o montante já (e que será) adicionado ao longo do tempo até o ano base de 2015.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A recorrente traz à baila duas questões que entende serem prejudiciais ao mérito da questão principal a ser julgada, qual seja, a possibilidade de a cultura canvieira ser beneficiada pelo regime da depreciação acelerada incentivada.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López, em sua obra de referência sobre o tema do processo administrativo fiscal (*Processo Administrativo Fiscal Comentado*, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2010, p. 423), classificam as questões preliminares (em sentido amplo), também denominadas prévias, em preliminares (em sentido estrito) e prejudiciais. As primeiras, de direito processual, dizem respeito aos pressupostos processuais ou às condições da ação. As segundas, de direito material, interferem no mérito da questão principal. Distinguem-se pelo fato de que as questões preliminares (em sentido estrito) impedem o julgamento do mérito, enquanto que as questões prejudiciais tornam despicienda a apreciação do mérito.

Ambas, portanto, devem ser conhecidas e decididas previamente, pois que, uma vez resolvidas em favor de quem alega, dispensam o exame da(s) questão(ões) de mérito.

Foi com essa perspectiva que, na sessão realizada em 24/09/2014, a extinta 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, desta 1ª Seção de Julgamento, por meio da Resolução nº 1102-000.280, resolveu converter o julgamento em diligência. No caso, se constatada a postergação de pagamento alegada pela recorrente, a análise da questão principal poderia ser dispensada ou, pelo menos, atenuados seus efeitos se a fiscalização conseguisse identificar em que medida

houve a postergação a fim de se quantificar o montante de tributos que deveria ser excluído da autuação.

Nada obstante, a diligência apurou que as reversões das exclusões efetuadas nos períodos posteriores foram absorvidas por novas exclusões (sempre motivadas pela mesma interpretação, qual seja, a depreciação acelerada incentivada). Em outras palavras, a manutenção do comportamento (supostamente infracional) da empresa era tal que, nos períodos seguintes, as reversões correspondentes às exclusões dos períodos anteriores não chegava a proporcionar tributos devidos porque novas exclusões eram desencadeadas. Destarte, os poucos pagamentos efetuados referentes aos anos-calendário posteriores aos lançados, tão somente a título de estimativas (cf. fls. 1357 e 1358), no intervalo que antecedeu ao início do procedimento fiscal, não podem ser considerados como aptos para ensejar a postergação alegada. Isso porque se referem à satisfação dos montantes apurados nos respectivos períodos de apuração, os quais, pelas razões expostas, não são resultantes de uma reversão do suposto comportamento infracional.

Não se pode perder de vista que o procedimento fiscal teve como foco os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Iniciou-se em 23/02/2012 e foi concluído, com o lançamento, em 09/05/2013. Tudo que a autoridade fiscal podia considerar, em termos de postergação de pagamento, eram os tributos pagos "espontaneamente" até o início da fiscalização. Nesse sentido, é preciso o comando do item 6.1 do Parecer Normativo Cosit nº 2/96, que trata da postergação de pagamento em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesa, *verbis*:

*6.1 Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.*

Confira-se entendimento semelhante proferido no seguinte julgado:

*DEPRECIÇÃO ACELERADA. EXCLUSÃO INDEVIDA. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*A redução do lucro real de um período-base, pela exclusão indevida da despesa de depreciação acelerada, sem que haja a efetiva demonstração do pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, não é considerada postergação de pagamento, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes com os devidos encargos legais.*

*(Acórdão 1202-00.390)*

Ademais, eventuais pagamentos efetuados em momentos posteriores, mesmo em situações nas quais as reversões perpetradas se refiram aos anos fiscalizados e não tenham sido absorvidas por novas exclusões, não possuem o condão de caracterizar postergação dos tributos lançados.

Nessa mesma seara do foco nos anos-calendário fiscalizados, não se pode também acolher a outra alegação prejudicial, a saber, a necessidade de recomposição das bases imponíveis para retirar as reversões das exclusões atinentes a períodos anteriores aos lançados. Como já ressaltado pela instância *a quo*, essas reversões revelam que a empresa havia se beneficiado do regime das depreciações aceleradas incentivadas em anos-calendário não alcançados pela fiscalização. Assim, independentemente da possibilidade de utilização desse benefício, o fato é que a empresa efetivamente antecipou as despesas que foram posteriormente revertidas. Diante da impossibilidade de a fiscalização retroagir aos períodos fulminados pela decadência, proceder como pretende a recorrente significaria permitir uma segunda dedução das despesas antecipadas.

Para confirmar esse raciocínio, é só constatar que a fiscalização, relativamente às despesas antecipadas glosadas, subtraiu as correspondentes reversões das bases imponíveis em períodos subsequentes que também foram alcançados pelo lançamento.

Nem se pode invocar que se está a atribuir dois pesos e duas medidas. As razões para a atribuição de tratamentos distintos (um excludente e outro includente) às reversões nas duas questões prejudiciais estão bem claras. Quando se refuta as reversões como fundamento para a existência de postergação de pagamento nos períodos futuros, isso se faz porque se constatou que a manutenção da conduta supostamente infracional (consubstanciada pelas novas exclusões) impede que os pagamentos verificados possam ser justificados por aquelas reversões. Por outro lado, quando se refuta a retirada das reversões das bases imponíveis, isso se faz porque a empresa já havia antecipado as correspondentes despesas.

Passemos, então, às questões de mérito.

Quanto à possibilidade de a cultura canavieira ser beneficiada pelo regime da depreciação acelerada incentivada, a recorrente empreende um grande esforço argumentativo para enquadrar a situação fática nos contornos do benefício fiscal inserido no artigo 314 do RIR/99. Confira-se, assim, o conteúdo desse dispositivo:

*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).*

Nesse sentido, a recorrente considera que a lavoura canavieira faria parte dos "bens do ativo permanente imobilizado", "adquiridos" por pessoa jurídica que explore atividade rural, "para uso nessa atividade". Traz à colação diversas opiniões e pronunciamentos que, de alguma forma, rechaçam a inclusão da cultura da cana-de-açúcar no conceito de floresta e propugnam por sua classificação contábil como bens do ativo permanente sujeitos à depreciação.

A fiscalização, por sua vez, entende que a cultura canavieira deve ser tratada, na conformidade do item 5 do Parecer Normativo CST nº 18/79, como as florestas ou plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem no primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo até um segundo, ou até um terceiro corte. Ou seja, seus custos de formação devem ser objeto de quotas de exaustão e não podem ser alcançados pelo benefício previsto no artigo 314 acima transcrito, o qual se circunscreve à hipótese da depreciação. A DRJ, mesmo depois de analisar as razões da impugnação, manteve o entendimento da fiscalização. Acrescentou que a visão da Receita Federal sobre o tema está corporificada na resposta à pergunta 019 do Capítulo XII (Atividade Rural) da publicação “DIPJ 2013 Perguntas e Respostas”, disponível na página da *internet* da RFB.

A meu ver, o que importa é notar que o benefício fiscal veiculado no artigo 314 do RIR/99 não alcança essa situação mesmo que aquela cultura possa ser contabilmente classificada como bem do ativo permanente sujeito à depreciação.

Explico.

A possibilidade de depreciar um bem do ativo permanente integralmente no próprio ano de aquisição não é uma circunstância normal das regras de apuração do lucro de uma empresa. Por isso, diz-se que ela configura um verdadeiro benefício fiscal.

Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global<sup>1</sup>. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Tratando-se de benefício fiscal, diria que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios<sup>2</sup>.

Nessa trilha, quando a lei permite a depreciação acelerada de um bem do ativo permanente, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo da regra-matriz de incidência.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

<sup>1</sup> Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23.

<sup>2</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

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

(...)

*II - outorga de isenção;*

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

Nesse contexto, há que se indagar se a lavoura canavieira poderia realmente se enquadrar como um bem "adquirido para uso na atividade rural".

Não no meu entendimento.

Está muito claro que o legislador pretendeu conferir o benefício aos bens "adquiridos" e que servem "para uso na atividade rural". Essa conjugação de termos não permite inferir que o benefício se estende a toda uma plantação de cana-de-açúcar, de onde se extraem os próprios insumos da atividade rural, mas, sim, aos bens utilizados como apoio ("para uso") dessa atividade. A título de exemplo, pode-se citar os veículos, ferramentas e máquinas comumente utilizados na agricultura.

Demais disso, prefiro a orientação seguida por boa parte da jurisprudência dessa Casa que não concorda com a classificação contábil da cultura canavieira como bem do ativo permanente sujeito à depreciação, preferindo submetê-la ao regime da exaustão (para não falar da amortização, já que, afinal, as despesas para a formação da cultura canavieira parecem possuir certa semelhança com a ideia de despesas pré-operacionais que, pelos critérios contábeis vigentes antes da convergência às normas internacionais, deveriam ser apropriadas no ativo diferido).

Nesse sentido, veja-se os seguintes julgados:

*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.*

(Acórdãos 1301-000.556 e 1301-00.647)

*Os valores registrados como ativo pela formação de florestas podem ser baixados como despesa na medida da exploração destes recursos; fato legalmente qualificado como exaustão. Tais inversões financeiras não formam ativos passíveis de sofrer depreciação e, por conseguinte, não compõem a base para determinação de incentivos fiscais promovidos por meio de depreciação acelerada incentivada.*

(Acórdão 1201-00.420)

Portanto, mantenho as glosas referentes aos custos de formação de lavoura de cana-de-açúcar e, nesta conformidade, a infração reflexa referente às compensações indevidas de prejuízos e bases de negativas da CSLL.

Quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

#### A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*<sup>3</sup>:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

<sup>3</sup> Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”*

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.*

*§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”*

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as **antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:**

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.*

1. *“É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).*

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

*(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)*

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.*

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:*

*REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”*

*(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)*

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada

obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

*“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.*

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

*“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.*

*Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...)”*

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

*“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”*

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

*“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).*

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

*“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:*

*(...)*

*§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”*

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente

paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

#### CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o

mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

*“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*

*Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)*

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, **senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também**

porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por exclusão, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado apenas para afastar as multas isoladas sobre estimativas.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, divirjo em relação ao não reconhecimento do incentivo da depreciação incentivada em relação à cultura da cana-de-açúcar.

De fato, há decisão do CARF desfavorável à pretensão da defesa. Cito, nesse sentido, o acórdão nº 103-18.812, de 20/08/1997:

*IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem 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.*

Todavia, há também decisão favorável, como o Acórdão nº 1202-000.795, de 12/06/2012:

*ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.*

As razões do Acórdão podem ser identificadas no seguinte trecho do voto condutor:

*Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o*

*próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.*

*Como bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.*

Tenho para mim que a posição adotada é a correta. Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido. É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. Não é o caso da cana-de-açúcar. A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta a crescer e a proporcionar novas colheitas. Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso.

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado