



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

Processo nº 10120.723532/2013-39
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.017 – 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria DEPRECIAÇÃO. LAVOURA CANAVIEIRA. CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALE DO VERDÃO SOCIEDADE ANÔNIMA AÇÚCAR E ÁLCOOL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

DISPÊNDIOS NA FORMAÇÃO DA LAVOURA CANAVIEIRA. EXAUSTÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão e não à depreciação. Portanto, não se beneficiam do incentivo da depreciação rural acelerada, razão pela qual não podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

DEPRECIAÇÃO. PROJETOS FLORESTAIS DESTINADOS AO APROVEITAMENTO DE FRUTOS. EXAUSTÃO. RECURSOS FLORESTAIS DESTINADOS A CORTE.

O termo "florestais" presente nos artigos 307 (depreciação) e 334 (exaustão) do RIR/99 deve ser interpretado de forma abrangente, ou seja, aplica-se não apenas a floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação. A depreciação de bens aplica-se apenas àqueles que produzem frutos, que consistem em estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor. Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre do aproveitamento de frutos (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a exaustão.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente,

cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora) e Luís Flávio Neto, que conheceram parcialmente do recurso, apenas em relação à depreciação. No mérito, acordam em dar-lhe provimento (i) em relação à depreciação, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; e (ii) em relação à multa isolada, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andre Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de **Recurso Especial (E-fls. 1438 ss.)** interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do **Acórdão n. 1401-001.522 (E-fls. 1413)**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que (i) tratou os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, como sujeitos à depreciação e não à exautão, pondendo assim integrarem o benefício da depreciação

acelerada incentivada, e (ii) entendeu inaplicável a cumulação de multas isolada e de ofício, diante do caráter antecipatório das estimativas cuja ausência de recolhimento deu origem à primeira delas.

Com efeito, para a descrição dos fatos e movimentos processuais registrados nesses autos, aproveita-se o detalhado relatório produzido no acórdão recorrido:

“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:

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:

(...)

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:

(...)

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 DEPRECIACÃO 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 canadeaçúcar 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 canadeaçúcar, 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 expresse .

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, reformandose 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 0353.374, 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 CANADIAÇÚCAR. DEPRECIAÇÃO VERSUS EXAUSTÃO.

O custo de formação de lavoura de canadeaçúcar, 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 anoscalendário pretéritos, alcançados pela decadência, nos quais a empresa se beneficiou indevidamente da depreciação acelerada da cultura de canadeaçúcar.

POSTERGAÇÃO. QUOTAS DE EXAUSTÃO.

Para que se cogite de postergação, é necessário que se conheça com precisão qual o valor dedutível em cada anoscalendário, 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 anoscalendário 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

Anoscalendário:

2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplicase 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 canadeaçúcar 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 impositiva reclamada pela impugnante implicaria em glosa de adições referentes às reversões de depreciações aceleradas incentivadas efetuadas nos anoscalendário 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 1102000.280, 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

circunstancia 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):

(...)

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

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/escalonário 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.”

Como adiantado, o **Acórdão n. 1401-001.522 (E-fls. 1413 ss.)**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, sob a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2008, 2009, 2010

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO 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”

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou **Recurso Especial** (E-fls. 1438 ss.) tendo como objeto os dois pontos julgados, quais sejam, o tratamento dos recursos aplicados na lavoura canavieira como exaustão e a possibilidade de concomitância entre multas de ofício e isolada pela ausência de recolhimento de estimativas, recepcionado integralmente pelo **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 1544 ss.).

Cientificada a contribuinte apresentou **contrarrazões** (E-fls. 1479 ss.), chamando a atenção, em princípio, para a impossibilidade de conhecimento do recurso em razão da (i) ausência de cotejo analítico e (b) inaplicabilidade do paradigma que vai de encontro à súmula CARF 105, e, no mérito, sustenta o tratamento de depreciação aos recursos aplicados na lavoura e a impossibilidade de concomitância das multas.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Com relação à divergência apontada quanto à possibilidade de concomitância entre as multas isolada e de ofício, considerando a existência da Súmula CARF n. 105, que dispõe que “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”, entende-se imprestável, nos termos da regra regimental mencionada, o paradigma apresentado por contrariar esse enunciado sumular, uma vez que não se faz distinção entre o período autuado (no caso, 2008 a 2010).

No que se refere à alegação da recorrida de ausência de cotejo analítico, afasta-se esse posicionamento, por entender pela suficiência da contraposição realizada.

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER PARCIALMENTE o Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas no que se refere ao tratamento fiscal dado à lavoura canavieira, se de exaustão ou depreciação.**

MÉRITO

I. Sujeição da lavoura canavieira ao tratamento de depreciação

Com autorização da legislação que rege o processo administrativo fiscal e por refletir o meu entendimento sobre a matéria em julgamento, adoto como razão de decidir o voto da Conselheira Cristiane Silva Costa no acórdão n. 9101-002.981, que acompanhei na última sessão de 06 de julho de 2017:

“A depreciação distingue-se da exaustão por força 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.

Modesto Carvalhosa trata de depreciação e exaustão da forma seguinte, em comentários ao artigo 183, da Lei das S.As.:

Tanto a depreciação quanto a exaustão registram a diminuição do valor de bens físicos. A natureza desses bens é que distingue as duas modalidades de encargos: a) depreciase um ativo que é objeto de uso; b) constitui-se o fundo de exaustão para um ativo que se esgota à medida que ele o próprio

ativo é transformado em matéria prima. (...)

É interessante reiterar que tanto o item V deste art. 183 como o seu §2º consideram a amortização e a exaustão como diminuição do valor de elementos do ativo imobilizado.

Isso significa dizer que a Lei inclui no imobilizado as florestas destinadas a corte e comercialização, assim como os direitos com prazo de utilização determinado. (...)

Podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. (...)

O fundo de exaustão tem por objeto recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (...)

O valor da quota de exaustão constituída no exercício variará em função do volume de minerais ou de madeira extraída no período, pois será determinado tendo em vista o volume da produção do ano e a sua relação com a possança conhecida da mina, ou a dimensão da floresta explorada, ou ainda em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração. (Comentários à Lei das S.As., volume 3, , 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 2014 grifamos)

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 1.749/99, de 1999, art. 5º).

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) reproduziu o artigo 6º, da Medida Provisória nº 2158, alterando o apenas para mencionar o artigo 58, para definição da atividade rural. Prevê o artigo 58, do RIR/1999:

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

I a agricultura;

II a pecuária;

III a extração e a exploração vegetal e animal;

IV a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente material prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

O artigo 58 tem fundamento na Lei nº 8.023/1990, com redação alterada pela Lei nº 9.250/1995, que define a atividade rural:

Art. 2º Considerase atividade rural:

I a agricultura;

II a pecuária;

III a extração e a exploração vegetal e animal;
IV a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
V a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente material prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.
(Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

Passo à apreciação do único tema objeto de recurso especial: a sujeição da Cana de açúcar à depreciação acelerada.

Em caso similar (processo nº 10835.720015/201432, acórdão 9101002.799), pronunciei meu entendimento sobre a submissão da cana de açúcar à depreciação e, assim, a possibilidade de depreciação acelerada incentivada. Destaco trecho daquele acórdão, que adoto como razões de decidir no presente processo:

O primeiro Parecer Técnico apresentado foi elaborado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA/ESALQUSP, fls. 489/499 – PDF 2), do qual destaco trecho relevante ao julgamento deste processo:

“De fato, do ponto de vista morfológico, a canadeaçúcar é basicamente constituída por uma parte aérea, representada por colmos e folhas, e por uma parte subterrânea relativa ao sistema radicular. Nesse sentido, a colheita da canadeaçúcar limitase exclusivamente à parte aérea da planta, ou seja, ao corte dos colmos produzidos, que, na realidade, correspondem aos seus frutos. Note-se que é nos colmos que a cana armazena o caldo e nele os excedentes de açúcares produzidos no processo da fotossíntese, os quais, após extraídos por meio da moagem, serão utilizados na fabricação do açúcar e de etanol. Entendase que a parte subterrânea, usualmente denominadas soqueiras, tem como o primordial promover a rebrota da parte aérea após cada uma das colheitas. Portanto, à luz dos fatos mencionados, fica evidente o caráter perene desta cultura que se renova após cada uma das colheitas e permanece ativa, enquanto as condições edafoclimatológicas assim o permitirem.

Isso significa afirmar que o canavial não se esgota. Mesmo após a realização de diversos cortes, que, na prática, repitase, é a extração dos frutos, haverá a possibilidade de uma nova colheita no ano seguinte e assim sucessivamente. O vegetal não deixa de existir. (...) – fls. 494/495

A contribuinte apresenta, também, Parecer elaborado pela PricewaterhouseCoopers (fls. 500/517) tratando do tema e concluindo que “a Usina Alto Alegre tem o direito de usufruir o benefício da depreciação acelerada rural em relação aos custos com a formação da lavoura da cana-de-açúcar, nos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.15970/01”.

Consta, ainda, Parecer Técnico elaborado pela Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia (fls. 518/546 – PDF 31) no qual consta que “exaustão não é aplicável à cana-de-açúcar”.

Discorrendo sobre o tema, Misabeu Abreu Machado Derzi e Fernando Daniel de Moura Fonseca são precisos:

Como no caso da cana-de-açúcar a plantação não é extinta com o corte, mas permite sucessivas colheitas, a depreciação seria o instituto aplicável a este bem do ativo imobilizado. Com efeito, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz, de modo que não há que se falar em esgotamento do recurso, mas de perda de valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. (Depreciação Acelerada na Agroindústria – Questões Controvertidas, in 50 Anos do Código Tributário Nacional, São Paulo, Editora Noeses, 2016, fls. 935)

Vale transcrever, ainda, transcrever Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383/1995:

“Soluciono a consulta com base nos atos normativos inicialmente mencionados, respondendo à consulente que os canaviais (recursos financeiros aplicados na formação desta cultura), uma vez que são classificados no ativo imobilizado e destinados à produção, poderão ser totalmente depreciados no ano em que integrarem o seu ativo imobilizado”

A cana-de-açúcar, portanto, está sujeita a diversas colheitas e, por isso, seus frutos não se esgotam em cada uma destas colheitas.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte, reformando o acórdão recorrido para reconhecer a submissão da cana-de-açúcar à depreciação acelerada incentivada.”

Assim sendo, entende-se que se aplica à lavoura canavieira o tratamento de depreciação, podendo usufruir então dos incentivos aplicáveis, razão pela qual se anui com a interpretação do acórdão recorrido e a sua manutenção, para desconstituir o crédito tributário exigido.

Nesse sentido, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

II. Concomitância ente multas de ofício e isolada

Caso vencida no conhecimento, passo à analisar a matéria de mérito posta a julgamento, que se restringe à definição da possibilidade de cominação simultânea da multa isolada por não pagamento do IRPJ calculado com base no regime de estimativas mensais e a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo ao final dos anos calendário 2008 a 2010, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e II, b, da Lei n. 9430/96., com redação dada pela Lei n. 11.488/07:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

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.

(...)”

Muito embora o veículo introdutor dessa norma seja posterior à edição da Súmula n. 105, editada por este conselho no ano de 2004 e aplicável aparentemente de forma pacífica para os anos calendários até 2006, entende-se que a norma jurídica, enquanto significação que pode ser construída a partir do enunciado do artigo 44, II, b da Lei n. 9.430/96, em sua nova redação, não difere em sua substância daquela que deu origem à referida súmula e, portanto, continuaria a aplicá-la:

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. (grifou-se)

No entanto, ainda que assim não fosse, vale dizer, ainda que não houvesse súmula editada nesse sentido ou que se esteja referindo a períodos posteriores à mencionada alteração legislativa, a visão que se possui sobre o tema não se modificaria, pois, no posicionamento adotado, não se discorda da existência de dois fatos jurídicos distintos, embora ambos tendo como objeto central o não recolhimento do IRPJ e como obrigação o pagamento de multa pelo seu descumprimento. Entende-se cuidar, sim, de dois fatos jurídicos, porque quando se altera qualquer um de seus critérios, a exemplo do temporal, torna-se o fato diferente de um outro que não possua a mesma condição.

Ocorre que se vê proximidade tanto no objeto de suas hipóteses de incidência – originadas do descumprimento de normas que se referem à obrigação tributária de recolhimento do do IRPJ –, seja em caráter antecipatório ou definitivo, como na consequência imputada correspondentes às penalidades, diferenciadas sim pela grandeza considerada, nos diferentes incisos do mencionado artigo 44 da lei n. 9.430/96.

Vê-se como elemento de diferenciação, portanto, o caráter antecipatório da obrigação cujo descumprimento gera como consequência a imputação da multa isolada – como, afinal, se vislumbra em diversas regras da sistemática do Imposto sobre a Renda, a exemplo da substituição tributária que antecipa o pagamento no regime de retenção na fonte –, mas, uma vez se encerrando o período de apuração, tem-se a identificação precisa da base de cálculo do tributo devido e a determinação da multa efetiva pelo seu não recolhimento, não mais devendo prevalecer aquilo que era calculado com base em estimativas, assim como a multa pela não não pagamento neste regime.

O fato de se haver estimativas para o cômputo do IRPJ que será adiantado mensalmente não pode significar que a sua base de cálculo – ou seja, aquilo que juntamente com a hipótese de incidência diferencia um tributo, numa linha há muito ensinada por Rubens Gomes de Sousa – seja desvirtuada daquele montante que deve sofrer os necessários ajustes para se alcançar a renda objeto da competência da União Federal, o que muito provavelmente não é o que se encontra a partir, como o próprio nome sugere, das estimativas verificadas ao longo do período de apuração.

Daí porque não se considera a possibilidade de imputação de multas distintas sob a justificativa de possuírem diferentes bases de cálculo, quando se chega ao final do período e se identifica a efetiva base de cálculo do tributo e, então, se impõe uma multa pelo seu não recolhimento – ainda que isso pareça esvaziar o conteúdo do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96, a não ser para se penalizar quando a autuação ocorra no decorrer do período de apuração ou não gerar um tratamento não equânime entre os contribuintes que, diligentes, recolhessem o tributo antecipadamente, em relação aos que não procederiam a tal adiantamento e, ao final, verificando haver prejuízo fiscal ou saldo negativo, não se sujeitariam a qualquer penalidade.

Dizer ser o IRPJ no regime mensal recolhido sobre bases estimadas não infirma a proximidade substancial das obrigações, mas justamente confirma que, se se está tratando de adiantamento, apenas se pode estar estimando aquilo que ainda não foi

mensurado em caráter definitivo e que, o sendo, prevalece sobre as presunções efetuadas, assim como prevalece a multa pelo seu não recolhimento, por identificar-se, afinal, com a que pune igualmente o não recolhimento do tributo, mas de forma antecipada.

Por essa linha, não se precisaria também buscar no Direito Penal o princípio da consunção (vide acórdãos n. 9101-001.307, 1803-001.263, 9101-001.261), muito embora se coincidam quanto ao resultado alcançado, embora nesse caso não se possa sofrer as críticas de que não haveria previsão para aplicação da espécie na legislação fiscal.

De todo modo, esse é um dos argumentos que sustentam os precedentes administrativos da referida Súmula n. 105 do CARF, assim como as duas decisões que se encontram proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, retratadas por trecho do voto do Ministro Humberto Martins no REsp 1496354, do qual se transcreve trecho representativo, em que também se orientou o acórdão do AgRg no REsp 1499389:

“(…)

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave

abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

(...)"

Assim sendo, considerando-se a linha ora adotada ou os próprios fundamento dos precedentes da Súmula n. 105 do CARF, que neste caso se pautaram na compreensão da base de cálculo da multa isolada pela multa de ofício ou na aplicação do princípio da consunção, não se vê as alterações promovidas pela Lei n. 11.488 capazes de alterar tais circunstâncias e sustentar questionamentos quanto à aplicação da súmula a períodos posteriores a 2007, ano em que publicada a lei.

Portanto, além de se estar aplicando o entendimento da Súmula CARF n. 105 para se afastar a imputação da multa isolada mesmo fundamentada no artigos 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96., em função de sua concomitância com a multa de ofício prevista no inciso I do mesmo dispositivo, as razões para se decidir desta maneira caberiam ainda que não houvesse referido enunciado sumulado e que a autuação se refira a ano calendário posterior à Lei n. 11.488/2007.

Por essa razão, **voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional**, mantendo-se a decisão *a quo* no que diz respeito à extinção do crédito correspondente à obrigação principal/lavoura canavieira e à multa isolada exigida nos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Não obstante o substancial voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênia para discordar:

1) na admissibilidade, do exame efetuado para a matéria possibilidade de aplicação de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal acompanhada de multa de ofício;

2) no mérito, da apreciação realizada para as matérias (1) depreciação X exaustão para lavoura de cana de açúcar e (2) possibilidade de aplicação de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal acompanhada de multa de ofício.

Admissibilidade.

No exame de admissibilidade da matéria possibilidade de aplicação de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal acompanhada de multa de ofício, a Relatora entendeu ser aplicável a Súmula CARF nº 105 e por isso não deu seguimento ao recurso especial.

Ocorre os presentes autos tratam dos anos-calendário de 2008 a 2010, e a Súmula CARF nº 105 **não se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007**.

Conforme sítio do CARF, os acórdãos paradigmas que fundamentam a redação sumular são os Acórdãos nº 9101-001.578, de 24/01/2013; nº 9101-001.325, de 24/04/2012; nº 101-95.977, de 26/01/2007; nº 1103-00.277, de 04/08/2010 e nº 1201-00.732, de 07/08/2012, todos julgamentos efetuados tomando-se como perspectiva a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 **anterior** à nova redação dada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Portanto, não há que se falar em aplicação da súmula.

Nesse sentido, adoto as razões do despacho de admissibilidade de e-fls. 1465/1472, para conhecer da matéria.

Registre-se que o Colegiado já havia dado seguimento para a outra matéria, depreciação X exaustão para lavoura de cana de açúcar.

Passo ao exame do mérito.

Formação de lavoura de cana de açúcar. Depreciação x Exaustão.

O debate empreendido consiste em definir se os dispêndios para a formação de lavoura de cana de açúcar podem ser objeto de depreciação acelerada da atividade rural ou se submetem ao regime de exaustão.

O dispositivo normativo suscitado pela Contribuinte que permitiria a depreciação incentivada da lavoura de cana-de-açúcar é o art. 6º da MP nº 2.159-70/2001:

*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. (grifei)*

Por outro lado, entendeu a Fiscalização que os dispêndios na formação de lavoura de cana-de-açúcar contabilizados no ativo imobilizado estariam sujeitos à exaustão, portanto, fora do alcance do benefício em debate.

A princípio, entendo ter sido a questão bem delineada no voto proferido no Acórdão nº 1202-000.794, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner. Não obstante ter sido o voto vencido, discorre com precisão sobre a situação:

Resta agora perquirir sobre a questão da sujeição da cultura canavieira à depreciação ou à exaustão.

Depreciação e exaustão, ao lado da amortização, são conceitos distintos, não se confundindo, como se vê da legislação societária (Lei nº 6.404/76) abaixo:

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

[...]

§ 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 a 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.** (destaquei)

Dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, vale destacar o seguinte trecho da NBC T-10 - Atividades Agropecuárias, aprovada pela Resolução CFC 909, de 08.08.2001 (disponível em www.cfc.org.br):

0.14.4 — Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

a) temporárias: a que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e

b) permanentes: aquela de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

10.14.5.1 - Os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, **depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção**, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.

10.14.5.6 - A **exaustão** dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às **culturas permanentes**, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.

10.14.5.10 - Os custos de produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com tratos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e

b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício. (destaquei)

Nota-se, assim, que a contabilidade agrícola segregava os lançamentos entre os tipos de cultura existentes: temporária ou permanente. Culturas temporárias são arrancadas do solo na colheita e depois feito novo plantio, como arroz, feijão e milho, e o custo da plantação é contabilizado no Ativo Circulante. Por outro lado, culturas permanentes duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café e cana-de-açúcar. Nestes casos, os custos para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente Imobilizado e devem ser avaliados pelo montante que efetivamente representam dentro do patrimônio total da pessoa jurídica.

Com apoio nos estudos de José Sérgio Della Giustina na dissertação de mestrado "Um sistema de contabilidade analítica para apoio a decisões do produtor rural", apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, em 1995 (Disponível em

<http://www.eps.ufsc.br/disserta/giustina/indice/index.htm#index>), podem ser referidos exemplos claros de cada um dos institutos na atividade rural:

(i) por se tratar a depreciação da perda de eficiência ou capacidade produtiva de bens do Ativo Permanente que são úteis a mais de um ciclo de produção, estão sujeitos a ela a máquinas, tratores, animais reprodutores ou de trabalho, fruticultura, dentre outros;

(ii) por outro lado, estarão sujeitos as quotas de amortização os direitos adquiridos sobre bens de terceiros, traduzidos em Ativos Intangíveis, como direito de extração de madeira em floresta de propriedade de terceiros ou de gastos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício financeiro, incrementando o processo produtivo, registrados no Ativo Diferido, tais como: desmatamento, corretivos, etc.;

(iii) finalmente, considerando que, enquanto as propriedades físicas se deterioram física ou economicamente, os recursos naturais exauríveis se esgotam, na proporção em que são extraídos os recursos naturais, registra-se a exaustão deste recurso, uma vez que o esgotamento é a extinção dos recursos naturais e a exaustão é a extinção do custo ou do valor desses recursos naturais. Como esclarece o autor do estudo, in verbis: exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, a **cana-de-açúcar**, as pastagens artificiais etc. (destaquei)

Sob esse aspecto, distinguem-se claramente a cultura da cana-de-açúcar da fruticultura, por exemplo, haja vista que, neste caso, o aproveitamento econômico do bem não compromete sua existência, por se limitar à extração dos frutos, enquanto na exploração canavieira, o resultado econômico apenas se verifica com o sacrifício da própria planta, a qual se esgota e se torna imprestável após três ou quatro ciclos produtivos. Nesse caso, assim como nas florestas ou jazidas minerais, ocorre o esgotamento do próprio recurso natural com o passar do tempo.

Como se pode observar, a cultura pode ser classificada como temporária ou permanente. A primeira é extinta pela colheita, demandando um novo plantio, como o arroz, feijão e milho, e o custo de plantação é escriturado no Ativo Circulante. O segundo caso trata de culturas que duram mais de um ano ou proporcionam mais de uma colheita, como árvores frutíferas, araucária, pinus, eucalipto, café, cana-de-açúcar, pastagem artificial, dentre outros, situação na qual os dispêndios para sua formação são contabilizados no Ativo Permanente Imobilizado.

As culturas contabilizadas no Ativo Permanente podem estar sujeitas à depreciação ou exaustão, a depender da sua natureza. Sujeitas à depreciação são aquelas **frutíferas**, do qual se pode extrair o **fruto**, como café ou uva, por exemplo. Por outro lado, aplica-se à exaustão aquelas cuja extração demanda o sacrifício da planta em si, como a pastagem artificial, a cana-de-açúcar, as florestas artificiais ou não (pinus, araucária, eucalipto, dentre outras).

Vale investigar, com maior precisão, o conceito de **fruto**, que se mostra relevante para apreciação do caso concreto.

Os arts. 307 e 334 tratam, respectivamente, dos bens objeto de depreciação e exaustão.

Bens Depreciáveis

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

I - edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização;

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

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

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

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

(...)

Art. 334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente 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. 42).

§ 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. 42, § 12).

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 42, § 22):

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 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 as 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. 42, § 3º). (grifei)

Observa-se que há determinação expressa no art. 307 de que **não será admitida quota de depreciação para os bens para os quais seja registrada quota de exaustão.**

Também que o termo "florestais" em ambos dispositivos é interpretado de forma abrangente, ou seja, aplica-se não apenas a floresta no sentido estrito, mas a formações vegetais como plantações, tanto que os dispêndios para formação de cultura de café, uva, laranja, dentre outros, são sujeitos a depreciação.

Vale recorrer novamente ao mencionado voto, que faz referência a doutrina especializada, do qual transcrevo na sequência.

A doutrina especializada de José Carlos Marion (Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71), corrobora o entendimento dado pelo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação — CST nº 18/79, consoante trechos abaixo transcritos:

Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar, cafeicultura etc. (pg. 39; destaquei).

No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente - Imobilizado ... Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc.... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente. (ibidem, destaquei).

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

Alkindar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos

de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc".

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

*Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de **exaustão**, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.) (pg. 64, op. cit.; destaquei). (pg. 65, op. cit.; destaquei).*

O que se observa com clareza, pelas conclusões doutrinárias e do citado Parecer Normativo CST nº 18, de 1979 (publicado no DOU em 17/04/1979), é que a depreciação dos recursos de origem florestal aplica-se apenas àqueles que produzem **frutos**. Nesse contexto, é direta a assertiva no sentido de que, *no que tange às culturas permanentes, as florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos*. Assim, *o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva*.

Percebe-se claramente que o conceito de **fruto** é aquele adotado pela biologia, no qual consiste em **estrutura comestível que protege a semente e nascem a partir do ovário de uma flor**. Precisamente a situação da cultura do café, laranja, uva, dentre outras.

Para os demais casos, do qual o aproveitamento da cultura não decorre da retirada do fruto, mas da extração da formação vegetal em si (pastagem, cana-de-açúcar, eucalipto), aplica-se a **exaustão** prevista no art. 344 do RIR/99.

A diferença é bem delineada pelo doutrinador:

*Conforme os conceitos apresentados, **toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse***

raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão. (Grifei)

É incontroverso que a extração da cana-de-açúcar demanda o corte do caule, **não havendo em se falar em floração e formação do fruto**. Ou seja, trata-se de processo que guarda semelhança maior com o que ocorre em pastagens e florestas artificiais, como eucalipto, por exemplo, do que com árvores frutíferas. Impossível se falar em extração de frutos, elemento comestível originado do ovário de uma flor que protege a semente, de uma cultura de cana-de-açúcar.

Portanto, os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar submetem-se à exaustão.

Assim, entendo não haver reparos à autuação fiscal em relação à matéria apreciada.

Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

*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.*

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

*Art. 35. A **pessoa jurídica** poderá **suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o*

valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (grifei)

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E se trata de **multa, gênero, isolada, espécie**, a ser **lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário**, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Fato é que o descumprimento de norma que determina o pagamento do tributo em regime de antecipação proporciona substancial prejuízo, por permitir uma liberalidade no ordenamento jurídico sem base legal, por fomentar um tratamento desigual entre os contribuintes, e por implicar em não ingresso de recursos aos cofres do Estado.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que **ignorou** a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Enfim, a nova redação para imputação de multa isolada em debate, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o

princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo

administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

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:

[...]

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:

[...]

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 CSLL, 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 CSLL, 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”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acréscete-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em

diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Portanto, entendo não haver reparos na autuação fiscal quanto a matéria multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.

Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura