



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

Processo n° 10983.721522/2012-28
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1401-001.521 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida BRF - BRASIL FOODS S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

A aplicação de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo o registro dos rendimentos correspondentes constar como receitas da atividade geral.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE RURAL.

Constatado que a pessoa jurídica autuada desenvolve atividade tipicamente industrial, conclui-se que a mesma não se enquadrava na situação de gozo dos benefícios fiscais almejados (depreciação acelerada incentivada).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

SUCESÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.
MULTAS PUNITIVAS. IMPOSSIBILIDADE

O sucessor é responsável apenas pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, ostenta caráter punitivo (CTN, arts. 132 e 133).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer parcialmente a exigência, sem a parcela correspondente à multa punitiva na sucessão, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)
Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que consta da decisão de piso, fls. 995-1000:

Cuida-se de impugnação, apresentada pelo interessado, no dia 06/08/2012, fls. 637 a 680, com o fito de ver desconstituído o Auto de Infração (AI), cientificado pessoalmente no dia 10/07/2012, conforme Aviso de Recebimento, fls. 770, através do qual é exigido crédito tributário de Imposto de Renda (IRPJ), no valor original de R\$ 11.315.051,67, ao qual se somam juros de mora e multa proporcional, perfazendo, na data da consolidação, o montante de R\$ 25.045.866,87.

A auditora-fiscal autuante descreveu os fatos e infrações que deram origem ao lançamento do Auto de Infração, fls. 3 a 14, e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 15 a 27.

Inicialmente afirma que a Defendente teria incorporado a empresa Avipal Nordeste S/A no ano de 2010 e que, por essa razão, seria a sua sucessora.

Discorre a respeito das intimações feitas à Defendente para a apresentação de documentos e esclarecimentos e sobre o seu atendimento pela empresa fiscalizada (ora Defendente). Em seguida apresenta a seguinte conclusão:

1. Analisando as respostas apresentadas, verificamos que a empresa AVIPAL NORDESTE S/A, sucedida por incorporação pela BRF – BRASIL FOODS S/A, durante o ano-calendário 2007, considerou como receitas da Atividade Rural a soma das vendas dos produtos “in natura”. Pelo que foi possível concluir, a empresa considerava produtos “in natura” as aves abatidas e congeladas, vendidas inteiras, em cortes, seus miúdos e outros produtos das aves. Os produtos vendidos, considerados como atividade geral, eram os frangos temperados; produtos

beneficiados, como mortadela, linguiça, salsicha, etc; leite e seus derivados.

2. A empresa tinha cadastrado em seu plano de contas Centros de Resultado específicos para cada linha de produto, com base nesses códigos apurava-se tanto as Receitas, como as deduções de vendas, custos e despesas decorrentes da atividade rural.

3. O art. 58 do Decreto no 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda –RIR/99) define o que é considerado Atividade Rural para fins de imposto de renda:

[...]

*4. No caso em concreto, constatamos que a empresa AVIPAL NORDESTE S/A, incorporada pela BRF – BRASIL FOODS S/A somente possuía criação própria de aves denominadas avós e matrizes (ativo imobilizado), cujo propósito era a produção de ovos férteis. Tais ovos eram enviados a empresa GLOBOAVES S/A, responsável pela incubação dos mesmos, e quando do nascimento dos pintos, os mesmos eram devolvidos a AVIPAL. Os pintos eram encaminhados pela AVIPAL para criação por terceiros (parceiros da empresa – pessoas físicas), os quais eram responsáveis pelo manejo e estrutura, tais como: água, luz e equipamentos. Ração, vacinas e assistência técnica eram fornecidas pela AVIPAL aos seus parceiros. Nota-se que a própria atividade de avicultura, assim definida como a **criação** de aves para produção de alimentos, notadamente a carne e os ovos, não era feita exclusivamente pela empresa AVIPAL, e sim, através de parcerias.*

*5. Mas o ponto crucial, assim entendido pelo fisco, esta no inciso V, do artigo 58, onde está previsto que **os meios utilizados** na transformação dos produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, devem ser feitos **com equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural**. A intenção do legislador é justamente diferenciar o que seria considerado Atividade Rural do que seria considerado Industrialização, de forma que produtores rurais tenham uma tributação mais benéfica do que pequenas, medias ou grandes industrias. É fato que os equipamentos utilizados pela AVIPAL no seu processo produtivo não são equipamentos considerados usuais na atividade rural. São equipamentos industriais, automatizados e de grande capacidade produtiva (cerca de 140.000 aves por ano – aproximadamente 400 aves por dia).*

6. Diante das constatações acima, o fisco desconsiderará os benefícios fiscais decorrentes da atividade rural escriturada pela empresa AVIPAL NORDESTE S/A, sucedida pela BRF – BRASIL FOODS S/A, durante o ano-calendário 2007 e cobrar, através de Auto de Infração, os tributos devidos considerando que toda a atividade exercida pela empresa era decorrente de Atividade Geral (Industrialização).Adiante, às fls. 25, destaca:

Além do mais, nem a própria atividade rural de criação das aves era feita exclusivamente pelo sujeito passivo, que, como forma de minimizar custos, terceirizava o serviço, utilizando mais de 350 (Trezentos e cinquenta) pessoas físicas como parceiros produtores.

[...]

Diante dos fatos expostos, o fisco desconsiderou o exercício de atividade rural, durante o ano-calendário 2007, pela empresa sucedida por incorporação, AVIPAL NORDESTE S/A, considerando que toda a atividade exercida pela empresa deve ser considerada como Atividade Geral e, portanto, tributada como tal.

Sendo assim, o fisco procedeu às reversões dos benefícios decorrentes da atividade rural no resultado da empresa fiscalizada, através da lavratura do presente auto de infração, conforme demonstrado a seguir:

1. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

[...]

Como o exercício da atividade rural foi descaracterizado pelo fisco, efetuamos a glosa das exclusões efetuadas no ano-calendário 2007 a título de Depreciação Acelerada Incentivada, no valor de R\$ 13.227.983,44 (Treze milhões, duzentos e vinte e sete mil, novecentos e oitenta e três reais e quarenta e quatro centavos).

O saldo de Depreciação Acelerada Incentivada, controlado na Parte B do LALUR, após a glosa da exclusão acima, ficou em R\$ 38.364.394,98 (Trinta e oito milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, trezentos e noventa e quatro reais e noventa e oito centavos). Este valor deve ser adicionado ao Lucro Líquido do Exercício, por se referir a bens adquiridos em anos anteriores destinados ao uso na atividade rural, ora descaracterizada.

Sendo assim, efetuamos os lançamentos de ofício, nos valores acima descritos, conforme tópico “DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES” mais adiante.

2. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL

Com a descaracterização da atividade rural da empresa no ano-calendário 2007, fica vedada a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal em 100% do valor do lucro, devendo o contribuinte compensar prejuízo fiscal de anos anteriores limitados a 30% do valor do lucro real apurado.

3. CÁLCULO DO LUCRO REAL NA AUTUAÇÃO

Verificando o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR escriturado pelo contribuinte e os valores informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2008, referente ao ano-calendário 2007,

constatamos um erro no preenchimento da DIPJ, quanto a compensação de prejuízo relacionado a Atividade Geral, pois o contribuinte preencheu o valor de R\$ 5.014.829,49, na "Linha 55. (-) Atividade Geral – Per. Apuração de 1991 a 2007", mas o sujeito passivo não possui Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores relacionados a Atividade Geral e este valor foi deduzido, no LALUR, do saldo de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores relacionados a Atividade Rural.

Como, em detrimento da presente fiscalização, a atividade rural desenvolvida pela empresa foi descaracterizada, considerando-a como Atividade Geral, necessário se faz unificar a apuração do Lucro Real para cálculo do imposto de renda.

Elaboramos a planilha abaixo para demonstrar os cálculos efetuados pelo fisco, considerando as infrações apuradas no presente procedimento fiscal, de forma a se chegar ao valor do Lucro Real referente ao ano-calendário 2007, base de cálculo para o imposto de renda.

HISTÓRICO	VALOR (R\$)
<i>Lucro Real antes da Compensação – Ativ. Rural (Escriturado pelo Contribuinte)</i>	13.065.059,71
<i>Lucro Real antes da Compensação – Ativ. Geral (Escriturado pelo Contribuinte)</i>	16.716.098,32
Consolidação do Lucro Real antes da Compensação (Escriturado pelo Contribuinte)	29.781.158,03
Consolidação do Lucro Real antes da Compensação (Escriturado pelo Contribuinte)	13.227.983,44
<i>Infração: Adição do Saldo ref. Deprec. Acelerada Incentivada</i>	38.364.394,98
Lucro Fiscal após autuação	81.373.536,45
Lucro Real após compensação (Apurado pelo fisco)	56.961.475,51
Compensações efetuadas pelo contribuinte	18.079.889,21
Prejuízo da Ativ. Rural Compensado na Autuação	6.332.171,73

DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES

001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Valor referente ao Saldo de Depreciação Acelerada Incentivada, controlado na

Parte B do LALUR, referente a bens adquiridos em períodos anteriores,

aplicados na atividade rural, que ora foi descaracterizada pelo fisco.

002 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Valor referente as aquisições de bens aplicados na atividade rural, no ano-calendário 2007, cujos valores totais foram objeto de exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real a título de Depreciação Acelerada Incentivada. Tal benefício foi desconsiderado pelo fisco em virtude da descaracterização da atividade rural, pois o trabalho de auditoria fiscal concluiu que a empresa, na verdade, exerceu atividade geral.

Em sua impugnação, o sujeito passivo apresenta os argumentos a seguir resumidos:

Inicia discorrendo a respeito do seu objeto social e fazendo um breve relato das razões que fundamentaram o auto de infração para em seguida afirmar que o lançamento teria sido pautado por ilegalidades e inconstitucionalidades que impossibilitariam a sua manutenção.

Transcreve o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e conclui que o texto normativo importaria ao fisco, nas hipóteses de apuração do lucro real onde ocorresse lançamento de ofício, que se fizesse pela diferença de imposto, ou seja, pelo valor líquido, que se daria pela compensação de imposto lançado em outro período base.

Assim, se o contribuinte utilizasse indevidamente de valor em um período de competência de depreciação, mas esta fosse possível em outro momento, não seria possível ao fisco simplesmente adicionar ao lucro os valores indevidamente utilizados, ignorando o fato de que foram adicionados nos anos-calendários posteriores.

Daí porque, determinaria a legislação que o lançamento de ofício fosse pelo valor líquido, que consistiria no montante da diferença de tributo apurada após a compensação de diminuição de imposto lançada nos períodos posteriores.

A fim de corroborar o seu entendimento transcreve também trecho do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996 que analisa o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e assevera:

*Como se pode notar pela fundamentação, houve a simples e direta reconstituição do IRPJ/CSL adicionando todos os valores de uma só vez que, em tese, não poderiam ter sido **excluídos integralmente** por meio de depreciação acelerada incentivada e **prejuízo**.*

Assim, não se deu no caso concreto a apuração de suposta diferença de imposto e contribuição, após a compensação de diminuição de imposto lançada nos períodos posteriores, como orienta o próprio PN COSIT n. 02/1996.

Tratando-se de depreciação acelerada incentivada, os valores de 2007 utilizados de uma só vez, foram adicionados nos períodos posteriores, razão pela qual houve uma mera postergação do tributo, como enuncia o disposto no art. 6º, do DL 1.598/77 e esclarece o PN COSIT 02/96, de maneira que o adequado procedimento exigia o lançamento pelo valor líquido, o que não se constata.

Bem por isso, o lançamento é totalmente improcedente.

Transcreve ementa de decisão do antigo Conselho de Contribuintes nesse sentido.

No que tange ao enquadramento das atividades da Impugnante como rural, inicia essa abordagem apontando os dois incentivos aplicáveis às empresas que desempenham tal atividade, a saber: (i) depreciação acelerada incentivada (art. 6º da Medida Provisória (MPV) nº 2.159-70/2001); e (ii) compensação de prejuízos fiscais sem a limitação de 30% (art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 257/2002).

Transcreve as razões que fundamentaram o lançamento e afirma que o deslinde da questão implica a análise dos seguintes questionamentos:

(i) – o fato de a impugnante exercer a atividade rural por meio de equipamentos altamente mecanizados, complexos a desqualificaria?

(ii) – o que seriam equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural?

(iii) – o contrato de parceria (integração) impede a caracterização como atividade rural?

Quanto à alegação da Auditora-Fiscal de que “nem a própria atividade rural de criação das aves era feito exclusivamente pelo sujeito passivo”, a Defendente afirma que a atividade se daria com o apoio de parceiros, entretanto tal parceria não se configuraria aquisição de terceiros ou mesmo terceirização.

Insurge-se contra a aplicação dos juros da Selic afirmando que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161, §1º do Código Tributário Nacional (CTN), sendo de total improcedência o lançamento realizado.

Alega que não há previsão legal para o computo de juros sobre a multa de ofício, o que decorreria dos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996. Dessa forma, restaria improcedente a multa de ofício lavrada pelo seu caráter confiscatório, bem como pela impossibilidade de se aplicar juros sobre ela.

Assevera que a multa de ofício de 75% aplicada não poderia ser exigida da impugnante sucessora (BRF), pois a multa não pode passar do seu infrator, que, no presente caso, seria a Avipal Nordeste S/A. Transcreve ementas de decisões administrativas.

Além disso, a multa aplicada ofenderia os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco. Isso porque o valor da multa imputado é de evidente irrazoabilidade e confisco, principalmente em virtude da Impugnante.

Transcreve trecho doutrinário.

Tendo em vista seu caráter confiscatório, esta deveria ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20%, de conformidade com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, retificando o auto de infração lavrado.

Por fim requer seja julgada procedente a impugnação a fim de reconhecer a nulidade ou total improcedência do lançamento, conforme razões aduzidas, como medida de constitucionalidade, legalidade e justiça. Requer também a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material.

Os autos foram remetidos a julgamento e, em primeira análise, este julgador requereu diligência à fiscalização, despacho às fls. 775 e 776, a fim de que fossem juntadas cópias de exemplares completos dos instrumentos contratuais firmados entre a Avipal Nordeste S/A e os “parceiros criadores” que fossem hábeis a demonstrar a natureza da relação jurídica existente entre eles.

Em resposta o Auditor-Fiscal designado emitiu o Relatório, às fls. 983 e 984, acompanhado dos documentos, às fls. 777 a 982.

O sujeito passivo foi cientificado do Relatório de Diligência Fiscal, conforme documento às fls. 986, e manifestou-se, conforme documentos de fls. 987 a 990.

A 1ª Turma da DRJ Salvador, por unanimidade, julgou procedente a impugnação, excluindo integralmente o crédito tributário, por meio de Acórdão assim ementado, fls. 994.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ATIVIDADE RURAL. EQUIPAMENTOS. UTENSÍLIOS. INTERPRETAÇÃO.

A expressão “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”, a que se refere o inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023/1990, deve ser interpretada como “todo aquele equipamento e utensílio que tenha pertinência e adequação para a transformação de produtos advindos de referida exploração

econômica, desde que tais procedimentos (mesmo que industriais) mantenham as características e composição do produto 'in natura'".

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. CRIADOR. RISCOS.

Para efeito do direito ao benefício da depreciação acelerada incentivada, interpreta-se o termo "criador" como aquele que assume os riscos inerentes ao caráter cíclico da atividade rural.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O citado Acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por força do disposto no art. 34 do PAF e a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008 (DOU de 07/01/2008).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O presente litígio tem como ponto central a desconsideração do enquadramento de parte das atividades da empresa Avipal Nordeste S/A (sucetida pela BRF – Brasil Foods S.A.) como rural, fato este que: a) motivou a glosa das exclusões efetuadas no ano-calendário 2007 a título de depreciação acelerada incentivada; b) limitou a compensação de prejuízos ao percentual de 30% do valor do lucro real apurado.

Conforme relatado, o entendimento das autoridades fiscais baseou-se nas seguintes razões de fato e de direito: a) “os equipamentos utilizados pela AVIPAL no seu processo produtivo não são equipamentos considerados usuais na atividade rural”; b) “a própria atividade de avicultura, assim definida como a criação de aves para produção de alimentos, notadamente a carne e os ovos, não era feita exclusivamente pela empresa AVIPAL, e sim mediante contratos de parceria”.

A peça impugnatória apresentou seis argumentos de defesa principais: 1) por se tratar de hipótese de mera postergação no recolhimento de tributos, a legislação determinaria que o lançamento de ofício fosse efetuado pelo valor líquido, ou seja, pela diferença de tributo apurada após a compensação de impostos pagos em períodos posteriores; 2) qualquer meio que permita a criação e multiplicação de aves permite ser considerada pela lei como atividade rural; 3) o emprego de parceria agrícola não desqualifica a atividade como rural; 4) os juros são devidos à razão de 1% ao mês; 5) não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício; 6) a multa de ofício lançada tem caráter confiscatório; 7) a multa não pode ser

exigida da sucessora da pessoa jurídica fiscalizada, posto que a sucessora não lhe deu causa; e 8) a multa ofende a princípios constitucionais.

A decisão de piso, após analisar detidamente o processo produtivo da contribuinte, acolheu a prejudicial de mérito, por considerar que a atividade por ela desempenhada permitia seu enquadramento como atividade rural, para fins de usufruto dos benefícios fiscais de depreciação acelerada incentivada e compensação de prejuízos sem observância do limite de 30% do valor do lucro real apurado.

Por ter reconhecido como rural a natureza da atividade exercida pela contribuinte, a decisão de piso absteve-se de analisar as demais questões apresentadas na peça impugnatória, a saber: a) alegação de mera postergação no recolhimento de tributos; b) percentual de juros devidos; c) a previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício; d) caráter confiscatório da multa de ofício lançada; ausência de causa para exigência da multa e alegada ofensa a princípios constitucionais.

Prejudicial de mérito - Descaracterização da atividade rural

A questão principal do presente litígio está ligada à descaracterização de parte da atividade dita rural exercida pela recorrente, qual seja a atividade de “abate, resfriamento, congelamento, corte e embalagem em larga escala de aves”.

Sobre o tema, dispõe o art. 2º da Lei nº 8.023/1990 (com a redação dada pela Lei nº 9.250/95) :

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 (grifado).*

Da leitura do dispositivo acima, verifica-se que, para ser considerada como atividade rural para fins de usufruto dos benefícios fiscais a ela pertinentes, a transformação de produtos deverá obedecer aos seguintes requisitos cumulativos:

• Quanto à matéria-prima:

(i) produto decorrente da atividade rural (agricultura; pecuária; extração e exploração vegetal e animal; exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais); e

(ii) produzida na área rural explorada;

• Quanto à transformação:

(i) feita pelo próprio agricultor ou criador; e (ii) feita com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais;

• Quanto ao produto acabado:

(i) produto sem alteração da composição e das características do produto in natura.

Ab initio, considero relevante destacar quais atividades foram consideradas pela AVIPAL NORDESTE como atividade rural, no ano-calendário 2007. Para tanto, transcrevo o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal, fls. 23-24:

Intimado, também, a prestar esclarecimentos sobre os critérios utilizados para distinguir o que era classificado como atividade rural e o que era como atividade geral, o contribuinte apresentou planilhas e esclarecimentos, em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal no 002, através dos quais foi possível constatar que a empresa sucedida por incorporação, durante o ano-calendário 2007, classificava como receita da atividade rural a venda de produtos “in natura”, considerando como tal as aves abatidas e congeladas, vendidas inteiras, em cortes, seus miúdos e outros produtos das aves. Como atividade geral, eram classificados os produtos beneficiados, tais como, mortadela, linguiça, salsicha, leite e seus derivados, bem como os frangos temperados.

Importante destacar que a pessoa jurídica incorporadora (BRF - Brasil Foods S.A.), após o processo de incorporação, não mais considerou esta atividade como atividade rural, conforme descrito às fls. 25 do Termo de Verificação Fiscal:

Destacamos também que, após a incorporação da empresa AVIPAL à BRF – BRASIL FOODS, a sucessora entendeu e assim passou a considerar que toda atividade exercida pela sucedida seria Atividade Geral e nada mais foi considerado como atividade rural e não houve mudanças significativas no modus operandi do processo produtivo da empresa sucedida.

Uma vez esclarecida a natureza da atividade sob litígio, podemos nos concentrar na análise do requisito de transformação **com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais**.

O Termo de Verificação Fiscal, fls. 17-19:

2. Que através do procedimento fiscal de Diligência instaurado anteriormente de a presente fiscalização, conforme MPF-D

AVIPAL NORDESTE S/A, sucedida pela empresa BRF – BRASIL FOODS S/A, tinha seu processo produtivo dividido em 3 (tres) fases:

➤ Fase 01 → Criação própria de aves denominadas avos e matrizes, efetuada na Granja de Recria de Matrizes JAIBA. Ali permaneciam durante 22 semanas, recebendo ração, água, medicamentos e vacinas. Depois eram transferidas para as Granjas de Produção GRANJA LIMOEIRO e GRANJA CAMUNDONGO) para produção dos ovos férteis incubáveis. Os ovos eram coletados diariamente e enviados para sala de refrigeração para posterior envio a empresa terceirizada, responsável pela incubação. O transporte era feito em caminhões climatizados. Quando do nascimento dos pintos, os mesmos eram devolvidos a AVIPAL.

➤ Fase 2 → Os pintos eram encaminhados para criação com parceiros, pessoas físicas (terceiros), da empresa, que eram responsáveis pelo manejo e estrutura, tais como, água, luz e equipamentos. Os pintos, ração, vacinas e assistência técnica eram fornecidos pela AVIPAL. Após 44 dias saiam dessas propriedades, destinando-se ao abatedouro.

➤ Fase 3 → Após as aves chegarem ao ponto de abate, elas iam para a unidade fabril da empresa, onde eram recepcionadas (descarregadas dos caminhões), penduradas pelas patas, uma ao lado da outra, em Pendurador Automático e através de trilhos eram levadas para insensibilização elétrica, ocasionando o atordoamento das aves, para posterior sangria automática das mesmas e repasse feito manualmente. Nesses mesmos trilhos as aves entravam em tanque de escaldagem, saiam em direção à depenagem, entravam na depenadeira, saindo apenas as carcaças das aves. Através de um despendurador automático, as mesmas eram retiradas e encaminhadas para pendura em nórea de área limpa. Esta pendura era feita em 1 ponto (pescoço) com destino a tanque de escaldagem dos pés para retirada das cutículas, depois entravam no depilador de patas, saindo com os pés limpos. O Coreamento (corte na pele do pescoco) era feito manualmente para facilitar a retirada da traquéia e papos. Neste mesmo pendurador, efetuavam a pendura agora em três pontos, incluindo as patas, para retirada da cloaca (feita com equipamento próprio, manuseado por funcionário) e eventração (exposição das vísceras para inspeção e posterior coleta dos miúdos). Inspeção Federal: inspeção sanitária das carcaças. Após a Inspeção Federal, vinha a retirada dos miúdos (coração, fígado e moela, com retirada de queratina). Os miúdos seguem por tubulação para pré-resfriamento. Posteriormente, ocorria a revisão das carcaças, conferindo a retirada das vísceras e miúdos comestíveis. Através de equipamento, também manuseado por funcionário, retira-se o pulmão das aves. É feito o corte do pescoço e a revisão final das carcaças, visando retirada de contaminações biológicas. Nos mesmos penduradores (de 3 pontos) as carcaças vão para câmaras de pré-resfriamento. Posteriormente, ocorre a pendura de carcaças encaminhadas para a sala de corte e pendura de carcaças

destinadas a embalagem de frango inteiro. Para estes, são colocados os pacotes de miúdos (2 pés, moela, fígado e cabeça) nas carcaças, antes da embalagem. O coração é sempre destinado a embalagem individual e a moela excedente também é embalada em pacotes ou bandejas. Após a colocação do pacote de miúdos o frango é embalado em embalagem primária, através de um equipamento de funilamento, depois é feito o grampeamento das embalagens. O frango é colocado em embalagem secundária (caixas) e encaminhado, através de esteiras, para o túnel de congelamento. As carcaças destinadas a sala de corte passam por desossa e os cortes, tais como, peito, coxa, sobrecoxa, coxinha da asa, etc, são embalados também em embalagens primárias e depois são colocados em embalagens secundárias (caixas), seguindo em esteiras para congelamento. Após o congelamento dos produtos (frango e cortes), os mesmos passam por plastificadora e são paletizados para posterior expedição.

3. As informações acima descritas foram extraídas da apresentação de slides, em formato "Power Point", apresentada pelo contribuinte no procedimento de diligência de forma a responder como se dava o processo produtivo da empresa AVIPAL NORDESTE S/A.

4. Intimamos o contribuinte a informar, por escrito, se durante o ano-calendário de 2007 o processo produtivo da empresa AVIPAL NORDESTE S/A se dava da mesma forma como foi constatado no item 2 acima.

Ao analisar este processo produtivo, assim se manifestou a autoridade autuante, fls. 22:

*5. Mas o ponto crucial, assim entendido pelo fisco, está no inciso V, do artigo 58, onde está previsto que **os meios utilizados** na transformação dos produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, devem ser feitos **com equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural**. A intenção do legislador é justamente diferenciar o que seria considerado Atividade Rural do que seria considerado Industrialização, de forma que produtores rurais tenham uma tributação mais benéfica do que pequenas, médias ou grandes indústrias. É fato que os equipamentos utilizados pela AVIPAL no seu processo produtivo não são equipamentos considerados usuais na atividade rural. São equipamentos industriais, automatizados e de grande capacidade produtiva (cerca de 140.000 aves por ano – aproximadamente 400 aves por dia).*

*6. Diante das constatações acima, o fisco desconsiderara os benefícios fiscais decorrentes da atividade rural escriturada pela empresa AVIPAL NORDESTE S/A, sucedida pela BRF – BRASIL FOODS S/A, durante o ano-calendário 2007 e cobrar, através de Auto de Infração, os tributos devidos considerando que toda a atividade exercida pela empresa era decorrente de Atividade **Geral (Industrialização)**.⁰¹*

processo, deve-se destacar a importância da compra de equipamentos importados, necessários ao rápido resfriamento e/ou congelamento do produto.

Os processos produtivos das empresas líderes são mundialmente conhecidos e disseminados em todo o planeta: o padrão tecnológico vigente é bastante homogêneo. Ddo que as inovações tecnológicas mais importantes do setor são desenvolvidas externamente às unidades de abate e preparação de carnes (defensivos, genética animal, aditivos, máquinas e equipamentos, embalagens, etc.) e estão no mercado, as atualizações tecnológicas dos agentes econômicos do setor dependem em grande parte da capacidade que eles apresentam de absorver essas tecnologias. No caso de equipamentos e processos tecnológicos, os disseminadores da tecnologia são as empresas fornecedoras desses equipamentos. Dessa forma, presume-se que os grandes ganhos de eficiência deste complexo agroindustrial advirão das biotecnologias e da eficiência com que esses sistemas serão geridos para atender às demandas do consumidor. É nesse contexto que a atividade está inserida.

Entendo que a exploração da avicultura e suinocultura nos moldes acima não se configura como atividade rural, a teor do art. 2º, VI da Lei 8.023/90, onde uma empresa considerada das maiores empresas de alimentos da América Latina e uma das maiores exportadoras do País, fazendo uso intensivo de maquinário moderno em praticamente todas as etapas do processo desde o abate, lavagem, sangria, escaldagem, evisceração, espostejamento, congelamento, encaixotamento, paletização, estocagem, etc.

O material contido nas fls. 352 a 383, onde a interessada demonstra sua Cadeia Produtiva dá o verdadeiro tom da tecnologia empregada não condizendo com a restrição expressa no art.

A esse respeito a DRJ foi bastante enfática a esse respeito:

Note-se que não há a menor possibilidade de comparação entre uma indústria do porte da interessada e um produtor rural. Pretender que o tratamento fiscal dado a esses dois extremos seja o mesmo, é negar vigência a dispositivo legal literal, como visto acima.

A autoridade lançadora identificou nas atividades da interessada parte das receitas que seriam provenientes de atividades rurais, conforme o exigido na legislação mencionada. Separou a venda de matrizes e reprodutores de suínos aos produtores integrados, e também declarou que os produtores integrados, de aves e suínos, estes sim, praticariam atividades rurais.

De fato, vejo que a atividade rural é desenvolvida apenas pelos integrados e parceiros da autuada, e a receita da empresa fiscalizada que deriva da atividade rural resume-se às vendas das matrizes e dos reprodutores suínos aos produtores integrados.

Destacou ainda corretamente a autoridade que o abate ocorre fora da área rural onde é produzida a matéria-prima (aves e suínos), em “complexos industriais da empresa, geralmente instalados em centros urbanos”.

Em minha interpretação, o que se apresenta como relevante para caracterização da atividade rural não é meramente o fato de que o processamento da matéria-prima originária da atividade rural, tenha como resultado final os produtos na condição de in natura. Além é claro da condição básica de que seja feita pelo próprio agricultor ou criador, a questão fundamental aqui em relevo que não foi apreciada na Consulta Disit diz respeito aos meios e não aos fins. É uma questão de limitação do método, sim, e não meramente do produto final que precisa também ser in natura. Enfim, a questão relevante diz respeito a saber se o uso de equipamentos industriais seriam ou não compatíveis com as ferramentas empregadas nas propriedades rurais. Digo relevante, pois a distinção “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” ligada não ao fim (a manutenção do produto no estado ainda in natura, sem alteração de sua composição ou característica), mas ao meio de se atingir esse fim, privilegiando obviamente a que os benefícios decorrentes do exercício dessa atividade sejam dados ao agricultor ou criador que promovam, eles próprios, a transformação de seus produtos agrícolas com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais. E nada disso aconteceu.

Por outro lado, poder-se-ia alegar uma contradição na última redação dada à Lei nº 8.023/90 ao manter a obrigatoriedade de utilização de “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” e ao mesmo tempo, por exemplo, permitir a pasteurização e acondicionamento do leite, que poderiam denotar a utilização de equipamentos não usualmente empregados nas atividades rurais.

Porém a contradição é apenas aparente, pois não é questão de tudo ou nada no que se refere à mecanização, tanto é que foi retirada a expressão “não configure procedimento industrial”, mas uma questão de grau (mecanização) que o intérprete tem que apreender quando está diante do caso concreto. O que a lei quis exemplificar e para isso acrescentou para tanto um rol de atividades indo da mais complexa (pasteurização e embalagem do leite) para as mais simples (embalagem do mel e do suco de laranja), foi apenas que a transformação de produtos agrícolas/pecuários pode ocorrer, desde que em grau diminuto (sem alteração na composição), realizada a partir da matéria-prima produzida na própria área rural explorada, pelo próprio agricultor/criador, e com utilização de equipamentos e utensílios compatíveis com o grau limitado de transformação, assim delineado.

Se apregoa que a expressão “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” é uma expressão vaga, cujo conceito não é fechado e que isso denotaria o uso de

um conceito funcional visando a abertura para o futuro, para o progresso, para a mecanização e automatização em larga escala.

Ora, qual o conceito que é totalmente fechado? Depois da reviravolta linguístico-pragmática no início do século XX, se percebeu que nenhum conceito é totalmente fechado. Ele sempre vai ter uma região de penumbra. Mas, existem regiões que claramente estão dentro do seu âmbito conceitual e outras que claramente estão fora. O que não se pode é dizer que tudo estaria fora de um conceito, afinal tem que se respeitar um mínimo semântico trazido em seu bojo, expresso no texto da Lei.

Dessa forma, improcede o argumento daqueles que apregoam que equipamentos inusuais nada tem a ver com equipamentos de alta tecnologia, que implicariam ganho de produção em escala, afinal afirmam “o desenvolvimento tecnológico em matéria agrícola e mesmo pastoril ou pecuária tem-se dado a uma velocidade significativa”.

Digo isso e repito, porque senão a expressão em referência seria oca e vazia. Teria que se dar a ela um mínimo de conteúdo semântico, mas os opositores não se dão ao trabalho de fornecer esse mínimo, se contentando em fazer da expressão letra morta.

Ora, não se nega que a alta tecnologia e a eficiência na atividade rural não sejam louváveis, mas não podemos nos esquecer de que estamos diante de uma definição de atividade rural para fins de obtenção de benefícios fiscais e, sendo assim, não é desarrazoado que o legislador queira dar tais benefícios apenas àqueles menos aquinhoados para suportar à incerteza e vulnerabilidade da atividade rural.

Nessa linha de entendimento, claro está que a recorrente não se enquadraria nessa situação de gozo, uma vez que a empresa autuada desenvolve atividades tipicamente industriais, que por sua própria natureza (grau de transformação da matéria-prima, grau de divisão do trabalho, investimentos em maquinário) revelam-se incompatíveis com o conceito de “atividade rural” previsto no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 1990, onde a utilização de equipamentos sofisticados com emprego maciço de capital, denotaria uma auto-suficiência da empresa tornando dispensado qualquer usufruto de benefício fiscal.

Outrossim, em uma interpretação finalística, também diviso como relevante a assunção dos riscos econômicos da atividade pelo produtor rural, uma vez que os benefícios tributários concedidos para a sua exploração decorrem da sua elevada incerteza, em razão fatores diversos ligados precibilidade dos produtos, variações climáticas, etc.

Acontece que no contexto já descortinado, quem assume tais riscos não é a empresa considerada das maiores empresas de alimentos da América Latina e uma das maiores exportadoras do País, mas sim os pequenos criadores, ditos parceiros, pois ao fim e ao cabo eles são pagos pela performance científica (eficiência

na produção) pela qual são avaliadas os produtos animais vindos para abate, logo são eles que assumem a maior parte do risco da criação.

Ressalto, por oportuno, que a mesma pessoa jurídica (SADIA S.A.) também colheu resultados negativos em julgamentos proferidos por outras Turmas deste CARF, conforme se verifica a seguir:

Acórdão nº 1202-00.438 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária

Sessão de 13 de dezembro de 2010

Matéria - IRPJ

Recorrente - SADIA S/A.

Recorrida - FAZENDA NACIONAL

[...]

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. O uso de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos do imposto de renda pessoa jurídica, inclusive depreciação, devendo o registro das receitas correspondentes constar como da atividade geral.

Da decisão acima, extraio o seguinte trecho, extremamente elucidativo:

A impugnante não contesta o fato, por notório, de possuir equipamentos de produção em escala industrial. Combate sim o entendimento de que o benefício fiscal relativo à atividade rural limita-se ao "produtor artesanal" e visa "estimular as empresas, com as poucas vantagens que remanesciam à atividade rural, a permanecerem na idade da pedra lascada, sem condições de competitividade com o produto estrangeiro e alheias às normas de saúde e vigilância sanitária".

Longe da intenção de penalizar a competência, o legislador conferiu tratamento diferenciado ao produtor e ao criador que utiliza exclusivamente matéria-prima produzida na própria área rural explorada, mediante o uso de equipamentos e utensílios usualmente empregados apenas em atividades rurais, com o propósito de viabilizar suas atividades (essas efetivamente rurais), dada a baixa rentabilidade econômica e grande relevância social dessas atividades. No outro extremo, empresas intensivas em capital, que possuem recursos suficientes para produzirem em escala industrial, valendo-se de logística e de maquinário modernos, são naturalmente competitivas, e não precisam ser apoiadas pelo Estado - da forma pretendida -, para atingirem seus objetivos institucionais.

Além disso, a fiscalização verificou que a transformação dos produtos não é feita na área rural explorada, mas nos complexos industriais da empresa geralmente localizados em centros

urbanos, contrariando mais uma das condicionantes previstas no inciso V do art. 2º, da Lei nº 8.023/90.

Ante o exposto, a atividade da impugnante de produção de carnes de aves e suínos, não se enquadra nas condições legais para o gozo do benefício fiscal, decorrente da atividade rural.

Tal entendimento foi também adotado pela Justiça Federal, como se observa por meio de decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (EXECUÇÃO FISCAL Nº 500121583.2011.404.7212), que julgou improcedentes os embargos opostos pela própria SADIA (cuja fusão com a Perdigão deu origem à BRF - Brasil Foods S.A., sucessora da AVIPAL NORDESTE, interessada no presente processo). Ao fundamentar sua decisão o juiz singular apresentou o seu entendimento a respeito da expressão “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”, *verbis*:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL Nº 500157870.2011.404.7212/SC

EMBARGANTE: SADIA S/A

ADVOGADO: CELSO BOTELHO DE MORAES

EMBARGADO: UNIÃO – FAZENDA NACIONAL

SENTENÇA

[...]

II – FUNDAMENTAÇÃO

[...]

2. Da atividade rural

[...]

Verifica-se dos autos que a embargante, notoriamente uma das maiores e mais conceituadas empresas do mundo em seu ramo de atividade, utiliza-se de processos produtivos complexos e de natureza essencialmente industrial, ainda que sustente que 'quando ocorre por exemplo, o abate de aves e dos suínos para a sua comercialização no mercado, estes produtos não sofrem quaisquer transformação em suas características originárias, permanecendo 'in natura', exceto, aqueles destinados à confecção de produtos industrializados, tais como patês, pizzas, salames, dentre outros'.

O processo produtivo relatado por documento da própria embargante (evento 7, PROCADM9 e PROCADM10) a envolver pluralidade de unidades fabris e milhares de empregados (estes fatos são notórios) não corresponde àquele de índole rurícola mirado pela norma de favor fiscal.

Esta norma, como se conclui de seus termos, procura beneficiar aqueles que, empenhados na lida rural, utilizam-se de aparelhagem a ela afim para o processamento de seus produtos, o que a meu ver, afasta a incidência sobre polos industriais

baseados no emprego de tecnologia de ponta e complexa linha de produção, a envolver milhares de pessoas.

Ainda que parte da produção da executada diga respeito à comercialização final, segundo ela, de produtos in natura, não vejo possível considerar sua linha produtiva como baseada em equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, o que ilide o benefício fiscal. Anoto que, ao contrário do que defende a embargante, esta exigência da lei inovou em relação ao regime anterior (Decreto-Lei 902/69), emprestando caráter mais restritivo à caracterização jurídico-tributária, como rurais, das atividades econômicas.

Registre-se, por oportuno, que o referido entendimento foi mantido na decisão monocrática que decidiu sobre a apelação cível movida pela executada, da qual se extrai o seguinte trecho:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 500157870.2011.404.7212/SC

RELATOR: JORGE ANTONIO MAURIQUE

APELANTE: SADIA S/A

ADVOGADO: CELSO BOTELHO DE MORAES

APELADO: UNIÃO – FAZENDA NACIONAL

DECISÃO

[...]

Atividade rural

[...]

No entanto, como bem destacado na sentença, a embargante é uma das maiores e mais conceituadas empresas do mundo em seu ramo de atividade, utiliza-se de processos produtivos complexos e de natureza essencialmente industrial, envolvendo pluralidade de unidades fabris e milhares de empregados. Suas atividades não guardam relação com a 'atividade rural' que a legislação visa favorecer mediante a redução das alíquotas.

Porto Alegre, 10 de abril de 2013.

O fato de a Sadia S.A. ter obtido estes resultados negativos, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, talvez explique porque a pessoa jurídica incorporadora (BRF - Brasil Foods S.A.), após o processo de incorporação da AVIPAL, deixou de considerar esta atividade como atividade rural, conforme descrito às fls. 25 do Termo de Verificação Fiscal:

Destacamos também que, após a incorporação da empresa AVIPAL à BRF – BRASIL FOODS, a sucessora entendeu e assim passou a considerar que toda atividade exercida pela sucedida seria Atividade Geral e nada mais foi considerado como

atividade rural e não houve mudanças significativas no modus operandi do processo produtivo da empresa sucedida.

Diante do exposto, dirijo da decisão de piso, por considerar que a pessoa jurídica autuada efetivamente não se enquadrava na situação de gozo dos benefícios fiscais almejados, uma vez que desenvolve atividades tipicamente industriais, que por sua própria natureza (grau de transformação da matéria-prima, grau de divisão do trabalho, investimentos em maquinário) revelam-se incompatíveis com o conceito de “atividade rural” previsto no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 1990.

Superada esta prejudicial de mérito, passo a analisar as demais alegações da defendente.

Alegação de mera postergação no recolhimento de tributos

Em relação a este item, alegou a contribuinte que, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, uma vez constatado que o contribuinte utilizou, num dado período de competência, algum valor indevido a título de depreciação, não deveria o fisco simplesmente adicionar ao lucro os valores indevidamente utilizados, ignorando o fato de que os citados valores poderiam ser utilizados em anos-calendários posteriores.

Daí porque, a legislação determina que o lançamento de ofício fosse efetuado pelo valor líquido, que consistiria no montante da diferença de tributo apurada após a compensação de valores a maior de imposto recolhidos em períodos posteriores.

A fim de corroborar o seu entendimento transcreveu também trecho do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, que analisa o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Analisando-se o caso concreto, verifico que não assiste razão à contribuinte.

Constitui entendimento consagrado pela jurisprudência que "não basta a simples alegação de ocorrência de postergação no pagamento de tributos, sendo necessária a comprovação de seus efeitos".

Neste sentido, pode-se mencionar o Acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 0106.054, de 10.11.2008, verbis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1995

CSLL - TRAVA PARA APROVEITAMENTO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA CONFIGURAÇÃO DE HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO E NÃO FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

A inobservância da trava geral hipótese de postergação quando o sujeito passivo comprova o pagamento do tributo postergado em exercícios subsequentes. Se não demonstrada a postergação, mantém-se a exigência fiscal.

No caso concreto, a contribuinte restringiu-se ao campo das alegações, abstendo-se de comprovar o efetivo recolhimento de imposto a maior nos anos-calendários subsequentes. Consequentemente, em conformidade com a jurisprudência consagrada no âmbito deste CARF, deve ser mantida a exigência fiscal.

Questionamento acerca do percentual dos juros de mora

Insurgiu-se a contribuinte contra a aplicação dos juros da Selic afirmando que os juros seriam devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161, §1º do Código Tributário Nacional (CTN).

Não assiste razão à contribuinte. O presente tema dispensa maiores discussões, tendo em vista a clareza do disposto na Súmula CARF nº 4, *verbis*:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Nestes termos, julgo correta a exigência fiscal, no que tange ao percentual dos juros de mora.

Questionamento acerca do cômputo de juros sobre a multa de ofício

Insurge-se a contribuinte contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento de que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros

sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alexandre Alkmim foi muito feliz em sua explicação, por ocasião do Acórdão 1401-00.155, no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa –, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.

Questionamentos acerca da exigência da multa de ofício

No que tange à exigência da multa de ofício, a contribuinte alegou que tal exação: a) tem caráter confiscatório; b) ofende a princípios constitucionais; c) não pode ser exigida da sucessora da pessoa jurídica fiscalizada, posto que a sucessora não lhe deu causa.

Não merecem prosperar as duas primeiras alegações da contribuinte.

No que tange às alegações de caráter confiscatório e de eventual ofensa a outros princípios constitucionais, é suficiente transcrever a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No entanto, no que tange ao questionamento acerca da responsabilidade da sucessora pela multa de ofício exigida da sucedida, deve-se ter em conta o disposto nos arts. 132 e 133 do CTN, *verbis* (grifado):

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é **responsável pelos tributos devidos até à data do ato** pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

[...]

*Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, **responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato.***

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

Como facilmente se percebe, a responsabilidade tributária do sucessor abrange apenas os **tributos** devidos pelo sucedido, **não alcançando as multas punitivas**.

Assim sendo, entendo que no presente caso a exigência da multa de ofício não deva ser restabelecida.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer parcialmente a exigência, sem a parcela correspondente à multa punitiva na sucessão.

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos