



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

**Processo n°** 15956.720092/2012-78  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.801 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A

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

Ano-calendário: 2009

MÁQUINAS AGRÍCOLAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MP 2.159-70/2001.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 6º, da MP nº 2.159-70/2001.

ATIVIDADE RURAL. 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 do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. No mérito, (i) quanto à depreciação da cana-de-açúcar, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; (ii) quanto à depreciação das máquinas agrícolas, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (iii) quanto à multa isolada, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à depreciação da cana-de-açúcar e à multa isolada, o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

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

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

## Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto ao ano-calendário de 2009, com a imposição de multa de ofício de 75%, além de multa pela falta de recolhimento das estimativas mensais no percentual de 50%, nos termos do artigo 44, da Lei nº 9.430, com redação conferida pelo artigo 14, da Lei nº 11.488/2007. Consta no Termo de Encerramento Fiscal (fls. 601/622).

*2 - A empresa PEDRA AGROINDUSTRIAL (...) é uma sociedade anônima aberta e seu objeto social no período fiscalizado é, de acordo com seu Estatuto Social (fls. 20), a industrialização e a comercialização do açúcar, do álcool e de seus derivados, entre outros. A fiscalizada apurou o IRPJ pelo regime de tributação do Lucro Real Anual, baseando-se em balancetes de suspensão e redução, conforme demonstra a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010 (...)*

*4 - (...) a fiscalizada apresentou DIPJ na qual se constata que não houve lucro em qualquer mês do ano calendário de 2009 e que ao apurar a Demonstração do Lucro Real, transcrita abaixo, dentro das "Exclusões" há um montante de R\$ 61.418.206,33 referente à rubrica "Depreciação / Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses" (...).*

*14.8 - Tendo em vista que a fiscalizada afirma que efetivamente explora a atividade rural, conforme consta do item 14.1 acima, seria de se esperar que a atividade desempenhada por ela fosse a produção agrícola ou a transformação de produtos decorrentes da atividade rural. Mas a fiscalizada dedica-se, preponderantemente, à venda de açúcar e álcool, o que é próprio das indústrias sucroalcooleiras, conforme descrito nos itens 14.4, 14.5 e 14.6 acima.*

*15 - O inciso V, artigo 2º da Lei nº 8.023/90 reza que a transformação da produção agrícola exige as seguintes condições para se considerar como atividade rural:*

*1 - que não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura;*

*2 - que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais;*

*3 - que a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador; e*

*4 - que seja utilizada matéria prima exclusivamente produzida na área rural.*

15.1 - (...) Consta inclusive no artigo 2º, inciso VIII, alínea "b" da Instrução Normativa nº 257/2002 que a transformação da cana-de-açúcar permitida como atividade rural é a "moeagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura". (...)

15.2. (...) Para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fiscalizada não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente produtos que mantivessem as características e composição do derivado bruto da cana-de-açúcar, tais como açúcar mascavo, melado e rapadura.

15.4. Quanto à exigência de quem sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, evidente é que em nada se assemelham as enormes moendas e caldeiras ou colunas de destilação encontradas no processo produtivo da usina para produzir açúcar e álcool com o moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo. (...)

15.6. Outra condição imprescindível para que haja atividade rural é que o produtor utilize-se somente de matéria-prima na área rural de sua exploração. (...) no caso em tela, a fiscalizada não industrializa apenas o que planta. Também compra cana-de-açúcar de terceiros (...).

16.3. No ano-calendário de 200, consta no LALUR como exclusões os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica aparecem os maquinários agrícolas para o trato da cana-de-açúcar, bem como o valor dos custos da formação da lavoura de cana, conforme pode ser observado no item 10 deste Termo na abertura dos itens que compõe a rubrica "Depreciação / Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses" (...) A fiscalizada está utilizando este benefício não apenas para seu maquinário agrícola, mas também para as exclusões dos custos da cana em formação. (...). Neste processo produtivo os custos de formação da lavoura canavieira está sendo ativados, para depois serem depreciados.

16.4. Há de se mencionar que não há previsão legal para a dedução integral dos valores aplicados na formação da lavoura canavieira, vez que a lei não permite a dedução integral do cultivo de florestas, bens sujeitos à exaustão. Além disso, a lei rural permite exclusivamente a dedução integral da depreciação, e no caso em tela depara-se com quotas de exaustão. (...)

17. Quanto ao valor do imobilizado referente à cultura de cana-de-açúcar que foi excluído da apuração do Lucro Real, a fiscalizada apresentou uma relação de lançamentos (...) apropriados ao longo do ano-calendário de 2009, no montante de R\$ 43.,073.122,77. Por todos os motivos expostos nos itens acima, esta fiscalização decidiu pela glosa de tais exclusões na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2009. (...)

18 - Em relação às aquisições de máquinas e veículos agrícolas realizadas no ano de 2009, a fiscalizada apresentou uma relação destes maquinários (...) que redundaram no montante de R\$

*18.344.083,569, valor este excluído da apuração do Lucro Real pela fiscalizada por se tratar, conforme seu entendimento, de máquinas e veículos agrícolas sujeitos à depreciação acelerada incentivada.*

*18.1. Resumidamente, a fiscalizada está excluindo integralmente, nos ajustes do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, os custos da lavoura em formação e, em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 60 meses, ou seja, nos próximos 5 anos, nos ajustes do Lucro Líquido do período. Da mesma maneira procede no que diz respeito às máquinas e equipamentos agrícolas. (...)*

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 630/690), que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, conforme acórdão ementado da forma seguinte (1.069/1.083):

*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.*

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado:

*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*

Em 18/04/2016 foi proferido despacho de encaminhamento dos autos à PGFN para ciência do acórdão, sendo interposto recurso especial em 18/05/2016, no qual sustenta divergência quanto aos seguintes temas:

**(i) depreciação acelerada incentivada, nos termos do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159/2001**, indicando como paradigma

**(i.a)** a respeito dos **equipamentos e veículos** aplicados apenas na lavoura o acórdão nº **105-13.579** (Processo Administrativo nº 13016.0000085/98-40), no qual decidiu-se que *"O abate de aves para ser caracterizado como atividade rural deve ser feito pelo próprio produtor rural, com equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na unidade rural explorada, e não com utilização de equipamentos típicos da atividade industrial, conforme art. 2º, inc. V, da Lei n.o 8.023, de 1990"*.

**(i.b)** quanto ao reconhecimento da **depreciação acelerada incentivada na formação da lavoura de cana-de-açúcar**, os acórdãos

**(i.b.1) 1101-00.334** (Processo Administrativo nº 10850.001767/2005-11), no qual constou: *"O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização" e "A diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita A. exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado "* e

**(i.b.2) 103-18.812** (Processo Administrativo nº 10469.004428/92-98), do qual se extrai: *"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. "*

**(ii) cumulação da multa isolada** por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício proporcional, indicando como paradigmas os acórdãos

**(ii.a) 1301-001.893**, que expressa que *"Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. "* e **(ii.b) 1301-001.742**, do qual consta *"não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas"*.

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 1.214/1.221):

*Houve indicação de acórdãos paradigmas e as ementas dos acórdãos paradigmas foram transcritas no corpo das razões recursais. A legislação que está sendo interpretada de forma divergente também foi devidamente identificada. Passo ao exame das divergências.*

***1ª Divergência: depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas. (...)***

*Acórdão 105-13.579 (...)*

*Neste caso assentou-se entendimento no sentido de que a atividade praticada pela contribuinte, de produção, industrialização, comércio nacional e internacional de produtos avícolas, vinícolas, suínos, rações, concentrados e suplementos, ingredientes para a alimentação animal, sabão industrial e demais subprodutos derivados, importação e exportação de cereais e de condimentos, e mais especificamente, a atividade de abate de aves, resfriamento, o congelamento, a elaboração de embutidos e a sua comercialização no mercado nacional e internacional, não se constitui atividade puramente rural, mas agroindustrial por demandarem o emprego de modernos equipamentos próprios do setor industrial e não envolver um processo meramente rudimentar.*

*No caso do recorrido a acusação fiscal foi justamente a mesma. A de que a atividade da contribuinte se insere no segundo setor - industrialização - e não no primeiro setor - atividade rural - porque seus estatutos sociais prevêm a atividade de industrialização e comercialização de açúcar, álcool e seus derivados e porque mais de 98% de sua receita bruta advém da venda de açúcar e álcool e não a produção de cana-de-açúcar, que seria mera etapa do processo produtivo para obtenção de álcool e cana-de-açúcar.*

*E no voto proferido o relator do voto condutor considerou que qualquer atividade agrícola, como preceituaria o inciso I do art. 58 do RIR/99, se incluiria no conceito de atividade rural e, nessas condições, ponderou, os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício, independentemente do fato de o produto agrícola, no caso, a cana-de-açúcar, ser empregado como insumo na atividade industrial de produção de açúcar e álcool pelo mesmo contribuinte.*

*Entendo, assim, que as situações analisadas pelo acórdão recorrido e pelo paradigma são muito semelhantes, mas as conclusões a que chegaram os colegiados foram opostas, razão pela qual resta caracterizada a divergência jurisprudencial.*

*Assim, nesta matéria, o Recurso Especial deve ser admitido.*

**2ª Divergência: depreciação acelerada de cultura de cana-de-açúcar. (...)**

*Pronunciando-se sobre o caso, o relator do voto vencedor assentou entendimento no sentido de que às lavouras de cana de açúcar deve ser aplicada a depreciação acelerada incentivada e não a exaustão, pois estas estariam sujeitas ao desgaste pelo uso ou pelo emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor, pela depreciação, a cada corte.*

*A PFN aponta que a divergência diz respeito à aplicação da exaustão, e não da depreciação, às lavouras canavieiras.*

*O primeiro paradigma oferecido pela recorrente nesta matéria recebeu a seguinte ementa:*

**Acórdão nº 1101-00.334 (...)**

*A tese deduzida neste paradigma se mostra contrária àquela manifestada no recorrido. Isto porque, neste caso, a turma entendeu que as lavouras canavieiras estão sujeitas à exaustão, pois suas plantas não se extinguem com o primeiro corte, voltando a produzir novos ramos ou troncos, permitindo um segundo ou terceiro corte. Dessa maneira, a lavoura deve ser classificada no grupo do ativo imobilizado para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão à medida e na proporção em que seus recursos forem sendo exauridos.*

*E o segundo paradigma tem a ementa a seguir transcrita:*

**Acórdão nº 103-18.812 (...)**

*O entendimento defendido neste segundo paradigma é análogo àquele deduzido no paradigma anterior, concluindo, o colegiado, que as lavouras canavieiras se sujeitam à exaustão e não à depreciação.*

*A comparação entre as decisões caracteriza a divergência argüida. Dessa forma, nesta matéria, o Recurso Especial deve ter seguimento.*

**3ª Divergência. Possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre a apuração final. (...)**

*A mera comparação entre a ementa deste paradigma e a ementa do recorrido já demonstra a divergência de conclusões dos colegiados sobre a possibilidade de haver concomitância entre a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais e a multa de ofício incidente sobre o imposto ou contribuição devidos ao final do período de apuração. Com efeito, o acórdão recorrido vedou essa possibilidade, enquanto que este paradigma admite a concomitância.*

*Verifica-se, assim, que os casos em tudo se assemelham, mas as conclusões a que chegaram as Turmas de Julgamento foram*

*totalmente opostas, o que caracteriza o dissenso jurisprudencial.  
(...)*

*Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido **DAR SEGUIMENTO** ao recurso, em face da caracterização de divergência jurisprudencial.*

A contribuinte foi intimada para contrarrazões em 02/06/2016 (fls. 1.225), apresentando-as em 15/06/2016 (fls. 1.228/1.280), em síntese, alegando:

**(i)** ausência de indicação analítica da divergência, como exigiria o Regimento Interno do CARF (Portaria 343/2015, artigo 67);

**(ii)** a impossibilidade de interposição de recurso em face da Súmula 105, do CARF, segundo a qual: "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"

**(iii)** no mérito, a legitimidade das exclusões na apuração do lucro real a título de depreciação acelerada;

**(iv)** a impossibilidade de exigência de multa isolada concomitantemente à multa de ofício.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora.

Os temas tratados no recurso especial, devidamente admitidos, são os seguintes: (i) depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas, na forma do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.156/2001; (ii) o reconhecimento da depreciação acelerada incentivada na formação da lavoura de cana-de-açúcar; e (iii) a cumulação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Como a contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial, passo a tratar da divergência tratada em razões daquele recurso e sua admissibilidade, já esclarecendo que é tempestivo o recurso especial.

Inicialmente, a contribuinte alega que não deveria ser conhecido o recurso especial por falta de demonstração analítica da divergência.

O Recurso Especial foi interposto quando já vigente o atual RICARF (Portaria MF nº 343/2015), que exige a demonstração analítica da divergência:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)*

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

O recurso especial da Procuradoria, de forma sintética, trata de demonstrar a divergência entre a interpretação adotada pelo acórdão recorrido e a dos acórdãos paradigmas (fls. 1.180). Alguns trechos desta demonstração de divergência foram colacionadas até pela Recorrida em suas razões recursais.

Pondero que, em respeito à verdade material e ao formalismo moderado, são usualmente admitidos recursos que não cumpram rigorosamente a exigência de demonstração analítica dos pontos de divergência. De toda forma, exige-se a demonstração da divergência pela recorrente em suas razões, mesmo que tal divergência seja demonstrada de forma sintética.

Reitero meu posicionamento manifestado anteriormente, sobre a necessidade de - mesmo que de forma sintética - comparação nas razões do recurso especial entre a solução jurídica adotada pelo acórdão recorrido e aquela adotada pelo acórdão, para fins de demonstração analítica da divergência. Não cabe aos julgadores inferir qual seria a distinção entre os acórdãos recorrido e paradigma, sendo imprescindível a demonstração da divergência pela parte recorrente .

Ocorre que no caso dos presentes autos entendo que está preenchida tal exigência, na medida em que enfrentada pela Recorrente a divergência na interpretação da lei tributária em suas razões recursais, mesmo que de forma sintética, como acima citado.

Afasto também a preliminar de não conhecimento do recurso diante do Enunciado nº 105 da Súmula do CARF (multa isolada), porque os fatos em discussão neste processo ocorreram em 2009, portanto, posteriormente à alteração do artigo 44 pela Lei nº 11.488/2007.

A despeito do meu entendimento pessoal sobre a aplicação das razões que originaram o Enunciado de Súmula (nº 105) aos fatos posteriores a 2007, o tema tem sido enfrentado de forma distinta pela maioria deste Colegiado, que conhece de recursos especiais da Procuradoria e lhes dá provimento. Curvo-me, portanto, à orientação do Colegiado para conhecimento do tema, até por reconhecer a dificuldade na aplicação automática do Enunciado de Súmula a casos como o presente. Quanto ao mérito (exigência de juros sobre a multa), será tratado ao final deste voto.

Diante de tais razões, conheço do recurso especial da Procuradoria.

A depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas, na forma do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001

Como consta do TVF que "*Para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fiscalizada não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente produtos que mantivessem as características e composição do derivado bruto da cana-de-açúcar, tais como açúcar mascavo, melado e rapadura.(...)*" e "*No ano-calendário de 2009, consta no LALUR como exclusões os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica aparecem os maquinários agrícolas para o trato da cana-de-açúcar*".

A depreciação foi definida pelo 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.*

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

*Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Curioso que o RIR alterou a disposição apenas para mencionar o seu artigo 58, que prevê:

*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).*

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 Considera-se 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 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. (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)*

A depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos aplicados na lavoura, portanto, depende da definição do que seja **atividade rural**, à luz das normas acima relacionadas.

Pondero que, diante da previsão da MP 2.159/2001 e da Lei n 8023/1990, a Instrução Normativa SRF nº 257/2002, também delimitou a atividade rural:

*Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:*

*I - a agricultura;*

*VIII - 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:*

*b) transformação de produtos agrícolas: (...)*

*2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;*

A contribuinte questiona a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal, sustentando ao longo do processo que exerce atividade rural e, portanto, seus **maquinários** fazem jus ao benefício fiscal tratado pelo artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001; enquanto o auditor autuante menciona a citada Instrução Normativa, dentre outros fundamentos, para glosar as exclusões interpretadas como indevidas.

Consta do acórdão recorrido decisão a respeito do tema da forma seguinte, conforme trecho da ementa:

*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.*

Neste ponto, o voto de lavra do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que quanto à depreciação acelerada de máquinas foi vencedor:

*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. (...)*

*O inciso I do referido artigo 58, por sua vez, inclui qualquer atividade agrícola no conceito de atividade rural. (...)*

*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.*

Adoto as razões de decidir do acórdão recorrido, entendendo que a depreciação acelerada é aplicável às máquinas agrícolas tratadas nestes autos, eis que "*utilizados na agricultura*". Até porque o artigo 58, da Lei nº 8.023/1990 não restringiu a agroindústria, como procedido pela IN SRF 257/2002 (limitou atividade à moagem "moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura").

Afinal, o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei nº 8.023/1990 contempla a "*agricultura*" (inciso I, do art. 2º) e, ainda, a "*transformação de produtos decorrentes de atividade rural*" (inciso V, do art. 2º). Este conceito amplo de atividade rural adequa-se às demais normas que regem esta atividade.

A própria Constituição Federal, ao tratar da definição de política agrícola, inclui as atividades agropecuárias e as agro-industriais:

*Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:*

*§ 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.*

No mesmo sentido, o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) regula "*os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola*", tratando em diversos dispositivos da atividade agroindustrial, sem limitação similar à trazida pela IN SRF 257/2002. Destaco, nesse sentido, a prescrição do artigo 4º do Estatuto da Terra:

*Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:*

*I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; (...)*

*VI - "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explora econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias;*

Em sentido similar, a Lei nº 5.889/1973, que trata das normas reguladoras do trabalho rural, define como empregador rural aquele que exerce atividade de "*exploração industrial em estabelecimento agrário*", verbis:

*Art. 3º - Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados.*

*§ 1º Inclui-se na atividade econômica, referida no "caput" deste artigo, a exploração industrial em estabelecimento agrário não compreendido na Consolidação das Leis do Trabalho. (redação vigente ao tempo dos fatos em discussão nestes autos).*

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão submetido ao artigo 543-C, do anterior Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/1973), tratou de usinas alcooleiras identificando-as o exercício de atividade rural. À ocasião, aquele E. STJ julgava outro tema (exigência de FGTS anteriormente à CF/1988, interpretando inclusive a Lei nº 5.889/1973). De toda forma, o julgamento traz à luz a relevância da identificação de atividade rural e industrial, de forma coerente para fins de aplicação da legislação federal. Destaco trecho do julgamento do E. Superior Tribunal de Justiça

(...)

*6. De acordo com a lei em referência, uma mesma empresa agroindustrial, poderia ser qualificada como empregadora rural relativamente aos seus empregados que realizava, atividades rurais, e como urbana no que tange às demais atividades desenvolvidas.*

*7. Sobre o tema, o Tribunal Superior do Trabalho firmou entendimento de que a atividade exercida pelo empregado é que define a condição deste como rural ou industriário, assentando, inclusive que o cultivo da cana-de-açúcar para usina alcooleira não constitui atividade agroindustrial, mas sim rural.*

*8. Assim, conclui-se que os empregados, que laboram no cultivo da cana-de-açúcar para empresa agroindustrial ligada ao setor alcooleiro, detém a qualidade de rurícola, o que traz como consequência a isenção do FGTS desde a edição da Lei Complementar n. 11/71 até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Precedente: EDRESP 952052 / PE, da relatoria da Ministra Eliana Calmon, DJ 12.3.2010.*

*9. Recursos especiais não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Recurso Especial nº 1.133.662, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 19/08/2010)*

O Decreto Lei 57/1966, ao tratar do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, impede a incidência de IPTU sobre imóveis destinados à exploração de agroindústria:

*Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)*

O tratamento conferido à agroindústria pela legislação federal, portanto, é similar àquela conferida à atividade rural, não sendo justificável a restrição estabelecida pela IN SRF 257/2002, em seu artigo 2º, inciso V.

### O reconhecimento da depreciação acelerada incentivada na formação da lavoura de cana-de-açúcar

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

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

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

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

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

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

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

Destaco trechos do acórdão recorrido ao tratar da depreciação da lavoura de cana de açúcar, conforme voto vencedor, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

*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.*

A principal discussão nos autos, quanto ao tópico relacionado à depreciação de cana-de-açúcar, portanto, é se esta submete-se à depreciação ou à exaustão.

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) deprecia-se 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)*

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

*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 exaurimento do recurso, mas de perda de valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. (fls. 935)*

Em sentido similar, é o voto vencedor, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no acórdão recorrido:

*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*

A respeito do tema, vale transcrever, ainda, 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 colheita.

Nesse contexto, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, mantendo o acórdão recorrido.

#### A cumulação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Finalmente, trato da cumulação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas e multa de ofício, última tema tratado em recurso especial admitido.

À ocasião da ocorrência dos fatos geradores em discussão nestes autos (2009), a Lei n. 9.430 tratava da imposição de multa sobre estimativas mensais da forma seguinte:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):  
(...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Anteriormente, a redação do dispositivo era similar, prevendo a cobrança de multa isolada sobre estimativas não recolhidas em percentual de 75%, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (...)*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;(...)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (...)*

*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;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

Como se verifica da disposição acima reproduzida, mesmo antes da alteração efetuada pela Lei nº 11.488, de 2007, autorizava-se a exigência da multa de forma isolada sobre as estimativas mensais mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativo para a CSLL. O dispositivo legal não tratava expressamente da imposição concomitante da multa sobre estimativas mensais com a multa de ofício, na hipótese de apuração de lucro ao final do período de apuração pela pessoa jurídica.

A remansosa jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - à luz da anterior redação do artigo 44 - entendia não ser possível a cobrança concomitante de multa sobre as estimativas mensais caso houvesse a imposição de multa de ofício. Exatamente por isso foi editada a 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.*

A alteração da Lei. 9.430, pela Lei n. 11.488, de 2007 (aplicável ao caso dos autos), reduziu o percentual de multa a ser exigida isoladamente para 50%, além de prever expressamente a sua exigência também na hipótese em que seja “apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física”, conforme inciso II, alínea “a” incluída no artigo 44, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Portanto, persiste a omissão legal a respeito da exigência de multa isolada na hipótese de apuração de lucro pela pessoa jurídica, não sendo razoável a cobrança cumulada com a multa de ofício

Lembro que nos presentes autos discute-se a exigência de multa isolada por estimativas mensais concomitantemente à exigência de multa de ofício no que concerne ao ano calendário de 2009, como também houve lançamento de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os mesmos fatos geradores. Diante disso, a conduta relacionada às estimativas mensais do ano calendário de 2009 foi consumida pela conduta atribuída ao contribuinte ao final do período, consistente na falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda. Na mesma medida, a punição que poderia se entender aplicável à falta de estimativas mensais foi consumida pela punição aplicada à falta de recolhimento dos tributos ao final do ano calendário, consistente na multa de ofício.

Por tais razões, afasto a cobrança de multa sobre as estimativas quanto ao ano de 2009.

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

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## **Voto Vencedor**

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Em relação à matéria depreciação das máquinas agrícolas, o Colegiado acompanhou as razões do voto vencido.

Contudo, apesar do substancial voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênias para discordar das outras duas matérias: (1) classificação dos dispêndios na formação da lavoura de cana de açúcar e (2) aplicação da multa isolada por

insuficiência de recolhimento de estimativa mensal em lançamento fiscal com principal e multa de ofício.

Passo, portanto, ao exame, no mérito, das matérias nas quais apresentei divergência de entendimento.

### **I - Classificação dos Dispêndios de Formação na Lavoura de Cana de Açúcar.**

A matéria a ser decidida é 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 nº11.941, 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](http://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, caféicultura 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 a 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, para a matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN.

## II - Multa Isolada por Insuficiência no Recolhimento de Estimativas Mensais, no caso de Lançamento de Ofício com Principal e Multa de Ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, 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.*

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.

A sanção tem base legal.

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

E a nova redação, 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 CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

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

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

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

*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 conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

*Acrescente-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, em relação à multa isolada sobre estimativa mensal, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

### **III. Conclusão.**

Diante do exposto, voto no sentido **dar provimento parcial** ao Recurso Especial da PGFN, para (1) acompanhar a Relatora em relação à matéria depreciação das máquinas agrícolas, no qual se manteve o entendimento da decisão recorrida, e (2) restabelecer a autuação fiscal para as matérias (2.1) classificação dos dispêndios na formação da lavoura de cana de açúcar e (2.2) aplicação da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal em lançamento fiscal com principal e multa de ofício.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura