



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

Processo n° 11516.000086/2005-08
Recurso n° 178.034 Voluntário
Acórdão n° **1202-00.390 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de novembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA. (atual denominação de MACEDO KOERICH SA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ABATEDOURO DE AVES. ATIVIDADE RURAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA.

Não se caracteriza como atividade rural definida pelo art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990 a atividade de abate de aves em larga escala, com a utilização de equipamentos e maquinários automatizados de grande porte, não usualmente empregados nas atividades rurais.

Afastada a caracterização do exercício de atividade rural, deve ser mantido o ajuste na apuração do lucro real procedido de ofício correspondente à glosa do valor da depreciação acelerada excluída indevidamente dos bens adquiridos no ano e do valor do saldo acumulado dos anos anteriores.

DEPRECIAÇÃO ACELERADA. EXCLUSÃO INDEVIDA. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A redução do lucro real de um período-base, pela exclusão indevida da despesa de depreciação acelerada, sem que haja a efetiva demonstração do pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, não é considerada postergação de pagamento, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes com os devidos encargos legais.

CSLL - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Aplica-se à exigência da CSLL o mesmo tratamento dispensado ao lançamento do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando José Gonçalves Bueno, que davam provimento parcial ao recurso para considerar como rural parte da atividade exercida pela pessoa jurídica.

(documento assinado eletronicamente)

Nelson Lósson Filho - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósson Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Gé Verçoza, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta e Flávio Vilela Campos.

Relatório

Trata o presente processo da lavratura de Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, de fls. 140/141 e 145/146 e anexos, do ano-calendário de 2002, com forma de tributação feita com base no lucro real anual, cópia da DIPJ nas fls. 242 a 244.

A irregularidade apontada pela fiscalização diz respeito a glosa do valor da depreciação acelerada excluída indevidamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Entendeu a Fiscalização que a maior parte da receita registrada como proveniente da “atividade rural”, nos termos do que está definido no inciso V, art. 2º, da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990 e alterações, não poderia ser assim considerada, razão pela qual a autuada se aproveitou indevidamente do benefício fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal, de fls. 118 a 135, subitem "3.1.3 - Aplicação da definição legal de Atividade Rural sobre as atividades do contribuinte" (fls. 126 a 129), é feito um relato das atividades desenvolvidas pela autuada, com base em respostas da companhia às Intimações e em visita pessoal dos agentes fiscais ao estabelecimento da fiscalizada, com detalhada descrição das diversas fases do processo produtivo adotado, que por ser importante para o deslinde do litígio, transcrevo em parte:

“ (...) Analisando a resposta do contribuinte às fls. 65 a 68, sobre quais produtos compõem sua receita de atividade rural, verificamos que entre os produtos ali elencados, a maioria encontra-se no rol de produtos industrializados (posições 02.07; 15.18 e 23.01 da NCM) e somente poderão ser considerados de atividade rural se obedecido o comando do citado art. 2º, inc. "V", da Lei nº 8.023/90: se o processo pelo qual são obtidos não configure procedimento industrial ou que a transformação seja

feita com equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural.

Para que não houvesse qualquer dúvida por parte da fiscalização quanto ao processo industrial, visitamos o estabelecimento industrial do contribuinte e constatamos que são utilizados grandes galpões com sofisticados equipamentos, com capacidade de processar 100.000 (cem mil) aves por dia. (f. 125 e 126)

Os frangos vivos são descarregados dos caminhões em caixas, e ficam por uma ou duas horas "descansando". Em seguida, são pendurados pelos pés em ganchos cujos trilhos percorrem os galpões nas várias etapas.

Antes do abate, os frangos passam por um equipamento que provoca um choque elétrico. Nocauteados, passam outro dispositivo que os abate com um corte no pescoço. O processo é complementado, no caso de não ser totalmente efetivo, por um funcionário com uma faca. Em continuidade, os frangos são carregados pelos mesmos trilhos para dentro de grandes equipamentos que lavam, escaldam e depenam os frangos.

As penas e sangue são coletados nesse estágio e são transportados em tubulações até uma outra unidade industrial anexa que vai extrair o óleo e fabricar farinha, que serve como insumo para confeccionar a ração que é utilizada pelos parceiros da contribuinte na criação dos animais.

Na seqüência do processo industrial, os frangos tem sua cabeça arrancada em uma máquina, são abertos e as vísceras e miúdos trazidas para fora da carcaça, etapa em que são inspecionados pela vigilância sanitária. Os animais que apresentarem qualquer indício de contaminação que os tornam impróprios para o consumo humano, são descartados e remetidos para extrair o óleo e fabricar farinha.

(...)

A seguir, as aves evisceradas e limpas, passam por tanques para resfriamento e são transportadas pelos diversos setores de cortes. São centenas de funcionários trabalhando em frente às esteiras onde os animais são encaixados, que efetuam o procedimento de cortes determinados. O grau de sofisticação e controle da produção é tal que cada funcionário realiza um único corte (separação da coxa direita, da coxa esquerda, da asa direita, da asa esquerda, do peito com osso ou filé de peito).

Parte desses cortes são temperados, isto é, seguem para um outro setor na fábrica, onde recebem temperos. Essas partes seguem então em distintas esteiras (por produto) para serem pesadas e embaladas na forma como encontramos nos supermercados. As embalagens individuais são acondicionadas em outras embalagens para transporte (caixas de papelão com capacidade para doze unidades), e levadas à câmara de congelamento, onde permanecem por cerca de 18 horas. Após o

congelamento, os produtos são estocados em um grande armazém frigorífico. Todo esse processo é automatizado e informatizado.

Depois dos diversos cortes, pouco de carne sobra colada aos ossos. Também esta carne é aproveitada, sendo separada do osso por outra máquina. Essa carne reprocessada é utilizada para produzir embutidos (hamburguers, salsichas, etc)

Também os ossos são remetidos para extrair o óleo e fazer farinha. Ou seja, o produto farinha de vísceras é obtido através do processamento das vísceras, penas, sangue, ossos, cabeça e ainda animais descartados no início do processo de corte que não estavam de acordo com as normas da inspeção sanitária para consumo humano.

Não resta dúvida que os produtos da posição 02.07, 15.08 e 23.01 são obtidos por processo de industrialização de alta tecnologia. Para corroborar esse entendimento, o saldo inicial no período fiscalizado da conta máquinas e equipamentos registrado no Ativo Imobilizado, empregados no processo acima descrito, é de R\$ 12.607.630,35 (fl. 94), composto por diversos itens que jamais podem se confundir "com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais", conforme estabelece a legislação (art. 2º da Lei nº 8.023/90) para fins de enquadramento na atividade rural. A empresa conta, ainda, com um gerador próprio de energia, que é acionado diariamente no horário de pico de consumo de energia elétrica, quando as distribuidoras cobram tarifas mais elevadas.

A atividade de avicultura prevista no inc. IV do art. 2º da Lei nº 8.023/90 já citado, só alcança os produtos in natura, as aves vivas (posição 01.05.11.00) e os ovos frescos (posição 04.07.00.11).

A receita referente à venda dos produtos: Frango vivo, Galo vivo, Aves vivas descarte (todos da posição 01.05.93.00); Ovos de aves com casca (posição 04.07.00.11) e Esterco de aves C.S (posição 31.01.00.00), que não sofrem qualquer processo de transformação podem ser consideradas de Atividade Rural. (negritei)

Os produtos classificados nas posições 02.07, 15.18 e 23 01 são produtos que por estarem no campo da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e por serem obtidos por processo industrial, não podem ser caracterizados como produtos da atividade rural.” (negritei)

Na sequência, o “Termo de Verificação Fiscal”, fls. 130/131, faz a segregação daquelas receitas provenientes do que considera “atividade rural” e “atividade industrial”, conforme a seguinte descrição:

“A conclusão é inequívoca: apenas as aves vivas, ovos e esterco, são produtos de atividade rural, à luz da legislação, os demais produtos que o contribuinte comercializa são produtos industrializados elaborados com alta tecnologia e não se enquadra, portanto, no conceito legal de Atividade Rural expresso no art. 58 do RIR/99. (negritei)

O contribuinte foi intimado a informar o montante da receita proveniente desses produtos (fls. 78 e 79) no ano calendário 2002, sua resposta encontra-se às fls. 81 a 87.

A atividade rural do contribuinte, no ano calendário de 2002, em relação a totalidade de suas receitas é de 1% (hum por cento), resultante da proporção entre a receita de vendas de produtos da atividade rural (R\$ 681.867,76), informada às fls. 82 a 85, e a totalidade da receita de vendas descontados os abatimentos, descontos e devoluções R\$ 71.496.579,61, (R\$ 72.346.553,28— R\$ 850.073,67), fls. 100.” (negritei)

Em seguida, a fiscalização faz o detalhamento do cálculo dos valores da “depreciação acelerada” glosadas, composto do valor apurado no item 3.1.5 – Depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado adquiridos em 2002, de R\$ 5.455.017,03, mais o valor apurado no item 3.1.6 – Reversão de valores da depreciação acelerada de períodos anteriores, de R\$ 2.252.424,67, totalizando o valor de R\$ 7.707.441,70, fls. 131 a 133.

Regularmente intimada a interessada apresentou a sua impugnação, tempestivamente, mediante arrazoado, de fls. 161 a 184, que, em síntese, a seguir se descreve:

a) discorre a respeito do "Caráter Rural das Atividades da Empresa", dizendo que: "*Os produtos informados como Rurais pela Impugnante não sofrem quaisquer processos de transformação, como quer fazer entender o Fisco, apenas e tão somente são beneficiados e acondicionados, o que não desclassifica o caráter rural das atividades desenvolvidas para fins de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social.*" (fls. 164);

b) a seguir, fala sobre o processo de transformação da sua matéria-prima principal constituída de aves para consumo humano (fls. 164 e 165):

“A impugnante produz aves em regime de parceria rural, que compreende a remessa pela empresa aos integrados (produtores rurais pessoas físicas) de "pintos-de-um-dia", rações, medicamentos e demais insumos necessários à produção dos frangos de corte; os quais permanecem nas instalações destes para a criação e engorda por um período médio de 45 dias e, posteriormente, são encaminhados para as instalações da empresa, que constam de:

a) Prédios de alvenaria, amplos e de bom acabamento, característicos dos abatedouros de aves, conforme exigência do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal - DIPOA.

b) Câmaras de estocagem, com equipamentos de geração de frio, e de sensíveis controles de temperatura e de umidade.

c) Maquinaria e equipamento para o abate e beneficiamento dos frangos.”

c) alega que não procede o entendimento da fiscalização que descaracterizou a sua atividade como rural em razão do porte, dos equipamentos e da tecnologia utilizada, posto que seriam incompatíveis com as características inerentes à “atividade rural”. As técnicas e equipamentos utilizados pela Impugnante nada mais são do que aqueles exigidos pelos

órgãos de fiscalização para todo e qualquer pessoa que pretenda criar, abater e comercializar aves, independentemente de sua capacidade de produção.

d) menciona que a hipótese de “transformação” prevista no inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, é distinta do conceito de “transformação” prevista na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, de modo que a definição de produto industrializado prevista nessa legislação se torna imprestável para caracterizar determinada atividade como sendo “rural” ou não.

e) relata a seguir precedentes a seu favor representados pelo Acórdão do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, de nº 101-94.191, em que foi parte interessada a empresa Frangosul S.A. Agro Avícola Industrial, transcrevendo parte do voto vencedor, de fls. 171 a 173, bem como de ementa do Acórdão, esta relativa à questão da depreciação acelerada incentivada (fls. 173). Historia, então, o que considera importante mudança “[...] da definição de atividade rural no âmbito do Imposto de Renda.”, e centra sua argumentação no fato de que a legislação anterior a 1990 (Decreto-Lei nº 902, de 1969, art. 7º) expressamente excetuava da definição de atividade rural as empresas “[...] de transformação de seus produtos e subprodutos”, ao passo que o art. 2º, inciso V da Lei nº 8.023, de 1990, ora examinado não mais faz essa ressalva, mas ao contrário, expressamente prevê o termo “transformação” como uma das hipóteses do elenco ali estabelecido, (fls. 173)

f) no item 04 da impugnação (fls. 175 a 179) alega a “Improcedência do Auto de Infração - Exigência do imposto em duplicidade”, como se transcreve a seguir:

“A fiscalização efetuou o presente lançamento, constituindo a crédito tributário ora exigido por entender que “No exame de sua escrita foram encontradas irregularidades, que resultaram em diminuição do imposto devido e que ora constituímos de ofício.” (fls. 119)

Caso a utilização da depreciação acelerada prevista no art. 314 do RIR/99, fosse, de fato, considerada indevida, não resultaria na “diminuição do imposto devido”, como alega a fiscalização e sim na postergação do pagamento do imposto.

Isto porque a empresa deve controlar o valor depreciado aceleradamente na Parte B do Lalur - Livro de Apuração do Lucro Real, ou seja, na parte destinada a registrar valores que integrarão a tributação de períodos subsequentes, conforme elucida a própria Secretaria da Receita Federal em seu site, na parte relativa às Perguntas e Respostas.

(...)

A Instrução Normativa 357/2002, do Secretário da Receita Federal, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, estabelece que o valor excluído do lucro líquido da pessoa jurídica, correspondente à diferença entre o custo de aquisição do bem depreciado aceleradamente e o respectivo encargo de depreciação contábil deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

Assim, nos períodos de apuração seguintes ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação contábil deverá ser adicionado ao lucro líquido e baixado do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur,

conforme se vê da leitura do art. 14 da IN357/2002, abaixo transcrito:

O site da Secretaria da Receita Federal, na parte das Perguntas e Respostas, exemplifica o procedimento a ser adotado relativo ao controle da depreciação acelerada, na pergunta de número 50:

Exemplo:

Uma pessoa jurídica que explora atividade rural adquiriu em 1º/01/2000 um utilitário rural por R\$10.000,00 (dez mil reais) para uso exclusivo em transporte dos produtos agrícolas colhidos. Sabendo-se que a taxa de depreciação do utilitário rural é 20% (vinte por cento), e que a empresa optou pelo pagamento de Imposto de Renda e da CSLL por estimativa (balanço anual), o valor do incentivo fiscal de redução do lucro líquido para determinação do lucro real da atividade será determinado da seguinte forma:

Ano	Escrituração Comercial		Escrituração Fiscal	
	Livro Diário		Lalur	
	Despesas de depreciação	Depreciação acumulada	Exclusão	Adição
1º	R\$2.000,00	R\$2.000,00	R\$8.000,00	-
2º	R\$2.000,00	R\$4.000,00	-	R\$2.000,00
3º	R\$2.000,00	R\$6.000,00	-	R\$2.000,00
4º	R\$2.000,00	R\$8.000,00	-	R\$2.000,00
5º	R\$2.000,00	R\$10.000,00	-	R\$2.000,00
Total	R\$10.000,00		R\$8.000,00	R\$8.000,00

O valor excluído de R\$8.000,00 (oito mil reais) deverá ser controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real.

O valor de R\$2.000,00 (dois mil reais), correspondente à depreciação registrada na escrituração comercial a partir do período de apuração seguinte ao de aquisição do utilitário, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real.

Na apuração da base de cálculo da CSLL deverá ser observado o mesmo procedimento adotado em relação à apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IN SRF nº 93, de 1997, art. 52 e IN SRF nº 257, de 2002).

(...)

Como se vê, o benefício concedido aos produtores rurais não tem como finalidade proporcionar-lhes redução no valor do imposto de renda e contribuição social a pagar e sim na sua postergação.

(...)

Como se vê da planilha acima, há valores relativos à depreciação acelerada incentivada que foram adicionados ao lucro nos anos-base de 2003 e 2004, tendo a empresa já efetuado recolhimentos de IRPJ e CSLL sobre os mesmos, conforme comprovam as DIPJ's anexas.

Assim, é indevida a exigência de IRPJ e CSLL sobre valores já recolhidos.

Portanto, parte do crédito tributário ora cobrado já foi extinto pelo pagamento, quando da adição da depreciação incorrida nos anos-calendários 2003 e 2004, não podendo ser novamente exigido.

(...)

Ao efetuar o presente lançamento, a fiscalização não considerou a postergação do recolhimento.

(...)

Desta forma, é improcedente a exigência do fisco, eis que os tributos devidos já foram recolhidos aos cofres públicos.

g) no item 6.0 (fls. 179 a 181), a impugnante alega "Erro na eleição da base de cálculo para determinação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido", como segue:

(...)

Para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a autoridade fiscal lançou mão dos mesmos valores relativos a depreciação acelerada utilizados para a apuração do IRPJ.

(...)

Contudo, ao compulsarmos as DIPJ's da Impugnante (documentos anexos), referente a anos anteriores, podemos constatar que os valores da depreciação acelerada incentivada utilizada para fins de determinação do IRPJ não são os mesmos que os utilizados para fins de CSLL.

O saldo da depreciação acelerada incentivada já utilizada, controlado na parte B do Lalur da Impugnante, que deve ser adicionado ao lucro de períodos futuros, quando da realização da despesa contábil com depreciação, em 31/12/2001, foi de R\$ 9.699.003,65, para fins de IRPJ.

(...)

Contudo, os valores da depreciação acelerada incentivada utilizados em períodos anteriores para fins de determinação da CSLL são os seguintes:

<i>CONTROLE DA DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA Utilizada para a determinação da CSLL</i>			
<i>HISTÓRICO</i>	<i>CONTROLE DE VALORES R\$</i>		
	<i>DÉBITO</i>	<i>CRÉDITO</i>	<i>SALDO</i>
Saldo em 31/12/1996			-
Acréscimo efetuado no período-base 1997	3.323.432,17		3.323.432,17
Realização efetuada no período-base 1997		119.768,06	3.203.664,11
Acréscimo efetuado no período-base 1998	3.807.972,79		7.011.636,90
Realização efetuada no período-base 1998		3.253.129,50	3.758.507,40
Acréscimo efetuado no período-base 1999	2.774.667,45		6.533.174,85
Realização efetuada no período-base 1999		4.141.652,40	2.391.522,45
Acréscimo efetuado no período-base 2000	2.835.370,55		5.226.893,00
Realização efetuada no período-base 2000		3.969.446,77	1.257.446,23
Acréscimo efetuado no período-base 2001	4.353.138,37		4.378.701,35
Realização efetuada no período-base 2001		4.353.138,37	25.562,98

Como se vê, o saldo da depreciação acelerada em 31/12/2001 que poderia ser adicionado ao lucro líquido para determinação da CSLL, caso a Impugnante não fosse considerada Rural, seria de, no máximo, R\$25.562,98.

Tal saldo difere imensamente do saldo, na mesma data, controlado para fins de IRPJ, o qual é de R\$ 9.699.003,65, que foi utilizado para a determinação da base de cálculo de ambos os tributos ora exigidos.”

h) no item 7.0 (fls. 181 a 183), a contribuinte alega "Novo Erro na Eleição da Base de Cálculo e Decadência", como segue:

(...)

“Observa-se que as autoridades fiscais incluíram na base de cálculo da exigência fiscal do ano de 2002 parte do saldo da depreciação acelerada constante do controle de ajuste do lucro líquido da Parte B do LALUR da empresa que entendiam se relacionar com a atividade rural exercida pela Impugnante.

De acordo com o termo de verificação o procedimento estaria amparado no § 7º do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 257/2002, que dispõe:

(...)

A simples leitura do dispositivo demonstra o total equívoco cometido pela Fiscalização. Ora, a Fiscalização procurou por todos os meios demonstrar em seu termo de verificação que a atividades desenvolvidas pela Impugnante não revestiam a qualidade de rurais. Contudo, no momento de quantificar a pretensão fiscal invoca norma que regula circunstância absolutamente diversa.

*A hipótese prevista naquela norma, de adição integral do saldo da depreciação acelerada a um único período de apuração, verifica-se somente nos casos em que a empresa, exercendo ao mesmo tempo atividades rurais e outras, **desvia o uso do equipamento exclusivamente para estas últimas.***

Por óbvio, o fundamento que motivou a lavratura dos autos de infração não foi o desvio do uso do equipamento exclusivamente para outras atividades que não rurais, o que demonstra a existência de vícios de procedimento.

(...)

Se a empresa realmente não exercesse atividades rurais, o enquadramento incorreto da Impugnante resultaria na insuficiência de recolhimentos de IRPJ e CSLL nos meses em que excluiu do Lucro Líquido, na parte A do LALUR, o valor integral do bem a título de depreciação acelerada.

Por tal razão, deveriam ser objeto de atuação os períodos de apuração em que a exclusão se verificou e não a inadequada reversão realizada pelo Fisco em 2002.

Porém a Fiscalização não autuou os períodos de apuração em que se verificou a utilização da depreciação acelerada, nem o poderia, eis que o mandado de procedimento fiscal que lhe dá guarida foi expedido para fiscalização somente do IRPJ do ano de 2002 e não dos anteriores.”

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 07-14.941 da DRJ/Florianópolis, de fls. 252 a 268, contendo o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

O uso de equipamentos e de 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 (IRPJ), inclusive da depreciação acelerada incentivada, devendo o registro dos rendimentos correspondentes constar como receitas da atividade geral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

O uso de equipamentos e de utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), inclusive da depreciação acelerada incentivada, devendo o registro dos rendimentos correspondentes constar como receitas da atividade geral.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL FISCALIZAÇÃO (MPF-F)

Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

CONSULTA TRIBUTÁRIA ESCRITA. EFEITOS.

A solução de consulta tributária escrita não opera erga omnes mas somente surte efeitos em relação ao sujeito passivo ou órgão central da administração pública federal ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional que a tenha requerido e nos estritos termos da descrição da hipótese a que se referir.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

SIMPLES POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO

Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, apenas quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

Lançamento Procedente

Os principais fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido se resumem nos seguintes pontos transcritos do voto condutor, em parte:

a) Em relação a não caracterização de atividade rural:

(...) “igualmente importante é que se observe, além do disposto no inciso V do art. 58 do RIR/1999, acima transcrito, o que dispõe o inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, que lhe deu origem, na seguinte transcrição:

Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990

Art. 2º Considera-se atividade rural:

[...]

*V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e **não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.** (grifei)*

O ponto aqui tratado fulmina as pretensões da interessada, pois é literal o comando legal que manda restringir o conceito de atividade rural de modo que não sejam contempladas pessoas jurídicas que realizem procedimentos industriais, levando os benefícios somente ao agricultor ou criador que promova, ele mesmo, ("feita pelo próprio agricultor ou criador") a transformação de produtos agrícolas ou pecuários utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais ou, seja, o texto legal vigente na época do fato gerador do lançamento em análise, ano-calendário de 2002, taxativamente excluía do conceito de atividade rural os produtos agrícolas ou pecuários que sofressem transformação por meio de processo industrial.

(...)

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.

b) No que se refere à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados:

"À f. 167, a impugnante alega que não podem ser utilizadas as definições constantes na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002 "[...] para restringir a definição de atividade rural prevista no ordenamento jurídico do Imposto de Renda."

Não lhe cabe razão. A legislação tributária federal é integrada, embora abranja tributos e contribuições diversos. Por isso, a norma constante no inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, ao utilizar o termo "transformação", emprestado da legislação

do IPI, limitou claramente seus contornos, por meio das seguintes restrições cumulativas:

1. "sem que sejam alteradas a composição e as características do produto "in natura",
2. "não configure procedimento industrial";
3. "feita pelo próprio agricultor ou criador" (no caso, criador é apenas o parceiro criador integrado, pois a companhia é parceiro industrial);
4. "com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais";
5. "utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada."

Também não prevê a legislação tributária a opção de industrialização (transformação) da matéria-prima em local diverso da área rural explorada.

Viu-se, no presente caso, que o estabelecimento industrial da impugnante recebe e processa matéria-prima proveniente de várias áreas rurais exploradas, que nem pertencem à indústria, mas a terceiros.

Se as áreas rurais exploradas (e suas instalações apropriadas à "exploração da avicultura"), de onde provêm a matéria-prima, pertencessem ao Ativo Imobilizado da companhia e nelas fossem constituídas parcerias com criadores não-proprietários, seria bem mais plausível admitir-se que, ao menos em parte, teriam sido atendidos os quesitos 3. e 5. acima referidos. De todo modo, porém, os demais quesitos continuariam não atendidos.

Na mesma linha de raciocínio, sobressai a duplicidade de interpretação dos dispositivos legais aplicáveis às suas atividades industriais: se, por um lado, pleiteia o tratamento reservado ao "produtor rural" - obviamente não contribuinte do IPI cuja atividade de "transformação" carrega as exigências legais condicionantes e os limites elencados acima, por outro identifica-se como estabelecimento industrial contribuinte do IPI, ao aproveitar créditos desse tributo em relação aos materiais de embalagem utilizados, como faz prova a resposta de f. 73 à intimação específica da autoridade administrativa."

c) Quanto ao precedente administrativo representado pelo Acórdão do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, de nº 101-94.191:

"Ocorre que, naquele caso, o relatório que precede o voto da relatora informa que a então recorrente havia obtido resposta a consulta tributária (processo nº 13053.000034/87-28) por meio da Decisão nº 78, de 15/7/1987, no sentido de que sua atividade era **rural**, não **industrial**. Ao analisar a legislação tributária editada no interregno de 1987 (data da Decisão em processo de consulta) a 2003 (data do Acórdão), o voto foi no sentido de que

a resposta oficial à consulta da recorrente continuava válida. Entretanto, prudentemente, deixou registrada a seguinte ressalva, não mencionada pela ora impugnante:

(...)

A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Assim, tendo orientado o contribuinte no sentido de que determinadas atividades por ele praticadas se enquadravam como atividades rurais para efeito de tributação, e não tendo havido alteração legal que justifique o desenquadramento, não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida.

(...)

Deve-se ressaltar que essa razão inicial (solução de consulta tributária) apenas pode beneficiar à sua própria requerente (Frangosul S.A. Avícola Industrial), não tendo aplicação automática ao caso dos autos. Releva ainda observar-se a abrangência do que foi consultado e que condicionou a solução da consulta, em relação à descrição minuciosa das atividades da consulente e, para que o precedente fosse relevante para o deslinde do presente caso, que houvesse a necessária simetria entre a realidade e o que foi descrito na petição de consulta, vis-à-vis à situação e às circunstâncias específicas da companhia ora impugnante.”

d) Em relação à alegação da ocorrência de postergação do pagamento do

IRPJ:

“Destarte, não se trata de simples postergação mas de efetiva e indevida “diminuição do imposto” relativamente ao período de apuração (ano-calendário) de 2002, único que foi objeto do procedimento fiscal.

Por outro lado, não demonstrou a impugnante, especificamente, quais os valores parciais que compõem as cifras totais registradas na parte B do Lalur, do qual apenas foram produzidos, às f. 109 a 117, os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2002.

(...)

Entretanto, a argumentação relativa ao que a impugnante entende como simples postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL colide com o entendimento oficial da RFB, expresso no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, publicado no Diário Oficial da União de 29 de agosto de 1996, de que se transcrevem os seguintes trechos, com destaque:

(...)

Destarte, não havendo a contribuinte comprovado o pagamento posterior do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos (“diminuídos”), não há que se falar de postergação e, no que toca a esta alegação, é de manter-se incólume a exigência fiscal.”

e) Alegação de erro na eleição da base de cálculo para determinação da CSLL (fls. 179 a 181):

(...)

“Uma vez que a infração relativa à CSLL tem como base os mesmos elementos de prova da infração pertinente ao IRPJ, expressamente mencionado no MPF-F (fl. 1), considera-se nele incluída, nos termos do art. 9º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, acima reproduzido e assim, no tocante a este particular, não cabe qualquer reparo ao ato fiscal impugnado.

Já em relação à alegação de erro na eleição da base de cálculo da CSLL, cumpre que se transcreva o art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 257/2002, e não apenas o § 7º, com destaque, como consta no Termo à f. 133:

(...)

Como visto, a legislação tributária acima transcrita faculta às "pessoas jurídicas rurais" excluir da base de cálculo do IRPJ, no próprio período de apuração, o valor de depreciação integral dos bens a que se refere, desde que utilizados na atividade rural.

As parcelas relativas à despesa de depreciação normal do bem são registradas ordinariamente na escrita comercial, para fins de apuração do lucro líquido de cada período, e as parcelas correspondentes à parte complementar (para atingir o valor integral do bem), controlada na parte B do Lalur, são adicionadas, anualmente, ao lucro líquido, para apuração do lucro real.

Sobre a alegação principal, de que a autoridade fiscal teria elegido errônea base de cálculo para determinação da CSLL, é de repetir-se, de início, o que foi acima assentado -no tocante ao IRPJ -, em relação à falta de comprovação dos valores constantes no demonstrativo à f. 180.

Em seguida, há que se ter em conta que apenas o ano-calendário de 2002, e suas operações, foram objeto do procedimento fiscal impugnado. E, em relação a este, o ajuste procedido de ofício no lucro real, mesmo em relação à base de cálculo da CSLL está correto, de acordo com o determinado pela Instrução Normativa SRF n.º 52/1997, de 24 de dezembro de 1997 (publicada no DOU de 29/12/1997, pág. 31519), que "Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997", e que tem a seguinte dicção:

ATIVIDADE RURAL

Art. 52. *No caso de empresas que explorem a atividade rural, na apuração da base de cálculo da contribuição social, os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, utilizados nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio período de apuração da aquisição.*

Destarte, o ajuste de que resultou o lançamento da CSLL, efetuado pela autoridade fiscal, nada mais fez que corrigir a irregularidade cometida pela companhia impugnante ao depreciar integralmente bens de seu Ativo Permanente Imobilizado adquiridos em 2002 (e apenas em 2002) - e sem direito de fazê-lo em razão de falecer-lhe a condição de "pessoa jurídica rural" ou "empresa que explore a atividade rural".

Isto posto, não há reparos a fazer, a esse título, ao lançamento da CSLL."

f) Alegação de novo erro na eleição da Base de Cálculo da CSLL e ocorrência da Decadência:

(...)

"Argumenta que a motivação do lançamento não foi o desvio do uso do equipamento exclusivamente para outras atividades não rurais (f. 183).

Quanto ao arguido é de dizer-se que não cabe razão à impugnante, eis que os equipamentos registrados em seu ativo imobilizado e depreciados acelerada e incentivadamente foram de fato desviados ou desde sempre utilizados em atividades não rurais, circunstância que não muda, absolutamente, a materialidade dos fatos constatados no procedimento fiscal e adequadamente descritos no Termo.

Poder-se-ia discutir se o termo "desviado" carrega conotação de mudança introduzida na utilização física dos equipamentos após sua aquisição ou se tais equipamentos já foram desde sua aquisição empregados em atividades não rurais, hipótese em que o desvio, de caráter muito mais ideológico, teria ocorrido na forma de sua contabilização, com vistas à obtenção indevida da vantagem financeira representada pela depreciação acelerada incentivada.

De qualquer forma, porém, na interpretação da legislação tributária, em caso de dúvida, sempre deve prevalecer o princípio da verdade material, e tem-se que, no caso dos autos, tal verdade é que a impugnante não realiza atividades rurais para além de um por cento de suas receitas.

(...)

Já no que se refere ao refazimento de parte do lançamento, hipótese em que a impugnante alerta para a decadência do direito do Estado à constituição do crédito tributário, há que se reafirmar que o lançamento, na forma em que realizado, é hígido e não cabe, assim, laborar sobre hipótese sem supedâneo fático."

Irresignado com a decisão proferida pela DRJ, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, mediante arazoado, de fls. 272 a 301, repisando praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória, sem trazer qualquer documento ou fato novo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia principal do presente processo diz respeito em definir se as receitas da autuada provenientes do abate de aves e sua conseqüente comercialização, na forma de cortes de carne, pode ser enquadrada como sendo “atividade rural”, nos termos do disposto no inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, acarretando, em conseqüência, no aproveitamento da depreciação acelerada incentivada dos bens do ativo imobilizado adquiridos no ano de 2002, conforme previsto no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99.

Atividade Rural - Descaracterização

Inicialmente, cabe transcrever o art. 314 do RIR/99 que trata da depreciação acelerada dos bens adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural:

*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).***

Na seqüência, cabe examinar se a atividade exercida pela autuada se enquadra na definição do inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990 com a redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995 (base legal do art. 58 do RIR/99), dispositivo legal que disciplinou a apuração do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, abaixo transcrito, para melhor clareza:

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

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) (grifei)

Conforme amplamente descrito no Termo de Verificação Fiscal, (fls. 126 a 129), a autuada exerce como atividade principal o abate de aves em grande escala, assim entendida aquela que recebe os animais vivos para posterior transformação desses animais em produtos próprios para o consumo humano (cortes de carne embalados), nas modalidades linha resfriada, linha congelada e linha temperada, além do aproveitamento dos seus sub-produtos (resíduos), no caso para a produção de óleo e ração animal.

No presente caso, relata a fiscalização que se trata de estabelecimento com capacidade para abater até 100.000 (cem mil) aves por dia, com sofisticados equipamentos utilizados ao longo de todo processo produtivo e na armazenagem do produto final em câmaras de resfriamento. Ainda, segundo relato da fiscalização, ao longo de todo o processo produtivo se verifica um elevado grau de automatização e de informatização.

Já a recorrente defende que o porte da empresa é irrelevante para descaracterizá-la do rol daquelas que exercem atividades rurais, argumentando que o processo de “transformação” da matéria-prima (aves) que efetua, se enquadra no mesmo tipo daquele definido no inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, acima transcrito.

Em que pese os extensos argumentos trazidos pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Como já mencionado anteriormente, a norma que define o que se considera “atividade rural”, para fins da apuração do IRPJ, é unicamente aquela constante no inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, que estabelece cinco condições a serem preenchidas pela pessoa jurídica para enquadramento do exercício de “atividade rural”:

1. “a transformação dos produtos decorrentes da atividade rural”;
2. “sem que sejam alteradas a composição e as características do produto “in natura”;
3. “feita pelo próprio agricultor ou criador”;
4. “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”;
5. “utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.”

Passemos à análise de cada uma das condições:

Parece incontroverso que a matéria-prima utilizada no processo produtivo se origina de uma atividade típica rural, que é a criação de aves – avicultura, o que atende plenamente a condição do item 1.

A condição estabelecida no item 3 poderia ser admitida com restrições, necessitando de uma melhor análise, uma vez que o termo “feita pelo próprio criador”, ali constante, confunde-se no presente caso. A autuada, ao participar da criação das aves o faz em regime de parceria com produtores rurais pessoas físicas, e não de forma individual como faz entender o termo “próprio criador” da redação do texto legal.

Já a condição do item 5 também poderia ser admitida com restrições, pois a área rural explorada parece não pertencer à autuada, demandando também um melhor exame probatório.

A condição prevista no item 2 não encontra melhor sorte. A matéria-prima utilizada, composta de aves vivas “in natura”, ao longo do processo produtivo sofre uma completa alteração das suas características originais, se decompondo em vários sub-produtos para as mais diversas finalidades, entre eles, carnes de corte para consumo humano, resíduos utilizados para fabricação de ração animal e óleos, restos de carne para embutidos, etc., o que, por evidência clara, denota uma total alteração das características dos produtos “in natura”.

Por fim, a condição do item 4 é que efetivamente esclarece o real alcance do dispositivo em análise. Requer essa condição que a transformação dos produtos “in natura” se realize “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”. No presente caso, segundo o que consta dos autos, os equipamentos utilizados no processo produtivo reveste-se de equipamentos automatizados e informatizados ao longo de todo o processo, tais como o nocaute das aves, lavagem, escaldamento, depenagem, abertura das aves, transporte de resíduos em tubulações, tudo realizado de forma mecanizada, demonstrando, claramente, que não se tratam de equipamentos usualmente empregados em atividades rurais como exige a norma legal, mas sim de equipamentos típicos daqueles utilizados em atividades industriais.

Como se vê, o legislador ao definir “atividade rural” para fins da legislação do imposto de renda, quis diferenciar aquelas atividades mais rudimentares, desenvolvidas no meio rural, daquelas atividades típicas industriais, nas quais são utilizados, intensivamente, equipamentos e maquinários de grande porte muito mais sofisticados daqueles equipamentos usualmente utilizados nas atividades rurais, como exige a lei.

Longe de ser uma penalidade, a norma legal tratou apenas de promover um incentivo fiscal para aquelas pessoas jurídicas que explorem atividades de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, desde que esses equipamentos sejam aqueles usualmente utilizados nas propriedades rurais que, como se viu, não ocorre no presente caso.

A jurisprudência deste tribunal administrativo também já decidiu nesse mesmo sentido, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 105-13.579, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 21/08/2001, cuja ementa se transcreve:

ATIVIDADE RURAL - FRIGORÍFICO DE AVES - 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.

Já a alegação da recorrente de que o exemplo do suco de laranja citado na norma em exame, também alteraria a característica do produto “in natura”, no caso a laranja, não pode se sustentar, isso porque o sub-produto “suco de laranja” também depende da condição mencionada no item 4 acima citado, ou seja, é preciso que esteja presente a utilização de “equipamentos e utensílios usualmente empregados em atividades rurais”.

Por outro lado, entendo que a legislação do IPI levantada pela fiscalização e debatida no acórdão recorrido se aplica apenas subsidiariamente para definir o que seria produto industrializado para fins de incidência daquele imposto, sem qualquer interferência na legislação do IRPJ, que tem regramento próprio para determinar os conceitos que a ele se aplicam.

Registre-se, ainda, que a fiscalização reconheceu uma parte das receitas da autuada como sendo da “atividade rural”, provenientes da comercialização de aves vivas, ovos e esterco, na relação de 1% (hum por cento) sobre a totalidade de suas receitas, efetuando os devidos ajustes na apuração do imposto e contribuição exigidos na autuação.

Assim, não atendidas todas as condições exigidas pelo inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, não há como considerar que a autuada exerça “atividade rural” para fins de se aproveitar do benefício da depreciação acelerada incentivada na apuração do IRPJ e da CSLL.

Quanto ao precedente administrativo trazido pela recorrente, representado pelo Acórdão do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, de nº 101-94.191, é preciso dizer que o mesmo se aplica unicamente ao caso lá analisado, com efeito somente entre as partes envolvidas, não podendo ser trazido e aproveitado ao presente caso.

Postergação do pagamento do IRPJ

Alega a recorrente que a exclusão ao lucro real da depreciação acelerada em 2002 teria como efeito apenas a postergação do pagamento do IRPJ, uma vez que, nos anos subsequentes, ocorreu a adição ao lucro real dessa depreciação, tendo ocorrido o pagamento do imposto correspondente. Traz exemplo numérico relativo ao controle da depreciação acelerada, constante no “*site*” da Receita Federal, na parte das Perguntas e Respostas, pergunta de número 50, transcrito no relatório deste acórdão.

Como se percebe do exemplo numérico citado, existem dois efeitos a serem considerados na apropriação da depreciação acelerada. No que se refere aos efeitos contábeis, o registro da depreciação do bem do ativo imobilizado deve ocorrer de acordo com o prazo normal previsto para essa depreciação, reduzindo o lucro líquido do exercício ano a ano, até a depreciação total do bem. Já para efeitos fiscais, no ano de aquisição do bem, poderá ser feita uma exclusão na apuração do lucro real, a título de depreciação acelerada, da diferença do valor da aquisição do bem e daquele registrado como depreciação na contabilidade. Essa exclusão “a maior” de depreciação no ano de aquisição do bem tem como efeito a redução do lucro real e do IRPJ devido.

Nos anos subsequentes, conforme se verifica no exemplo numérico, o contribuinte continua a registrar na sua contabilidade, como despesa, a parcela de depreciação normal, reduzindo o lucro contábil do exercício. Ocorre que a depreciação integral do bem já foi considerada na apuração do lucro real, conforme explicado no item anterior. Para evitar que uma despesa reduza o lucro real em duplicidade, é feita uma adição no lucro real do valor corresponde à depreciação registrada na contabilidade, anulando seu efeito.

Em outras palavras. Com a utilização da depreciação acelerada incentivada, o contribuinte deduz do lucro real a depreciação de 100% do bem no próprio ano de aquisição, o que reduz o imposto devido nesse ano. Nos anos subsequentes, a adição da depreciação ao lucro real visa unicamente anular o efeito da despesa de depreciação normal registrada na contabilidade, evitando o efeito da redução do lucro contábil do exercício. Com essa

sistemática de registros contábeis/fiscais, não deverá haver qualquer efeito fiscal nos anos subsequentes ao registro da depreciação acelerada.

Entretanto, uma vez glosada a exclusão da depreciação acelerada, que foi feita indevidamente no LALUR, deve ser restabelecida a dedutibilidade normal da despesa de depreciação do bem registrado na contabilidade, deixando-se de proceder a adição da depreciação correspondente no LALUR nos anos subsequentes.

Ocorre que pelo que está demonstrado no Quadro da fl. 294 da peça recursal, o contribuinte vem fazendo anualmente, de forma indevida, as respectivas adições e exclusões no LALUR a título de depreciação acelerada como se efetivamente exercesse “atividade rural”, o que é incorreto pois, como se viu, apenas 1% da sua atividade foi considerada como sendo “atividade rural”.

Assim, deverá a empresa proceder nos respectivos ajustes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em relação aos anos subsequentes ao ano autuado, conforme oportunizado e recomendado pela fiscalização ao final no Termo de Verificação Fiscal, fls. 134, a fim de apurar a nova base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desta feita sem considerar o incentivo da depreciação acelerada indevidamente excluída.

Por fim, quanto a este item, a contribuinte não logrou provar o efetivo pagamento, nos anos subsequentes, do imposto e contribuição exigidos do ano-calendário de 2002, como prescreve o Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, não podendo, dessa forma, ser aceita a alegação de que houve simples postergação de pagamento, como reclamado pela recorrente. A ocorrência de postergação no pagamento do imposto deve ser efetivamente demonstrada, não bastando a simples alegação da postergação.

Erro na Base de Cálculo da CSLL

Alega a recorrente erro na glosa da exclusão da base de cálculo da CSLL, pois em seus controles, o saldo da depreciação acelerada em 31/12/2001 que poderia ser adicionado ao lucro líquido para determinação da CSLL, caso a recorrente não fosse considerada “atividade rural”, seria de apenas R\$ 25.562,98. Tal saldo seria totalmente diferente do valor da depreciação acelerada registrada para fins de apuração do IRPJ, de R\$ 9.699.003,65, cujo valor foi glosado indistintamente, pela fiscalização, para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em resumo, defende a autuada que os saldos da depreciação acelerada acumulada em 31/12/2001 seriam distintos para o IRPJ e a CSLL, acarretando erro por parte da fiscalização.

Entretanto, não informa a recorrente o motivo dos saldos dessa depreciação serem distintos para o IRPJ e para a CSLL.

Se admitida a procedência do argumento levantado, a demonstração da origem e a decomposição dos valores apresentados, para conferência, seria indispensável. A mera transcrição de Quadro na peça recursal, de fls. 297, informando os valores dos saldos anuais da depreciação acumulada, cujo valor, em 31/12/2001, seria de R\$ 25.562,98, bem como a juntada das cópias de parte das DIPJs, não se mostram suficientes para contrapor o valor autuado. Quisesse a recorrente provar o erro da fiscalização, deveria trazer provas

robustas do que alega como erro, lastreada em documentos hábeis e idôneos, ainda na fase impugnatória, a teor do art. 16 § 4º Decreto nº 70.235, de 1972, o que não foi feito.

O valor do saldo da depreciação acelerada se reveste de caráter único, valendo tanto para o IRPJ como para a CSLL. É o que consta no art. 52 da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997 (normativo que regulamentou a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997), o qual também admitiu a possibilidade da exclusão da depreciação acelerada da base de cálculo da CSLL nos mesmo moldes do IRPJ, de acordo com a seguinte redação:

Atividade Rural

Art. 52. No caso de empresas que explorem a atividade rural, na apuração da base de cálculo da contribuição social, os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, utilizados nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio período de apuração da aquisição.(grifei)

Esse também foi o entendimento exarado no Acórdão nº 108-09368, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 14/06/2007, cuja ementa se transcreve:

EXCLUSÕES INDEVIDAS – DEPRECIAÇÃO ACELERADA – COMPROVAÇÃO – Somente cabe a aplicação de taxas de depreciação acelerada quando provada cabalmente a utilização do bem em mais de um expediente, como cartões de ponto ou comparando a produção diária com a capacidade normal de produção da máquina em cada turno.

CSLL – TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Dessa forma, conclui-se que a glosa da exclusão da depreciação acelerada afeta tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a base de cálculo da CSLL, não se comprovando erro material oriundo da apuração da depreciação acelerada do IRPJ, cabível é a repercussão da glosa também para a CSLL.

Reversão de valores da depreciação acelerada de períodos anteriores

Por fim, alega a recorrente que em relação à forma de quantificação da glosa da depreciação acelerada, baseou-se a fiscalização no disposto no § 7º do art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002, que determina a adição do saldo da depreciação acelerada existente no LALUR a um único período de apuração, adição essa que se aplicaria apenas ao caso do desvio do uso dos equipamentos para outras atividades, que não rurais. Argumenta que a hipótese prevista na norma, de adição integral, aplica-se somente nos casos em que a empresa, exercendo ao mesmo tempo atividades rurais e outras, desvia o uso do equipamento exclusivamente para estas últimas, sendo improcedente a aplicação do normativo citado.

Assim prescreve o § 7º do art. 14 da IN SRF nº 257, de 11 de dezembro de 2002 (normativo que regulamentou a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas):

Art. 14. [...]

§ 7º No período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude da depreciação incentivada, for desviado

exclusivamente para outras atividades, deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur. (grifei)

A matéria discutida neste item se refere ao saldo da depreciação acelerada de períodos anteriores, que deve ser revertida integralmente, segundo o comando do § 7º do art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002 mas, segundo o recorrente, não deveria, pois não teria ocorrido desvio de finalidade dos bens para outras atividades não rurais.

Nesse aspecto, entendo também não assistir razão à recorrente.

Conforme já exposto neste voto, o registro dos valores da depreciação acelerada nas empresas que efetivamente exercem atividades rurais é feita de forma diferenciada, de modo que os ajustes ao lucro real são feitos no LALUR. Os saldos dessa depreciação precisam ser controlados na parte B do LALUR, adicionando-se, anualmente, a parcela correspondente de depreciação lançada como despesa na contabilidade.

Ora, se a autuada vem registrando na parte B do seu LALUR, um saldo acumulado de depreciação acumulada de anos anteriores, nada mais lógico do que reverter esse saldo complementar acumulado, registrado indevidamente, na forma de adição integral do saldo existente na parte B do LALUR, como estipula o § 7º do art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002.

Protesta a autuada porque o dispositivo fala em desvio de finalidade e no seu caso entende que não haveria esse desvio. Ora, tal fato é irrelevante. Trata-se de mero ajuste fiscal das contas controladas na parte B do LALUR. Se o registro vinha sendo feito indevidamente, deve-se reverter integralmente esse registro.

A verdade é que a grande maioria dos bens da autuada sempre foram utilizados em atividades “não rurais”, circunstância que leva à que se faça a reversão, como corretamente entendeu a fiscalização.

Também não há que se apreciar a decadência do direito de fazer dita reversão, porque não trouxe o recorrente a demonstração de qual período os saldos de depreciação acumulada controlados no LALUR poderiam ter sido atingidos por essa modalidade de extinção do crédito tributário.

Em face do exposto, voto para que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado eletronicamente)

Carlos Alberto Donassolo

