



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

**Processo n°** 10680.016015/2008-05  
**Recurso n°** 505.742 Voluntário  
**Acórdão n°** **1201-00.420 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IRPJ e outro  
**Recorrente** Nova Era Silicon S/A  
**Recorrida** 3ª Turma DRJ/BHE

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

Exercício: 2004, 2005

Ementa:

**RECURSOS FLORESTAIS**

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.

**MULTA ISOLADA**

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que ocorreu integralmente no presente lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada. O conselheiro Rafael Correia Fusco acompanhou o relator pelas conclusões no tocante à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto, Natanael Vieira Dos Santos, Rafael Correia Fuso.

## Relatório

### DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa inaugural:

*Os autos de infração a folhas 3 a 23 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 5.474.578,36, assim discriminado:*

	TRIBUTOS	JUROS DE MORA	MULTA PROP.	MULTA ISOLADA	TOTAL
<b>Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)</b>	1.413.959,96	848.061,60	1.060.469,95	455.183,35	3.777.674,86
<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)</b>	628.089,62	367.903,58	471.067,21	-	1.467.060,41
<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)</b>	-	-	-	229.843,09	229.843,09

### DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

#### *Auto de infração de IRPJ*

*O autuante, remetendo-se ao termo de verificação fiscal a folhas 24 a 29, atribui à autuada as infrações adiante enumeradas, de cuja descrição se faz uma síntese.*

*1. EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS – COTAS DE EXAUSTÃO NÃO DEDUTÍVEIS – Em virtude de não haver previsão legal, efetuou-se a glosa da exclusão, na apuração do lucro real, do valor da exaustão incentivada na formação de floresta, que havia ocasionado recolhimento a menor do tributo. Data do fato gerador: 31.12.2003 e 31.12.2004. Enquadramento legal: artigo 249, inciso I, artigo 251, parágrafo único, e artigo 335, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999.*

2. **INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DE DECLARAÇÃO** – *Insuficiência de recolhimento ou de declaração do tributo devido, apurada pelo confronto dos dados escriturados com os declarados e os recolhimentos efetuados. Data do fato gerador: 31.12.2003. Enquadramento legal: artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR 1990.*

3. **MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL** – *Falta de pagamento do tributo incidente sobre a base de cálculo estimada por meio de balanços de suspensão ou redução. Data do fato gerador: 31.12.2003, 29.02.2004, 31.03.2004, 30.04.2004, 31.05.2004, 30.06.2004, 31.08.2004, 30.09.2004, 31.10.2004, 30.11.2004, 31.12.2004. Enquadramento legal: artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966; artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007; artigos 222 e 843 do RIR 1999.*

#### **Primeiro auto de infração de CSLL**

**EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS – COTAS DE EXAUSTÃO NÃO DEDUTÍVEIS** – *Em virtude de não haver previsão legal, efetuou-se a glosa da exclusão, na apuração do lucro real, do valor da exaustão incentivada na formação de floresta, que havia ocasionado recolhimento a menor do tributo. Data do fato gerador: 31.12.2003 e 31.12.2004. Enquadramento legal: artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.*

#### **Segundo auto de infração de CSLL**

**MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL** – *Falta de pagamento do tributo incidente sobre a base de cálculo estimada por meio de balanços de suspensão ou redução. Data do fato gerador: 31.12.2003, 29.02.2004, 31.03.2004, 30.04.2004, 31.05.2004, 30.06.2004, 31.08.2004, 30.09.2004, 31.10.2004, 30.11.2004, 31.12.2004. Enquadramento legal: artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966; artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007; artigos 222 e 843 do RIR 1999.*

#### **Termo de verificação fiscal**

*No termo de verificação fiscal a folhas 19 a 24 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.*

- *Em 20.08.2007, o contribuinte foi intimado a demonstrar os valores que compuseram a depreciação e a amortização acelerada incentivada, conforme declarado na linha 33 da ficha 9A da DIPJ 2005 e a indicar o enquadramento legal do benefício.*

- *Em resposta, o contribuinte apresentou tabela em que indicava como itens componentes a formação de florestas e citou como enquadramento legal o artigo 314 do RIR 1999 e a Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997.*
- *Entretanto, os dispositivos legais citados referem-se à depreciação, e não à exaustão, e não amparam a pretensão do sujeito passivo. O tema foi objeto de consultas e se pacificou com a Solução de Divergência Cosit nº 12, de 07.08.2003, cuja ementa enuncia, textualmente: “O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.”*
- *Note-se que no parecer dos auditores independentes, item 3, do balanço publicado em 03.04.2008 (fls. 75 a 80) há uma ressalva segundo a qual inexistente previsão legal para a exclusão em causa.*
- *A exaustão de recursos florestais é tratada no artigo 334 e no Parecer Normativo nº 18, de 1979, dos quais se conclui que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento. O cálculo da exaustão efetua-se em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada. As empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis para as demonstrações exigíveis pelo fisco, tais como, laudos de profissionais qualificados no ramo.*
- *Permitida às pessoas jurídicas dedicadas à exploração da atividade rural, a dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição, é benefício que não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.*
- *A companhia não adicionou no Lalur em períodos seguintes nenhum dos valores ora glosados de depreciação acelerada, haja vista o prazo de 7 anos de formação de floresta de eucalipto. Portanto, não ocorreu a postergação de receita, e sim um recolhimento a menor nos anos fiscalizados.*
- *Foram compensados todos os prejuízos e bases negativas de CSLL apurados pela fiscalizada. Fica o sujeito passivo intimado a retificar os seus controles para abater as compensações admitidas neste*

lançamento. O mesmo deve ser feito em relação ao PAT.

- Verificou-se a insuficiência de recolhimento ou de declaração do IRPJ devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados e a planilha de apuração do IRPJ que foi apresentada, em confronto com os valores declarados em DCTF, recolhidos ou compensados,
- Em decorrência da glosa de deduções e do recolhimento a menor de IRPJ, foram refeitos os cálculos da estimativa. Fez-se incidir a multa isolada pela diferença não recolhida antecipadamente, nos termos do artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

### **IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO**

A autuada foi notificada dos lançamentos, pessoalmente, em 17.12.2008. Em 16.01.2009 contestou-os apresentando uma só impugnação, juntada a folhas 240 a 258. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- O ponto ensejador da autuação é o entendimento, adotado pela autoridade fiscal, de que a impugnante não teria direito de se apropriar integralmente no próprio ano de aquisição do investimento em silvicultura. Não obstante, o procedimento da impugnante está correto, porquanto amplamente amparado, em virtude do disposto no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, e no artigo 225 da Constituição Federal de 1988 (CF 1988), da jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da manifestação favorável de auditores independentes.

### **Legislação específica e enquadramento da impugnante**

- A impugnante cultiva eucaliptos, com vistas a obter carvão vegetal para uso em suas atividades empresariais. O plantio se dá em atenção a todo regramento ambiental, porquanto a impugnante é empresa zelosa de sua imagem, a qual não por acaso é reconhecidamente ilibada.
- Nos idos de 1990 o artigo 12, § 2º, da Lei nº 8.023, já autorizava a conduta assumida pela impugnante. Essa disposição foi revogada pela Lei nº 9.249, de 1995, artigo 36, inciso III, mas a Medida Provisória nº 1.459, de 1996, viria a restabelecer a mesma norma. Desde então, várias foram as suas reedições, até que por fim se editou a Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, ainda vigente, cujo artigo 6º contém o mesmo preceito. Logo, desde 1990, apenas não existiu norma que respaldasse a conduta da impugnante durante os cinco primeiros meses de 1996.

- *A norma vigente requer, para fruição do direito nela versado, que: os bens pertençam ao ativo imobilizado, mas não se trate de terra nua; os bens tenham sido adquiridos por pessoa jurídica; esta explore a atividade rural; os bens do imobilizado sejam usados na atividade agrícola. A impugnante se amolda perfeitamente a tais requisitos.*
- *A redação atual do artigo 179, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, traz a definição do que vem a ser ativo imobilizado. Dadas as peculiaridades da atividade da impugnante, as florestas de eucalipto, fornecedoras de carvão vegetal, destinam-se à manutenção das suas atividades empresariais. Por isso, tirante a terra nua, os dispêndios incorridos com a silvicultura são incorporados ao imobilizados, ensejando repercussões tributárias no IRPJ e na CSLL.*
- *A impugnante está regularmente inscrita no cadastro nacional de pessoas jurídicas e é identificada pelo nº 19.795.665/0001-67.*
- *Por silvicultura entende-se a ciência que tem por finalidade o estudo e a exploração das florestas. A Lei nº 8.023, de 1990, menciona o que vem a ser atividade rural, e seu artigo 2º, inciso III, insere neste gênero a espécie extração vegetal da qual é subespécie a silvicultura.*
- *Tendo em vista que a silvicultura se destina ao fornecimento de carvão vegetal à impugnante, fica satisfeito o requisito de uso na atividade rural.*
- *Foi comprovado que a impugnante se encaixa no campo de incidência do artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70. Daí nasce o direito à fruição ou utilização integral, para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, no próprio ano da aquisição, do que fora investido (imobilizado) em relação à silvicultura.*

#### ***Análise constitucional – reflexos necessariamente observáveis***

- *No plano infraconstitucional está cristalina a pertinência da conduta da impugnante. Não obstante, há ainda que analisar a questão do prisma constitucional. Cuida-se do disposto no artigo 225 da Constituição Federal de 1988 (CF 1988).*
- *As normas infra-constitucionais e as condutas dos poderes constituídos (Legislativo, Executivo e Judiciário) devem-se pautar pelas diretrizes estabelecidas na constituição. As normas constitucionais se impõem sem deixar opção quanto à sua observância.*

- Segundo o artigo 225 da CF 1988, ao se irradiarem para o sistema jurídico como um todo, as luzes constitucionais levam a estimular, notadamente pelo Poder Público, posturas que redundem num ambiente ecologicamente equilibrado.
- Em tempos de desmatamento, inclusive de espécies raras, com a finalidade de atendimentos a interesses financeiros não formalizados, a plantação de eucalipto surge como tendência para o atendimento de necessidades mercadológicas, mas ao mesmo tempo com grande redução dos efeitos danosos ao meio ambiente, principalmente por se tratar de cultura que concebe mais de um corte e que apresenta crescimento relativamente rápido. Em abono do argumento, transcreve-se passagem de jornal.
- O raciocínio encetado pelo fisco penaliza os empreendedores que investem em culturas viáveis. A tributação há de caminhar harmonicamente com a preservação do meio ambiente, de modo que as boas práticas sejam desoneradas. Isto traduz o reconhecimento dos efeitos das condutas que, apesar de não puramente arrecadatórias, sejam intensamente desejadas.
- Essa leitura é ainda consentânea com a atual redação do artigo 170, VI, da CF 1988, dada pela Emenda nº 42, de 2003. O intuito dessa mudança foi permitir que o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação fossem levados em conta para o estabelecimento de tratamento diferenciado, inclusive do ponto de vista tributário.
- Em suma, examinando-se os fins almejados pela CF 1988, acham-se mais fundamentos para a tese defendida pela impugnante, o que se requer desde já.

### **Jurisprudência do Conselho de Contribuintes**

- O Conselho de Contribuintes já se manifestou a respeito da questão vertente, firmando o entendimento de que o artigo 12, § 2º, da Lei nº 8.023, de 1990, deve ser aplicado de maneira indistinta, quer os dispêndios se sujeitem à depreciação, quer à amortização. Em abono do argumento, cita-se decisão para concluir que nela foi reconhecida a irrelevância de eventual diferença entre depreciação e exaustão. Como a Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, traz a mesma redação da Lei nº 8.023, de 1990, a ela aplica-se idêntico raciocínio. Noutras palavras, a distinção que é a base do entendimento do fisco foi plenamente afastada.

• *Em outro processo julgado pelo Conselho de Contribuintes foi referida a diferença entre culturas que não permitem mais de um corte e aquelas que o permitem. Para a fiscalização, isso acarretaria distintas consequências. Entretanto, o Conselheiro Relator definiu que não há falar em reflexos diferenciados. Ficou ainda esclarecido no acórdão que os primeiros cinco meses constituem o único período, desde 1990, no qual não houve a possibilidade de apropriação integral dos recursos aplicados na silvicultura.*

• *Conclui-se que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes afastou a premissa da qual partiu a administração fazendária e firmou entendimento que respalda a conduta da impugnante, o que atesta a pertinência jurídica do provimento da impugnação. É o que se requer.*

#### ***A teleologia buscada pelo legislador***

• *O artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, constitui um exemplo do tratamento diferenciado que o legislador pretendeu oferecer à atividade rural e seguiu a linha do que fora previsto na Lei nº 8.023, de 1990.*

• *Outra norma que se relaciona com o assunto é o artigo 512 do RIR 1999. Esse artigo, somado ao 6º da Medida Provisória nº 2.159-70 é integrante de conjunto mais amplo de normas destinadas à desoneração da atividade rural. Eles traduzem e concretizam política fiscal adotada em plano federal que não pode ser frustrada pela interpretação que o fisco adotou, por ser esta última desprovida de fundamentação efetiva. Assim, deve prevalecer o alívio tributário, na esteira das comprovadas e reiteradas decisões administrativas.*

#### ***O caráter necessário dos dispêndios das florestas***

• *Os dispêndios com florestas almejam permitir que a impugnante obtenha parte da matéria-prima necessária para o desenvolvimento de suas atividades. Por isso, são dispêndios necessários, conforme leciona Ricardo Mariz de Oliveira.*

• *Além de necessários, os dispêndios são usuais, considerando as peculiaridades da impugnante e das suas atividades. Dadas precisamente essas especificidades, tornam-se dispêndios habituais, o que reforça a pertinência da conduta da impugnante.*

#### ***Outras razões para o cancelamento do crédito tributário***

- *O Parecer Normativo nº 18, de 1979, invocado no termo de verificação fiscal, não cria direito novo, em virtude do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal. De resto, ele foi abordado e afastado nos precedentes que a impugnante trouxe para ilustrar o entendimento vigente no Conselho de Contribuintes.*
- *No artigo 334 do RIR 1999, também citado pelos autuantes, não se vislumbra a exceção que o fisco pretende estabelecer em relação à exaustão dos recursos florestais. A conclusão do autuante não está autorizada. Em abono do argumento cita-se passagem retirada de decisão atribuída ao Conselho de Contribuintes.*
- *A conclusão fiscal não possui suporte normativo e é fruto de análise precipitada das normas atinentes ao assunto.*
- *Outro ponto de fragilidade do termo de verificação fiscal diz respeito à observação que faz no concernente a adições relativas a despesas com formação de florestas. As adições somente se darão após a formação da floresta, visto que antes não há falar em exploração. É algo que ocorre passados sete anos.*
- *Em demonstração dessa prática, vale citar que em 2003 houve o lançamento de R\$ 813.296,38 a título de adição por gastos com silvicultura, o que faz ruir a afirmativa fiscal.*
- *Por mais essas razões, o lançamento de ofício não reúne condições de ser mantido.*

#### **Manifestação dos auditores independentes**

- *A autuação versou sobre fatos ocorridos em 2003 e 2004. Naquele mesmo ano de 2003, a impugnante foi abordada por profissionais integrantes de respeitável empresa de auditoria e consultoria, que lhe recomendaram a possibilidade de fruição do que denominaram depreciação acelerada incentivada para a silvicultura (documento anexo).*
- *À luz da interpretação dos expertos no assunto, a conduta da impugnante, depois glosada pelo fisco, desfrutava e ainda desfruta de respaldo jurídico. Do contrário, a apresentação da possibilidade não teria ocorrido.*
- *Esse fato demonstra que a postura da impugnante é caracterizada pela boa-fé, pela seriedade, que, a rigor, revestem todos os seus atos. Não a desabona a circunstância de a administração federal ter manifestado posição contrário, porque os respaldos*

*normativos e jurisprudenciais pesam a favor da impugnante.*

#### ***A impertinência das multas isoladas***

- *Numa visão teleológica das penalidades, que perpassa sua natureza, que não deve ser arrecadatória, o Conselho de Contribuintes não concebe a cumulação de multa de ofício e de multa isolada na estimativa. É que, mais importante que a antecipação do fluxo de caixa governamental, é a arrecadação em si, que ocorrerá independentemente da fruição do que dispõe o artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.*
- *A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao julgar recurso especial da União no âmbito de feito no qual a impugnante era parte, afastou a incidência da multa isolada.*
- *A jurisprudência do Conselho de Contribuinte é farta e uníssona quanto à impossibilidade de apenar duas vezes o cometimento de uma única infração. Isso atesta a pertinência do cancelamento das multas isoladas, na remota hipótese de não acolhimento das razões precedentes, cuja aceitação acarreta a improcedência integral do lançamento de ofício.*

#### ***Pedidos***

- *Pede-se o provimento da impugnação, a fim de que, declarada a insubsistência do crédito tributário, seja integralmente anulado o lançamento de ofício.*
- *Na hipótese de não acolhimento do pleito anterior, pede-se que sejam anuladas as multas isoladas.*

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão recorrida (fls. 354 a 359) negou provimento à impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003, 2004*

***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.*

**MULTA ISOLADA - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE DAS ANTECIPAÇÕES MENSAS**

*Verificada o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos.*

**LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL**

*O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.*

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 328 a 339, mediante o qual reitera as razões relativas à exaustão de recursos naturais e à impertinência das multas isoladas.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

A lide se resume a duas únicas questões: (i) a aplicação ou não do disposto no artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01 às hipóteses de formação de recursos florestais (plantação de eucaliptos), e (ii) a pertinência das multas isoladas. Passamos à análise de cada um.

**FORMAÇÃO DE RECURSOS FLORESTAIS**

Inicialmente, cumpre reproduzir a exata dicção legal, em que o recorrente se esteia para sustentar o registro como despesa de depreciação dos gastos com a formação de recursos florestas, *in verbis*:

*Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*

De fato, há jurisprudência administrativa que corrobora a tese da defesa, conforme acórdão abaixo transcrito:

*ATIVIDADE RURAL- FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA- Os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição, exceto no período de 01/01/96 a 21/05/96, quando não vigorou o incentivo. (Ac. 101-94597, de 17/06/2004).*

No entanto, entendo que essa interpretação é totalmente descabida.

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

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

*(...)*

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

*(...)*

*§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:*

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

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

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

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

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

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

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

Concluo, assim, que os dispêndios para a formação de recursos florestais, por não se enquadrarem no conceito legal de depreciação, não estão abarcados pelo incentivo fiscal da depreciação acelerada incentivada.

### **MULTAS ISOLADAS**

Por derradeiro, nos cabe analisar o argumento da dupla punição por meio de multa isolada e de ofício.

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

*Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita (ou um reconhecimento a maior de despesa no caso de estimativas aferidas com base em balanços de redução e suspensão), que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Pois bem, pela análise do termo de verificação e, especialmente, as tabelas confeccionadas pela própria autoridade fiscal, somos levados à conclusão de que a base da autuação do valor principal se identificou com a base que serviu de cálculo das estimativas. Isso implica a sua absorção integral.

Processo nº 10680.016015/2008-05  
Acórdão n.º **1201-00.420**

**S1-C2T1**  
Fl. 356

---

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de exonerar as multas isoladas lançadas.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator