



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

Processo n° 15956.720092/2012-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.523 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de depreciação acelerada incentivada. Multa isolada sobre estimativas.
Recorrente PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

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

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99. Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

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

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto que negava provimento integral e Ricardo Marozzi Gregório (Relator) que dava provimento parcial para afastar as multas isoladas, bem assim afastar a glosa da depreciação acelerada dos equipamentos e veículos aplicados apenas na lavoura. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

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

Relatório

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

Trata-se de recurso voluntário interposto por PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A contra acórdão proferido pela DRJ/Ribeirão Preto-SP que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Ribeirão Preto-SP, referentes ao IRPJ e a CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2009, totalizaram o valor de R\$ 26.727.091,28. Tal autuação foi fundamentada na glosa de exclusões referentes à depreciação acelerada incentivada da lavoura de cana-de-açúcar e de máquinas agrícolas, bem como na imposição de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas como consequência daquela glosa.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Relatou o autuante que, sendo intimada a prestar esclarecimentos a respeito das parcelas que integraram os valores declarados a título de “depreciação/amortização acelerada incentivada – demais hipóteses”, a contribuinte informou que se trata de depreciação incentivada relativa ao canavial e a equipamentos.

Informou o fisco que a contribuinte se dedica quase que com exclusividade à produção e venda de açúcar e etanol, desenvolve atividade agroindustrial em que predomina a produção na visão industrial e que a produção da cana é tão somente uma das etapas para a obtenção do álcool combustível e do açúcar. Considerou a fiscalização que a indústria sucroalcooleira, simplesmente por produzir cana-de-açúcar utilizada como insumo no processo industrial, não pode se aproveitar dos benefícios da atividade rural para a produção e comercialização de açúcar e álcool.

Dessa forma, o autuante glosou as exclusões incorretas relativas à depreciação acelerada incentivada de maquinários agrícolas e de custos da formação da lavoura canavieira. Esta última por considerar que se trata de item sujeito à exaustão e não à depreciação. Considerou a fiscalização a depreciação acelerada incentivada dos maquinários agrícolas na proporção que a receita líquida da atividade rural (venda de mudas de cana, bagaço de cana, café, soja, milho e sorgo) representa em relação à receita líquida total.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 630 a 690, subscrita por Edison Aurélio Corazza, alegando:

● A matéria tratada neste lançamento já foi analisada pelo Carf nos autos do processo nº 15956.000255/2010-31. Aquele colegiado afastou tanto a motivação quanto a fundamentação utilizadas pela fiscalização para glosar as exclusões temporárias efetuadas a título de depreciação incentivada dos bens do ativo permanente (inclusive a lavoura de cana-de-açúcar) adquiridos e utilizados na atividade rural nos anos base de 2004 e 2005. Considerou o Carf que a impugnante exerce a atividade rural e goza do benefício fiscal previsto no art. 6º da Medida Provisória (MP) nº 2.159-70/2001;

● Essa decisão, quando definitiva, constituirá coisa julgada material, representando o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa nos exercícios do lançamento e, nos termos do art.146 do Código Tributário Nacional (CTN), só pode ser modificado “quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução”, isto é, somente será válido para aquelas hipóteses de incidência verificadas após a modificação do critério definido, ou seja, para fatos ocorridos a partir do ano base de 2012;

● No julgamento feito na primeira instância fez-se referência à necessidade de segregação contábil das atividades, no que diz respeito às receitas, custos e despesas, o que foi feito e levado ao conhecimento da fiscalização relativamente ao ano de 2009;

● A fiscalização não atentou para os fatos que demonstram o real exercício da atividade rural, em especial que seus custos com essa atividade superam 70% do total dos custos, conforme se pode extrair de seu balanço contábil (anexo). Não atentou, também, para o fato de que é contribuinte de diversos tributos por exercer a atividade rural, tais como, ITR, Funrural, contribuição ao Senar. Relevou, ainda, a fiscalização o fato de que a impugnante contrata trabalhadores rurais, se utiliza de

imóveis rurais, celebra parcerias rurais, adquire máquinas rurais e obtém crédito rural. Assim, salta aos olhos que a atividade da impugnante é totalmente voltada e dependente da cana-de-açúcar, base única de sua existência social;

● Tem direito de fazer as deduções relativas aos custos da formação da lavoura de cana-de-açúcar, bem como dos bens do ativo imobilizado utilizados em sua atividade agrícola, a título de depreciação integral no próprio ano da aquisição, uma vez que exerce a atividade rural, conforme art. 6º da MP nº 2.159-70/01;

● É sociedade agroindustrial voltada à plantação e industrialização de cana-de-açúcar, exercendo atividade tipicamente rural que vai desde a preparação das terras destinadas às lavouras, passa pela contratação de pessoas que prestam serviços direta ou indiretamente relacionados com a plantação, cultivo e colheita, assim como pela aquisição de insumos, máquinas e equipamentos (tipicamente agrícolas) até chegar à obtenção dos seus produtos finais, açúcar e álcool, posteriormente comercializados no mercado. Trata-se de uma verticalização da cadeia produtiva exercida pela impugnante, toda ela voltada e dependente da cana-de-açúcar, base de sua existência social;

● Da área total usada pela impugnante, 99,65% é ocupado pelo cultivo da cana, restando 0,34% para a indústria.

● A autoridade fiscal desconsiderou o fato de que além de produzir álcool e açúcar, com matéria prima de terceiros, industrializa produção rural própria, ou seja, realiza as duas atividades: rural e industrial. A IN SRF nº 257/2002 reconhece a possibilidade da realização da atividade rural e da industrial pelo mesmo contribuinte, determinando a análise de cada uma delas em separado. O lançamento atém-se exclusivamente ao conceito de atividade rural veiculado pelo art. 2º da Lei nº 8.023/1990, sem atentar para o fato de que a MP nº 2.159-70/2001, art. 6º, não estabelece nenhuma limitação acerca da necessidade de a empresa, para usufruir do benefício, explore exclusivamente a atividade rural. A legislação (também previdenciária) identifica as atividades exercidas pela agroindústria como próprias de produtoras rurais, partindo de um conceito pré-existente de que agroindústria é “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros;

● A plantação da cana-de-açúcar não é floresta, está sujeita à depreciação e não exaustão. Os sucessivos cortes da planta não a matam. Ela não desaparece, permanece viva, com sua touceira/soqueira enraizada na terra, pronta para crescer novamente. A lavoura se deprecia por perder seu valor corte a corte. A debastação das florestas implica na exploração destas de forma tal que elas são extirpadas do terreno em que foram plantadas. Arranca-se a árvore, devendo haver novo plantio e cultivo da cultura para nova exploração;

● A classificação contábil da perda do valor concernente aos bens e aos custos de formação da lavoura canavieira é irrelevante e indiferente se considerada a essência sobre a forma, conjugada com o escopo legal de incentivo aos investimentos realizados na produção rural;

● É de se destacar que as exclusões objeto da glosa são despesas de depreciação consideradas indevidas no exercício correspondente, mas devidas em períodos posteriores, tanto que adicionadas, conforme se denota das DIPJ anexas. Assim, de acordo com entendimento da Receita Federal (RIR, de 1999, art. 273, PN CST nº 57, de 1979, e PN Cosit nº 2, de 1996) constitui postergação do pagamento do tributo para período posterior ao que era devido;

● Assim, deveria ser feita a recomposição das bases de cálculo de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2011, quando do lançamento, e constatando diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, ensejaria o lançamento do tributo no período em que tenha havido indevida redução, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o recolhido em períodos posteriores;

● As multas previstas no art. 44, I e II, b, da Lei nº 9.430/1996, possuem a mesma materialidade, qual seja: a falta de recolhimento do imposto, seja após a apuração anual, seja em decorrência de ausência de recolhimento por antecipação. Há duplicidade de exigência de penalidades sobre um mesmo fato, o que é ilegal e configura confisco;

● Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive a juntada de novos documentos;

● Com fundamento no art.5º, XXXIV, “b”, da Constituição Federal (CF), requer seja resguardado seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela fiscalização ou de qualquer outro fato superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos, afim de que possa se manifestar sobre eles, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa na esfera administrativa, insculpidos no art. 5º, *caput* e incisos LIV e LV da CF.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 3ª Turma da já mencionada DRJ/Ribeirão Preto-SP proferiu o Acórdão nº 14-38.979, de 18 de outubro de 2012, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AGROINDÚSTRIA. INCENTIVO FISCAL.

A pessoa jurídica que explora a atividade rural e também desenvolve atividade industrial e deseja beneficiar-se de incentivo fiscal concedido à atividade rural deve apurar o lucro real de conformidade com as leis comerciais e fiscais, inclusive com a manutenção do Lalur, segregando contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos à exaustão e não à depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se postergada a parcela de imposto relativa a determinado ano-calendário somente quando efetiva e espontaneamente paga em período posterior, fato que deve ser comprovado e não apenas alegado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário:
2009 MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente repete os argumentos deduzidos na impugnação. Em resumo, alega que: (i) são legítimas as exclusões na apuração do lucro real a título de depreciação incentivada porque exerce atividade tipicamente rural (a decisão recorrida lançou seu olhar somente para o produto final da cadeia produtiva) e porque a lavoura da cana-de-açúcar não se confunde com florestas (por isso não se sujeita à exaustão); (ii) a questão da postergação do pagamento tem caráter prejudicial na medida em que a exclusão efetuada em um exercício é adicionada em anos posteriores (nesse sentido, reproduz o demonstrativo das exclusões a título de depreciação acelerada incentivada efetuadas no ano-calendário de 2009, com as respectivas reversões que deveriam ser adicionadas a partir de 2010 até 2014, refutando a negativa das autoridades julgadoras, justificada pela ausência de prova, porque essas informações constam das DIPJ juntadas aos autos); e (iii) é incabível a aplicação concomitante da multa isolada sobre estimativas com a multa de ofício em face das mesmas infrações.

É o relatório.

Voto Vencido

ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios².

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

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

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

(...)

II - outorga de isenção;

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

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

Não no meu entendimento.

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

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

Nesse sentido, veja-se os seguintes julgados:

EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS. DEDUÇÃO DOS DISPÊNDIOS COM FORMAÇÃO DE FLORESTAS.

O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.

(Acórdãos 1301-000.556 e 1301-00.647)

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.

(Acórdão 1201-00.420)

Portanto, minha posição é a de manter a glosa referente aos custos de formação da lavoura de cana-de-açúcar. Porém, o resultado daquele julgamento (considerando que é idêntica a composição da Turma) mostrou que sou vencido nessa questão.

Quanto à depreciação acelerada incentivada das máquinas agrícolas, minha posição é diferente.

Isso porque, neste caso, o artigo 314 do RIR/99 faz remissão expressa ao artigo 58 daquele mesmo diploma normativo. Confira-se:

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º). (grifei)

O inciso I do referido artigo 58, por sua vez, inclui qualquer atividade agrícola no conceito de atividade rural. Veja-se:

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 matéria-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)

(grifei)

Portanto, os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício. Isso independe do fato de o produto agrícola (no caso, a cana-de-açúcar) ser empregado como insumo na atividade industrial (produção de açúcar e álcool) pelo mesmo contribuinte.

A exigência de que as receitas, custos e despesas da atividade rural sejam segregadas (artigo 8º da IN/SRF nº 257/02) é motivada pela necessidade de controle apartado dos resultados dessa atividade com vistas ao aproveitamento de prejuízos fiscais sem a imposição da trava dos trinta por cento (artigo 17, § 2º, da mesma IN). Não se pode inferir dessa exigência que a depreciação acelerada das máquinas agrícolas só possa ser feita na proporção das receitas auferidas exclusivamente com a atividade agrícola, como fez a fiscalização concedendo o benefício em relação à receita da venda de mudas de cana, bagaço de cana, café, soja milho e sorgo.

Destarte, considerando que, apesar da minha posição pessoal, a maioria da Turma entende que deva ser afastada a glosa referente aos custos de formação da lavoura de cana-de-açúcar e que, por outro lado, proponho afastar a glosa referente às máquinas agrícolas, torna-se desnecessária a análise da questão prejudicial levantada pela recorrente.

No tocante às multas isoladas sobre estimativas, seja pela afirmação da minha posição pessoal referente aos custos de formação da lavoura da cana, seja no caso de ser vencido quanto ao meu posicionamento referente às máquinas agrícolas, impõe-se enfrentar a questão.

Nessa matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

³ Redação Original:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

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

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em

contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

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

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

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

(...)

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

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

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

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

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A

base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

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

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

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

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

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

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

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

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

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

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

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

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

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

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido

no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

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

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

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

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

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

Diante do imposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para afastar a glosa referente à depreciação acelerada incentivada das máquinas agrícolas e a totalidade das multas isoladas sobre estimativas.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

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

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

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão.

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

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

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

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.

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

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

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

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

CÓPIA