



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

Processo n° 13896.002402/2010-33
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-001.247 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DUPONT DO BRASIL SA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/10/2005

Depreciação Acelerada Incentivada. Incorporação. Benefício que se Transfere à Incorporadora.

Nos casos de incorporação, o impedimento a que um direito da incorporada seja usufruído pela incorporadora exige vedação legal expressa.

Tratando-se de incentivo de natureza objetiva, os benefícios da depreciação acelerada incentivada sobre bens do ativo imobilizado destinados a utilização na atividade rural, previstos no artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70, de 24 de agosto de 2001, transmitem-se à incorporadora, quando for dada continuidade à atividade beneficiada.

Cabe à pessoa jurídica que incorporar outra manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as normas da IN SRF nº28, de 13 de junho de 1978 e da Instrução Normativa SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/10/2005

Depreciação Acelerada Incentivada. Incorporação. Benefício que se Transfere à Incorporadora.

Nos casos de incorporação, o impedimento a que um direito da incorporada seja usufruído pela incorporadora exige vedação legal expressa.

Tratando-se de incentivo de natureza objetiva, os benefícios da depreciação acelerada incentivada sobre bens do ativo imobilizado destinados a utilização na atividade rural, previstos no artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70, de 24 de agosto de 2001, transmitem-se à incorporadora, quando for dada continuidade à atividade beneficiada.

Cabe à pessoa jurídica que incorporar outra manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as norma da IN SRF nº 28, de 13 de junho de 1978 e da Instrução Normativa SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

A Fazenda Nacional recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I/RJ, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 34 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se de procedimento fiscal realizado pelo SEFIS/DRF/Barueri - SP, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.28.00-2010-00376-5, conversão em fiscalização do MPF de "Diligência" nº 08.1.28.00-2010-00155-0, e concluído com a lavratura de Autos de Infração no total de R\$ 108.266.975,21, abrangendo o ano-calendário de 2005 e contemplando os tributos e valores a seguir descritos, incluindo-se o principal, multa de ofício à razão de 75,00% e juros de mora calculados até 30/09/2010: **i) IRPJ R\$ 79.608.070,01; ii) CSLL R\$ 28.658.905,20**

DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

A ação fiscal iniciou-se em procedimento de Diligência conforme Termo de Intimação lavrado em 23/08/2010, ciência por via postal em 27/08/2010 (fls. 02/05), no qual a contribuinte foi intimada a apresentar:

- 1) Atos relativos à incorporação da pessoa jurídica Pioneer Sementes Ltda — CNPJ nº 87.082.814/0001-09, com os devidos registros na Junta Comercial ou outro órgão;
- 2) Cópia do balanço especialmente levantado para tal fim pela incorporada na data do evento, bem como as demais demonstrações financeiras;
- 3) Cópias de fls. do Livro Razão relativamente às contas de depreciação incentivada e outras contas, independentemente da nomenclatura utilizada, que registrem débitos e créditos de depreciação;
- 4) Lalur.

No mesmo Termo de Intimação, o Fisco solicitou à contribuinte informações sobre possíveis processos judiciais contra a Fazenda Pública Federal por parte da incorporadora e incorporada.

Em petição protocolizada na DRF/Barueri em 03/09/2010 (fls. 06/86), a contribuinte DuPont prestou as informações e apresentou os documentos requisitados pelo Fisco, juntando, ainda, cópia do instrumento de procuração constituindo procuradores para após a entrega dos documentos e prestação das informações requeridas pelo Fisco, o procedimento de Diligência foi convertido em Fiscalização, com emissão do MPF 08.1.28.00-2010-00376-5, juntado as fls. 87.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Em Termo de Verificação de fls. 88/90, a Autoridade Fiscal relatou o resumo de todo o procedimento havido, discorrendo sobre as irregularidades apuradas, concluindo, naquilo que se insere nos presentes autos:

DO OBJETO

i) que "o procedimento fiscal (...) decorre de representação fiscal (representação DRF/BRE/SEORT nº 001/2010) onde se relata que, na análise de compensações declaradas pela Incorporada [Pioneer Sementes Ltda — CNPJ 87.082.814/0001-09], visando verificar a existência dos créditos referentes às compensações efetuadas pelo sujeito passivo utilizando a BC negativa da CSLL do ano calendário 2004, foi esta questionada sobre as exclusões efetuadas, informando (...) que as exclusões referiam-se à utilização do benefício fiscal relativo à depreciação acelerada incentivada dos bens do ativo imobilizado para uso na atividade rural, sendo verificado através dos documentos apresentados que o saldo dos valores referentes à depreciação incentivada fora transferido para a incorporadora DuPont do Brasil".

DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS

ii) que, "a empresa PIONEER SEMENTES LTDA.(...) incorporada em 31/10/2005 pela Du Pont do Brasil S/A — CNPJ nº 61.064.929/0001-79, (...) utilizou-se do benefício relativo à depreciação incentivada concedido à pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural, com depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso nesta atividade";

iii) que "no LALUR da pessoa jurídica incorporada, verifica-se a existência em 31/12/2005 de saldo da conta de "depreciação acelerada incentivada" após dedução da depreciação apropriada e acréscimos das aquisições no ano, nos valores de R\$ 2.372.526,01 anteriores ao ano de 2000 e R\$ 136.082.311,22 após 2000, totalizando R\$ 138.454.837,23".

DAS IRREGULARIDADES APURADAS

iv) que, "no caso de alienação dos bens o saldo da depreciação incentivada, correspondente ao valor excluído no ano da aquisição e deduzidas as baixas correspondentes aos valores dos encargos de depreciação normal registrados na escrituração comercial, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação (Art. 14, § 5º da IN SRF nº 257/02)";

v) que, "também conforme o § 6º do mesmo artigo da IN retro citada, não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à **atividade rural própria**" (negrito no original);

vi) que, "tendo em vista a versão de todo o patrimônio da incorporada à incorporadora, aquela deveria adicionar o valor referente ao saldo do benefício, ainda não oferecido à tributação, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na data do evento";

vii) que, "contrariamente ao disposto na norma retro citada, na declaração especial de incorporação entregue pelo sujeito passivo incorporado, nenhum valor relativo ao benefício da depreciação incentivada foi adicionado ao lucro real da atividade rural para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ ou ao lucro líquido para apuração da base de cálculo da CSLL".

Prossegue o Fisco em sua peça acusatória informando ter sido verificada, ainda, "a exclusão das bases de cálculo, do imposto e da contribuição, do valor referente aos bens do imobilizado adquiridos no ano calendário".

Para concluir:

viii) que, "na escrituração do livro de apuração do lucro real (LALUR), o sujeito passivo incorporado procedeu à baixa dos valores referentes aos saldos da depreciação incentivada com o histórico "transferido para CNPJ 61.064.929/0001-79 por incorporação";

ix) que, "dessa forma, o contribuinte ficou sujeito ao lançamento dos valores correspondentes ao IRPJ e CSLL relativos aos valores não adicionados na apuração das respectivas bases de cálculo, para o que será lavrado o competente auto de infração".

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS

Os autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL foram lavrados em 20/10/2010, formalizado e protocolizado o processo administrativo pertinente e estão juntados às fls. 01 e 91/105.

A ciência da contribuinte fez-se em 21/10/2010, por procuradora devidamente constituída nos autos (instrumentos às fls. 109/113).

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente da conclusão do procedimento fiscal e da lavratura dos autos de infração, a contribuinte, em 19/11/2010, através procuradores devidamente constituídos, apresentou a Impugnação de fls. 115/142, juntando, ainda, documentos de fls. 143/177.

Na peça impugnatória a defesa faz, inicialmente, um breve relato dos fatos e manifesta-se, no mérito, destacando os seguintes tópicos:

DOS EFEITOS DA INCORPORAÇÃO — DA INEXISTÊNCIA DE ALIENAÇÃO E DA CONTINUIDADE DA UTILIZAÇÃO DO BEM

Discorre a impugnante:

> que, "a Fiscalização entendeu que a Pioneer Sementes Ltda. deveria ter adicionado o valor referente ao saldo do benefício de depreciação acelerada espelhado na parte B do LALUR em razão de sua incorporação pela Impugnante, com fundamento nos parágrafos 5º e 6º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF 257/2002";

> que, "tal entendimento está calcado nas premissas (equivocadas) estabelecidas pela Fiscalização no sentido de que a incorporação implicaria na (i) alienação dos bens depreciados e (ii) tais bens não estariam sendo utilizados em atividade rural própria";

> que "contudo, conforme se passa a demonstrar, as premissas eleitas pela Fiscalização quanto aos efeitos da incorporação da Pioneer Sementes Ltda. pela Impugnante não são válidas, pelo que não devem prosperar as autuações";

> que, "com efeito, de acordo com o artigo 227, caput, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 — Lei das Sociedades Anônimas ("LSA"), a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações" (destaques no original);

> que "o novo Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, também tratou do assunto" (transcreve o artigo 1.116 do Código Civil).

Para prosseguir:

> que, "noutras palavras, pela simples leitura dos citados artigos, conclui-se que a sociedade incorporada desaparece, ao passo que a sociedade incorporadora absorve todos os direitos e obrigações inerentes a primeira, não havendo que se falar em caráter de alienação ou algo do gênero".

Passa, a seguir, a citar doutrina e jurisprudência do CARF a respeito do tema, acentuando:

> que "parece claro, assim, que a doutrina e a legislação são uníssonos quanto aos efeitos e características da incorporação, não havendo qualquer menção quanto à existência de eventual caráter de alienação nesse tipo de operação", e que, "pelo contrário, o ilustre doutrinador Waldirio Bulgarelli afirma categoricamente que a incorporação não deve ser confundida com uma compra e venda, tal como pretendeu a Fiscalização no presente caso" (destacado no original).

Disserta, depois, no sentido de que "sob o aspecto contábil, outro não é o efeito da incorporação, transportando-se para o patrimônio da incorporadora os direitos e obrigações antes contabilizados no patrimônio da incorporada, com a conseqüente extinção da incorporada" (negrito no original).

Após citar o prof. Silvério das Neves, conclui que "resta claro que a incorporação não gera, ou melhor, não implica a alienação dos bens da incorporada à incorporadora, tratando-se, meramente, de versão do patrimônio com a sucessão de direitos e obrigações" (destaque no original).

Sequencialmente, a defesa discorre sobre a destinação dos bens do imobilizado aplicados na atividade rural e a continuidade destas atividades por parte da incorporadora, consignando:

> que, "no presente caso, não se pode alegar, como pretendeu a Fiscalização, que os bens teriam outra destinação que não a atividade agrícola própria do detentor do bem em razão da incorporação", e que, "conforme se observa pelos atos societários anexados aos autos, a Impugnante (incorporadora) **também realizava outras atividades agrícolas**, tendo integrado as atividades e bens da Pioneer Sementes Ltda. a seu rol de atividades, para continuar com as atividades rurais desenvolvidas pela empresa incorporada" (destacado na peça impugnatória);

> que "não houve desvio de destinação dos bens ou mesmo destinação por terceiros, que pudesse justificar a aplicação do § 6º do artigo 14 da IN 257/2002, como argumentou a Fiscalização";

> que "restaram demonstrados os equívocos que gravam as premissas eleitas pelo Sr. Agente Fiscal quanto à aplicabilidade dos parágrafos 5º e 6º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF 257/2002 ao presente caso, pelo que não merecem prosperar as autuações fiscais ora combatidas".

Prossegue trazendo transcrição de doutrina a respeito da necessária subsunção do fato jurídico tributário, presente no antecedente da norma individual e concreta (autos de infração), com a norma geral e abstrata prevista nos parágrafos citados, para concluir, no seu pensar, em face do que consta nos autos, que "os atos **administrativos do lançamento são inválidos e ilegais**" (destaques no original).

Continua sua peça de defesa transcrevendo mais doutrina e jurisprudência administrativa e expondo seu pensamento, pontificando:

> que "*nota-se, assim, que há nítido erro de direito no presente caso, tendo em vista que a motivação invocada pela Fiscalização para lavrar os autos de infração ora combatidos (suposta alienação dos bens depreciados pela incorporada e não utilização desses bens em atividade rural própria) é falsa, não guardando, portanto, correspondência com os parágrafos 5º e 6º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF 257/2002*" (destacado na impugnação);

> que, "*vale dizer, houve nítido erro de tipificação infracional que acarreta, insista-se, a nulidade dos lançamentos tributários*" (transcreve decisões do antigo Conselho de Contribuintes, hoje CARF). (os destaques constam da peça inaugural da defesa).

Para concluir em relação a este item da impugnação, que "*em razão dos equívocos que gravam as premissas eleitas pelo Sr. Agente Fiscal quanto à aplicabilidade dos parágrafos 5º e 6º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF 257/2002 ao presente caso, aguarda a Impugnante que essa C. Turma Julgadora cancele os autos de infração, originários do presente processo administrativo*".

DA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO

Acentua a defesa nesse tópico:

> que "*caso não se admitam os argumentos*" [anteriores], ainda assim "*merecem ser canceladas as cobranças em questão, uma vez que não foi aplicado o instituto da postergação de pagamento, conforme será abaixo demonstrado*";

> que, "*com efeito, segundo o disposto no artigo 273 do RIR/99, quando o contribuinte computar na apuração do lucro real uma despesa que apenas seria dedutível em período-base futuro ou deixar de escriturar uma receita submetendo-a a tributação apenas em período posterior, aplica-se a regra relativa à postergação do pagamento*" (destacou-se no original).

Transcreve o artigo citado do RIR/99 e conclui que, "*pelo que se verifica do mencionado dispositivo, nesses casos, o lançamento de eventual diferença deve ser feita pelo valor líquido, compensando-se o valor do pagamento realizado em outro exercício ao que o contribuinte tinha direito*", e que, "*dito isso, vale fazer um breve esclarecimento acerca do instituto da depreciação e do benefício da depreciação acelerada, para, então, concluir-se pela existência de postergação de pagamento não reconhecida pela Fiscalização no presente caso*".

DA DEPRECIÇÃO E DA DEPRECIÇÃO ACELERADA (ASPECTOS FISCAIS)

Citando a legislação, especialmente artigo 305 do RIR199 e doutrina a respeito, a defesa manifesta -se que "*o benefício da depreciação acelerada consiste em postergar o pagamento dos tributos incidentes sobre a renda, uma vez que antecipa-se a dedução de uma despesa que só seria dedutível nos exercícios seguintes*".

Diz mais:

> que "*especificamente no que tange a atividade rural, a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, introduziu benefício fiscal específico para o setor*";

> que, "referido benefício pretendeu conferir as pessoas jurídicas que exercem a atividade rural, um ganho de fluxo de caixa de curto prazo" (transcreve parcialmente exposição de motivos da referida norma legal).

DA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO NO PRESENTE CASO

Narra a defendente:

> que, "fixados os conceitos sobre (i) postergação de pagamento e (h) os efeitos fiscais da depreciação e da depreciação acelerada, resta claro que, no presente processo, deverá ser considerada a postergação do pagamento, tendo em vista que a Impugnante adicionou ao lucro líquido para apuração do lucro real nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, a totalidade do valor espelhado no LALUR da Pioneer Sementes Ltda. a título de benefício de depreciação acumulada (R\$ 138.454.837,23)" (destaques no original);

> que, "ainda que se considere que a Pioneer Sementes Ltda. deveria ter adicionado o saldo do benefício de depreciação acumulada em outubro de 2005, em vista da incorporação pela Impugnante, fato é que a Impugnante adicionou ao lucro líquido para apuração do lucro real, nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, a totalidade do valor espelhado no LALUR da Pioneer Sementes Ltda. a título de benefício de depreciação acumulada (R\$ 138.454.837,23 — docs. anexos), conforme se verifica na Ficha 9 A das DIPJ desses períodos (docs. anexos)";

> que, "resta clara a postergação de pagamento, já que, ao adicionar valor de R\$ 138.454.837,23 ao lucro líquido nos anos seguintes ao da incorporação, a Impugnante acabou por aumentar seu resultado tributável nos períodos seguintes àquele em que a Fiscalização entende que deveria ter sido adicionado e tributado o saldo do benefício de depreciação acelerada" (negrito no original);

> que "deveria a Fiscalização, nos termos do já citado artigo 273 do RIR/99, ter verificado o efeito da postergação do pagamento do IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, quando foram realizadas as adições do valor que supostamente deveria ter sido adicionado em outubro de 2005, para exigir, apenas, eventual juro de mora";

> que, "a Autoridade Fiscal tem a obrigação de recompor os lucros tributáveis, considerando os efeitos da postergação do pagamento" (cita jurisprudência administrativa);

> que "a recomposição dos lucros tributáveis, para consideração dos efeitos da postergação, tem que ser feita considerando-se não só o período no qual foi verificada a suposta antecipação de despesa ou postergação de receita, mas também os períodos subseqüentes, **encerrando-se tal verificação no último dia do exercício anterior à autuação**" (negrito no original).

Faz a defesa referência ao Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996 que trata do tema, transcreve decisão do Conselho de Contribuintes e prossegue:

> que, "ao deixar de recompor as bases tributáveis dos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e seguintes até o ano-base da autuação, em desobediência ao artigo 273 do RIR/99 e ao entendimento firmado pelo antigo E. Conselho de Contribuintes, a Fiscalização não observou que o valor do principal exigido nesta autuação, relativo a outubro de 2005, foi pago sob o efeito da postergação nos **anos-calendário de 2005 e seguintes**" (destacado no original);

> que, "portanto, resta evidente a falta de liquidez e certeza dos lançamentos originários do presente processo administrativo, o que demonstra a sua manifesta nulidade", e "dessa forma, requer-se sejam canceladas as autuações" (negrito no original).

AD ARGUMENTANDUM— DA DEDUTIBILIDADE INTEGRAL EM DEZEMBRO DE 2005

Adentrando em outro item de sua peça impugnatória, disserta a defesa:

> "Caso não sejam aceitos os argumentos até aqui expostos (.) o que se alega a título argumentativo, fato é que a Fiscalização, ao equivocadamente considerar que houve uma alienação na operação de incorporação, deixou de observar que a Impugnante teria, então, direito ao aproveitamento das despesas com depreciação dos bens "adquiridos" destinados a atividade rural integralmente no ano-base de 2005".

Para prosseguir:

> que, "de fato, restando entendido que a Pioneer Sementes Ltda. deveria ter adicionado ao lucro líquido o valor constante no LALUR a título de saldo de benefício de depreciação acelerada, é de se concluir, por consequência, que a Impugnante (incorporadora) teria direito a aproveitar-se da depreciação desses bens, também de forma acelerada, no ano da incorporação, vez que a Impugnante também destinou tais bens a atividade rural própria";

> que, "parece claro (.) assumida a existência de uma "alienação" dos bens da Pioneer Sementes Ltda. a Impugnante em razão de operação de incorporação (.) ha que se admitir o direito de a Impugnante aproveitar-se da depreciação desses bens "adquiridos";

> que, "nessa linha, como tais bens continuaram a ser utilizados em atividade rural própria, a Impugnante também fez jus ao benefício da depreciação acelerada, podendo deduzir essa despesa integralmente no ano dessa suposta aquisição, ou seja, em 2005 (ano da incorporação)";

> que, "deveria a Fiscalização ter observado esse direito da Impugnante", concluindo no sentido de requerer o cancelamento das autuações impugnadas em virtude da "ausência de liquidez e certeza" (destaque no original).

DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Em outro tópico da defesa, diz a contribuinte:

> que, "ainda que não sejam acatados os argumentos até aqui expostos, (..) é de se frisar que a Fiscalização utilizou como fundamento para lavratura das autuações disposições contidas na IN SRF 257/2002 que não encontram respaldo em lei, pelo que não podem ser aplicadas para exigência de tributo, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade";

> que, "de fato, conforme se observa pelo termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização fundamentou as autuações originárias do presente processo nos parágrafos 5º e 6º da IN SRF 257/2002" (transcreve citados parágrafos e o artigo 14 da referida IN);

> que, "*contudo, o benefício da depreciação acelerada dos bens do ativo destinados à atividade rural encontra respaldo legal no artigo 6º da Medida Provisória 2159-70, de 24 de agosto de 2001*" (que transcreve);

> que, "*a referida Medida Provisória, que é o fundamento legal do benefício dessa depreciação acelerada, nada dispôs sobre alienação dos bens depreciados ou a respeito de atividade rural própria, como, indevidamente, pretendeu a IN SRF 257/2002*", e que, "*a Instrução Normativa não é veículo normativo hábil para instituir, retirar, majorar ou reduzir tributos*".

Continua a defendente, transcrevendo excertos do Acórdão nº 101-95.476 do Conselho de Contribuintes (CARF, atualmente), para encerrar, neste tópico: "*dessa forma, em atenção ao princípio da legalidade, a Impugnante aguarda (.) o cancelamento das autuações originárias do presente processo, vez que fundamentadas em disposições trazidas por instrução normativa em desacordo com o que determina a legislação que trata da depreciação acelerada de bens da atividade rural*".

AD ARGUMENTANDUM — DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA DE OFÍCIO

Diz a defesa ser impossível prevalecer a multa de ofício lançada, começando por citar o artigo 132 do CTN (que trata dos casos de responsabilidade dos tributos, nos casos de fusão, transformação ou incorporação de sociedades), para, a seguir, expor seu ponto de vista, resumidamente reproduzido abaixo:

> que, "*da análise do enunciado prescritivo [artigo 132 do Códex], nota-se (.) que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Com relação as multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída*";

> que, "*a multa fiscal somente será transferida ao sucessor se ela tiver sido lançada antes do ato sucessório. Isto porque a multa já integra o passivo da empresa sucedida*";

> que, "*caso as multas sejam impostas após a sucessão, em decorrência de infração cometida pela sucedida, não se admite a transferência à sucessora, dado o seu caráter personalíssimo*".

Para lastro da tese defendida, cita doutrina de Sacha Calmon e jurisprudência do CARF (Conselho de Contribuintes, à época) e do Supremo Tribunal Federal.

E complementa:

> que, "*vê-se que os autos de infração originários do presente processo, foram lavrados somente em 20/12/2010, já em desfavor da Impugnante na qualidade de sucessora por incorporação da Pioneer Sementes Ltda.*" e que, "*assim, fica claro que multa em apreço somente foi lançada após a incorporação (...) e (...) não se pode, nesse caso, admitir a transferência dessa penalidade ao incorporador em razão de seu caráter personalíssimo, conforme já se assentou a jurisprudência (judicial e administrativa) (...) pelo que não pode ser mantida a exigência de multa de ofício*" (destaque no original).

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Posiciona-se a defesa neste tópico:

> que, "é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal";

> que, "o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos **apenas sobre tributos**" (negrito e sublinhado no original).

Após transcrever mencionados dispositivos legais, continua a defendente:

> que, "como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo".

Prossegue, após referências ao artigo 3º do CTN, à doutrina de Alfredo Augusto Becker e ao dicionário de De Plácido e Silva:

> que, "a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN";

> que, "o parágrafo primeiro do artigo 113 do CTN, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", ratifica o que ora se demonstra" (transcreve referido dispositivo);

> que, "assim demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados a taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa (.) desrespeita o princípio constitucional da legalidade, (.) o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora".

Para arrematar, depois de citar e transcrever doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello:

> que, "assim, ao exigir os juros calculados à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo, a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido";

> que, "nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes" (transcreve Acórdãos e excertos de votos).

E pontua: "nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos" (transcreve o texto legal citado e ementa do Conselho de Contribuintes), requerendo "o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo administrativo".

Conclui peticionando seja conhecida e provida a impugnação ofertada, com o cancelamento integral dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados.

É o relatório."

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-33.343 (fls.181-200v) de 05/04/2011, por unanimidade de votos, julgou improcedente o lançamento impugnado. A decisão foi assim ementada.

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

Data do fato gerador: 31/10/2005

Depreciação Acelerada Incentivada. Incorporação. Benefício que se Transfere à Incorporadora.

Nos casos de incorporação, o impedimento a que um direito da incorporada seja usufruído pela incorporadora exige vedação legal expressa.

Tratando-se de incentivo de natureza objetiva, os benefícios da depreciação acelerada incentivada sobre bens do ativo imobilizado destinados a utilização na atividade rural, previstos no artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70, de 24 de agosto de 2001, transmitem-se à incorporadora, quando for dada continuidade A. atividade beneficiada.

Cabe à pessoa jurídica que incorporar outra manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as normas da IN SRF nº 28, de 13 de junho de 1978 e da Instrução Normativa SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/10/2005

Depreciação Acelerada Incentivada. Incorporação. Benefício que se Transfere à Incorporadora.

Nos casos de incorporação, o impedimento a que um direito da incorporada seja usufruído pela incorporadora exige vedação legal expressa.

Tratando-se de incentivo de natureza objetiva, os benefícios da depreciação acelerada incentivada sobre bens do ativo imobilizado destinados a utilização na atividade rural, previstos no artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70, de 24 de agosto de 2001, transmitem-se à incorporadora, quando for dada continuidade à atividade beneficiada.

Cabe à pessoa jurídica que incorporar outra manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as norma da IN SRF nº 28, de 13 de junho de 1978 e da Instrução Normativa SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981.”

Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este

Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O Recurso de Ofício é assente em lei (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso interposto pela 2ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I/RJ que exonerou parcialmente o crédito tributário constituído pelos autos de infração constantes do presente processo.

No entendimento daquele Colegiado, existe fundamento legal para a exigência de se escriturar no LALUR os valores de depreciação acelerada incentivada, com seu oferecimento gradativo à tributação.

Em outras palavras, se a incorporadora sucede a incorporada em TODOS os seus direitos e obrigações (artigo 227 da Lei 6.404/1976 e artigo 1.116 do Código Civil), soa absolutamente ilógico não lhe ser permitido usufruir do benefício da depreciação acelerada incentivada (que nada mais é que um direito nascido por força de lei), pelo simples fato de a incorporada, que obteve o direito a este benefício, ter sido extinta pela sua incorporação por outra sociedade, mais ainda quando a pessoa jurídica sucessora para todos os fins e direito, continua exercendo atividade rural, inclusive criando, como comprovado pelos seus Estatutos Sociais (fls. 15/17), uma divisão Pioneer dentro de sua estrutura organizacional — fato não contestado pelo Fisco.

Ao permanecer exercendo a atividade rural — REQUISITO ESSENCIAL PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO A DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA - utilizando-se dos bens do imobilizado que originalmente pertenciam à incorporada, a sociedade incorporadora, no caso, a DuPont, habilitou-se a manter a depreciação acelerada incentivada exercida pela incorporada e adicionar tais valores, controlados na parte B do LALUR, ao longo do tempo, como efetivamente fez, oferecendo à tributação a totalidade do montante lançado pela Fiscalização, no importe de R\$ 138.454.837,23, distribuídos pelos exercícios subsequentes conforme cópias das DIPJs juntadas As fls. 175/177.

Assim, considerando a universalidade da transferência patrimonial havida, parece indiscutível que a incorporadora, da mesma forma que assumiu todo o passivo da incorporada, faça jus aos direitos existentes dentro do acervo patrimonial, dentre eles, certamente, benefícios fiscais na área tributária, DESDE QUE CONTINUE A CUMPRIR TODOS OS REQUISITOS QUE ENSEJARAM A OBTENÇÃO DO INCENTIVO.

In casu, como exaustivamente visto, o benefício da depreciação acelerada incentivada contempla, OBJETIVAMENTE, pessoas jurídicas (até mesmo pessoas físicas) que se dediquem COMPROVADAMENTE à atividade rural, consoante rol inserto no artigo 2º, da Instrução Normativa SRF n. 257/2002, inexistindo óbice de qualquer espécie que venha a vedar o benefício em razão de alteração no quadro societário da detentora do incentivo, de mudança da razão social, de mudança de endereço, de forma societária, ficando patente que A ÚNICA RESTRIÇÃO LEGAL A QUE O BENEFÍCIO SEJA USUFRUIDO É UMA EVENTUAL PARALISAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL.

Em outras palavras, o incentivo é de natureza específica e tem apenas um requisito essencial a ser atendido — que os bens do ativo imobilizado adquiridos sejam destinados à atividade rural.

Se desviados de suas funções, se vendidos a empresas que não os utilizarão na finalidade a que se destinam ou vierem a se tornar obsoletos, obrigam ao imediato e integral oferecimento. A tributação dos valores depreciados no ato da aquisição (o caráter de objetividade do incentivo é tão claro que até bens que tenham sido desviados do emprego na atividade rural e que venham a ser novamente empregados nas finalidades originais, poderão voltar a fazer jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada).

Assim, se mantidos em sua configuração inicial — bens de produção para uso em atividade rural — como comprovado no presente processo, ainda que tenha ocorrido o instituto da incorporação, não há como obstar a empresa incorporadora em continuar usufruindo da possibilidade de oferecer à tributação, de forma parcelada, os montantes originalmente subtraídos à imposição tributária.

Nessa esteira, veja-se como se pronunciou a DRJ:

“Considerações iniciais

Consoante relatado, a discussão centra-se na divergência existente entre o entendimento fazendário, expresso nos autos de infração lavrados de IRPJ e CSLL e o procedimento adotado pela autuada, relativamente ao não oferecimento, à tributação, dos valores pertinentes à "depreciação acelerada incentivada" aplicada sobre bens comprovadamente destinados a utilização nas atividades rurais.

Concretamente, vê-se nos autos presentes que a autuada — INCORPORADORA – Du Pont, tendo procedido à incorporação da empresa *Pioneer Sementes Ltda*, não levou à tributação do IRPJ e da CSLL, a parcela relativa à depreciação acelerada incentivada que a INCORPORADA — Pioneer - em anos pretéritos a 2005, já havia deduzido de forma imediata e integral das bases de cálculo de mencionadas exações, na forma do permissivo legal consubstanciado na legislação regente da matéria, artigo 314, do RIR/1999:

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).

Destaque-se, pela oportunidade, que o supedâneo legal do dispositivo acima transcrito do RIR/1999 encontra-se, atualmente, consubstanciado no artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, plenamente em vigência e com idêntica redação.

Por entender que o benefício da depreciação acelerada incentivada se refere especificamente à empresa que adquiriu os bens suscetíveis do aproveitamento de mencionado benefício — Pioneer - e que a incorporação pela Du Pont equivaleria a uma alienação dos bens do imobilizado que sofreram a depreciação, a Fiscalização lavrou os autos de infração ora sob discussão, impondo rever, para melhor fixação, excertos da acusação fiscal.

A propósito, discorreu a Fiscalização:

- que, "a empresa PIONEER SEMENTES LTDA.(.) incorporada em 31/10/2005 pela Du Pont do Brasil S/A — CNPJ 61.064.929/0001-79, (...) utilizou-se do benefício relativo à depreciação incentivada concedido à pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural, com depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para uso nesta atividade";
- que "no LALUR da pessoa jurídica incorporada, verifica-se a existência em 31/12/2005 de saldo da conta de "depreciação acelerada incentivada", após dedução da depreciação apropriada e acréscimos das aquisições no ano, nos valores de R\$ 2.372.526,01 anteriores ao ano de 2000 e R\$ 136.082.311,22 após 2000, totalizando R\$ 138.454.837,23".
- que, "no caso de alienação dos bens o saldo da depreciação incentivada, correspondente ao valor excluído no ano da aquisição e deduzidas as baixas correspondentes aos valores dos encargos de depreciação normal registrados na escrituração comercial, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação (Art. 14, § 5º da IN SRF nº 257/02)";
- que, "também conforme o § 6º do mesmo artigo da IN retro citada, "não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria" (negrito no original);
- que, "tendo em vista a versão de todo o patrimônio da incorporada à incorporadora, aquela deveria adicionar o valor referente ao saldo do benefício, ainda não oferecido à tributação, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na data do evento";
- que, "contrariamente ao disposto na norma retro citada, na declaração especial de incorporação entregue pelo sujeito passivo incorporado, nenhum valor relativo ao benefício da depreciação incentivada foi adicionado ao lucro real da atividade rural para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ ou ao lucro líquido para apuração da base de cálculo da CSLL".

A estes argumentos, contrapôs-se a atuada — DuPont - desfilando larga peça de defesa, discorrendo desde o instituto da incorporação, quando entende inexistir qualquer figura de alienação de bens, mas, tão somente, a absorção integral de uma sociedade por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, assim como pugnando não ter havido interrupção nas atividades rurais, continuadas que foram pela incorporadora.

Pontua ainda, de forma subsidiária e caso não aceitos os argumentos primariamente discorridos: i) sobre a figura da postergação do pagamento de tributos; ii) sobre os aspectos fiscais da depreciação acelerada; iii) sobre o princípio de legalidade; iv) sobre a impossibilidade da cobrança de multa de ofício no caso presente; v) sobre a ilegalidade da penalização de juros sobre a multa lançada.

E complementa, ainda subsidiariamente, que, a se entender, como entendeu o Fisco, que a incorporação equivaleria a uma alienação dos bens vinculados atividade rural por parte da incorporada (Pioneer), imediatamente ocorreria uma aquisição dos mesmos bens pela incorporadora (Du Pont), o que, em última análise lhe permitiria a aplicação do permissivo legal inserto no artigo 6º da MP nº 2.159-70, depreciando, acelerada e integralmente, referidos bens no ano de 2005.

Sobre a "Depreciação Acelerada Incentivada"

Antes de se adentrar no mérito da discussão, vale discorrer, brevemente, sobre o instituto da "depreciação acelerada incentivada" verdadeiro benefício fiscal introduzido pelo legislador tributário na área do IRPJ e CSLL e destinado às pessoas jurídicas que se dediquem à atividade rural e expresso no artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000, de 1999), já atrás reproduzido.

A legislação tributária nas áreas do IRPJ e da CSLL tem sua estrutura conformada em dois pilares mestres: i) o lucro, encontrado a partir dos registros contábeis (chamado de lucro-líquido) é que, após os ajustes prescritos na lei, se tornará base de cálculo para se mensurar o IRPJ e a CSLL devidos; ii) o faturamento, sobre o qual, aplicados índices ou percentuais previamente definidos, implicarão na obtenção dos valores devidos dos mencionados tributos. No Primeiro caso, está-se diante do chamado regime do "Lucro Real"; no outro, do regime do "Lucro Presumido", sem olvidar que no "Lucro Arbitrado" e mesmo no caso das empresas optantes pelo SIMPLES, a conformação será basicamente a mesma, ou seja, o faturamento.

Como para o caso presente só interessa a primeira situação, a sistemática de apuração do IRPJ (por reflexo, da CSLL), pelo regime do Lucro Real, passa-se seu estudo.

Sabe-se, as empresas sujeitas a tributação pelo Lucro Real são obrigadas a manter escrituração completa, na forma da legislação comercial e devidamente suportada por documentos que lhe de lastro, sob pena de descaracterização e imprestabilidade.

É o mandamento exposto na Lei 6.404/76:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Por sua vez, o legislador tributário vinculou, expressamente, a apuração do lucro real — base de cálculo do Imposto de Renda — as normas cogentes trazidas pela lei societária (artigo 177, acima transcrito), tornando obrigatória a assunção, pelas empresas, do regime de competência, procedimento já consolidado anteriormente em normas baixadas pelos organismos contábeis.

Tal obrigatoriedade exteriorizou-se mediante edição do Decreto-lei nº 1.598/1977:

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Igualmente, a norma do RIR/1999:

Dever de Escriturar

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 72).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem

como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 22, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Livros Comerciais

Art. 257. A pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério (Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, art. 12).

Livro Diário

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

Livro Razão

Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 6º).

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

Art. 275. O contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º; § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - o lucro líquido do período de apuração;

II - os lançamentos de ajuste do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

III - o lucro real.

Parágrafo único. A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I, alínea "b").

Por sua vez, o "regime de competência" a que se refere o artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, está assim definido na Resolução nº 1.121/2008, do Conselho Federal de Contabilidade, item 22:

Regime de Competência

A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro.

Em síntese, pelo regime de competência, a receita surge a cada intervalo temporal em que o fato previsto abstratamente se tome concreto e as despesas quando efetivamente ocorridas, independentemente, ambas as situações, de quaisquer encaixes ou desencaixes financeiros, ainda que estes possam eventualmente vir a ocorrer simultaneamente.

Contextualizada a sistemática a que se obrigam as pessoas jurídicas submetidas — compulsoriamente ou por opção — à apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real, afigura-se que "depreciações" nada mais são que nomenclaturas que a ciência contábil introduziu (e a legislação tributária adotou) e que representam os montantes pertinentes "às perdas de valor de um bem do Ativo Permanente em virtude de: desgaste físico; obsolescência tecnológica" (Silvério das Neves e Paulo Viceconti — in Contabilidade Básica).

É efetuando a depreciação que a empresa deverá estar acumulando recursos suficientes que lhe permitirá proceder, no momento oportuno, à substituição de seus equipamentos depreciados e que, em tese, já não mais terão a mesma eficiência para produzir riquezas.

Este é o objetivo primordial da depreciação. Não visa ela a obtenção de lucro, mas a futura reposição, em idênticas ou semelhantes condições, via depreciação, dos equipamentos depreciados.

Assim, não só contabilmente, mas sob o ângulo da legislação fiscal, as depreciações são sempre tratadas, inquestionavelmente, como verdadeiros CUSTOS ou DESPESAS e como tais devem ser reconhecidos pela empresa em sua contabilidade ao longo do período estimado para a vida útil do bem que se deprecia, ainda que o desençaixe financeiro para sua aquisição tenha sido imediato.

Em outras palavras, conquanto o dispêndio feito pela entidade para aquisição do bem do ativo que virá a ser depreciado ocorra de forma imediata, a recuperação do montante investido se processa por vários períodos, via depreciação.

A lógica desse processo gradual e periódico de depreciação está em que o bem do ativo que sofre o desgaste irá contribuir para produção de riqueza da empresa por largo espaço de tempo, de modo que, se se depreciá-lo integralmente no primeiro ano de vida, estar-se-á, superestimando os custos e despesas e subestimando os lucros do período, invertendo-se a equação nos anos seguintes.

Desse modo, define-se como regra de depreciação a sua distribuição, como custo ou despesa, nos períodos durante os quais o bem do imobilizado será utilizado para produção de riqueza da empresa. Mais ainda, essa distribuição periódica deve buscar se aproximar, o mais perto possível, da vida útil do bem depreciado.

Para se chegar a esta realidade, são usados diversos métodos, fórmulas ou formas, alguns aceitos pela legislação tributária (como o método linear), outros não (como o método da soma dos algarismos dos anos).

A dedutibilidade da depreciação para fins de apuração do IRPJ e CSLL está definida nos artigos 305 a 310 do RIR/1999 e as taxas de depreciação admitidas para fins fiscais estão especificadas nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil de nº 162, de 1998 e nº 130, de 1999. Cabe destacar que o regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) assegura ao contribuinte o direito de reconhecer a depreciação adequada às condições de depreciação de seus bens (sem se reger pelos percentuais previstos nas INs citadas), DESDE QUE faça prova dessa adequação, destacando-se serem aceitas como documentos comprobatórios, por exemplo, laudos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (NT).

Assim, por força das normas contábeis, societárias e fiscais, a depreciação, como item integrante dos custos e/ou despesas de uma entidade, deve ser reconhecida na escrituração da companhia de acordo com o regime de competência, obrigatório a todas as pessoas jurídicas submetidas ao Lucro Real.

Esta submissão ao regime de competência, como visto, implica no lançamento periódico e constante dos custos ou despesas, observado o prazo de vida útil esperado para o bem que será depreciado.

Diga-se, a regra geral é que bens adquiridos para compor o imobilizado de uma empresa sejam contabilizados como partes integrantes do ativo e o desgaste que sofrem, em função do seu uso, apropriados como custos ou despesas de depreciação, sempre o mais próximo possível de seu tempo de utilização.

Dito de outra forma, a alocação como custo ou despesa, de forma imediata e integral no momento da aquisição de um bem do imobilizado é autêntica

EXCEÇÃO à REGRA GERAL e só pode ser aceito sob o ângulo fiscal por força de norma específica baixada para isso.

EXATAMENTE COMO OCORRE COM A "DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA", que deve ser vista ESTRITAMENTE como ela se apresenta no mundo jurídico-tributário, ou seja, verdadeiro incentivo concedido pelo Legislador no sentido de beneficiar determinados segmentos ou agentes econômicos, fruto da política fiscal adotada.

No caso, a intenção clara do Legislador Tributário foi promover e fortalecer a atividade rural, não só por ser responsável pela produção de bens primários e necessários à própria subsistência humana, como pela absorção de mão de obra não qualificada que o segmento comporta.

Assim, ao permitir, LITERAL E EXPRESSAMENTE que *"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) art. 314, do RIR199 — o Legislador Fiscal criou verdadeira EXCEÇÃO à regra geral do "regime de competência", permitindo que custos e despesas que deveriam ser distribuídas ao longo de anos, pudessem ser alocados de imediato ao resultado das empresas dedicadas h atividade rural, afetando, substancialmente, seu lucro tributável.*

Este verdadeiro "ferimento" à regra geral visa a permitir que as empresas deste segmento econômico não fiquem descapitalizadas (pelo pagamento do IRPJ e CSLL devidos) justamente no momento em que fazem as inversões iniciais nos insumos utilizados nas atividades rurais.

Isso significa, de outro lado, que o Poder Tributante abriu mão dos tributos devidos por estas empresas, mas que, tão somente, concedeu um benefício de postergar o seu pagamento para um momento seguinte, em autêntico diferimento na tributação).

Com isso, as empresas que se dediquem a tal segmento empresarial podem dispor de um autêntico *plus* em seu fluxo financeiro, posto lhes ser possível considerar como custo ou despesa, dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, todas as aquisições de bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, para uso nessa atividade, situação diametralmente oposta ao que ocorre com a imensa maioria dos contribuintes.

A conclusão que se impõe é que a permissibilidade de se depreciar, integralmente e no próprio ano de aquisição, os bens do imobilizado é autêntico incentivo fiscal, e que, como tal, deve ser analisado dentro do cenário em que ele nasceu e, com isso, definir-se se o destinatário buscado pela lei foi uma determinada entidade ou contribuinte ou se o legislador visou atingir a atividade econômica desenvolvida.

Em outras palavras, insta definir se o tratamento benéfico se amolda a pessoas ou a operações.

Analogamente ao que discorre pacificada doutrina em relação à isenção, poder-se-iam classificar os incentivos fiscais em i) subjetivos e, ii) objetivos, no primeiro caso quando o destinatário do benefício se incorpora em uma entidade, empresa, pessoa ou contribuinte específico; já no segundo caso, nos incentivos fiscais que tenham caráter objetivo, a irradiação dos efeitos da norma exonerativa

tem por alvo determinados objetos (mercadorias, bens ou atividades explicitamente citadas na norma legal).

Não é despropositado concluir que nos benefícios fiscais que tenham características subjetivas ou pessoais, a instituição da norma exonerativa ocorre em consideração a determinadas pessoas ou entidades, ou seja, as circunstâncias e qualidades inerentes aos entes que se pretenda favorecer é que justificam o tratamento favorecido, ou seja, o que se leva em conta são considerações valorativas de natureza pessoal.

Diferentemente acontece com o incentivo fiscal que tenha natureza objetiva, quando ocorre verdadeira inversão nessa fenomenologia jurídica: não sendo instituídos por considerações pessoais, eles (incentivos) têm como alvo, direta e imediatamente, certos bens, atos, fatos e situações; só indireta ou mediamente alcança as pessoas beneficiadas.

Posta a situação, cabe ao intérprete, para melhor elucidação do tema em debate, lançar mão da interpretação lógica do texto legal, de modo a que possa chegar ao alcance completo da norma que se analisa e do que pretendeu o Legislador.

Como é sabido, a interpretação lógica consiste em se aplicar os princípios universais da lógica e da razão aos dispositivos da lei que se deseja interpretar, almejando encontrar, inicialmente, o espírito da lei (*mens legis*) por um processo lógico-analítico e, num estágio mais avançado, a razão da lei (*ratio legis*) por um processo lógico jurídico, sempre de forma a se alcançar o verdadeiro objetivo da norma jurídica e sua aplicabilidade prática e real na sociedade.

No dizer de clássico brocardo jurídico, "*Scire leges non hoc est verba earum tenere sed vim ac potestatem*", ou, em vernáculo pátrio, "conhecer as leis não é compreender as suas palavras, mas o seu alcance e a sua força".

Concisamente, a interpretação lógica funda-se no fato de que o estudo puro e simples da letra da lei conduz a resultados insuficientes e imprecisos, havendo necessidade de investigações mais amplas.

Acerca do tema, prescreve Caio Mário da Silva Pereira:

"Denomina-se interpretação sistemática a que leva o investigador ainda mais longe, evidenciando a subordinação da norma a um conjunto de disposições de maior generalização, do qual não pode ou não deve ser associada. Aqui, o esforço hermenêutico impõe a fixação de princípios amplos, norteadores do sistema a que o interpretando pertence, e o seu entendimento em função dele. A interpretação sistemática é também um processo lógico, que onera em mais vasto campo de ação. Parte o intérprete do pressuposto de que uma lei não existe isolada, e por isso mesmo não pode ser entendida isoladamente. Na sua boa compreensão devem-se extrair de um complexo legislativo as idéias gerais inspiradoras da legislação em conjunto, ou de uma província jurídica inteira, e à sua luz pesquisar o conteúdo daquela disposição. Deve o intérprete investigar qual a tendência dominante nas várias leis existentes sobre matérias correlatas, e adotá-la como premissa implícita daquela que é objeto de suas perquirições ..." (Instituições de Direito Civil. Vol. I, 12ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1990, p. 139).

Já Vicente Rao, com a proeminência característica esclarece:

"O processo lógico-sistemático em mais não consiste senão no processo comparativo ensinado pela Lógica e revestido de certas peculiaridades próprias das ciências jurídicas. Os processos filológico e lógico-analítico se detêm no conteúdo do texto, ou disposição; ao passo que o processo lógico-sistemático introduz, no exame dos textos, elementos estranhos, pois realiza o confronto de um texto com outro texto da mesma lei (exame do contexto da lei), ou com os textos de outras leis do mesmo sistema jurídico, ou, até mesmo, com textos de outros sistemas jurídicos positivos (direito comparado), desde que todos versem sobre o mesmo instituto, ou a mesma relação. Melhor se apura o pensamento contido em uma sentença, quando se a enquadra na ordem sistemática do conjunto de disposições de que faz parte, ou quando se a confronta com disposições outras, mas ligadas, todas, entre si, por identidade ou afinidade de princípios." (O Direito e a vida dos direitos. 6a. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 517).

Pois bem, na convicção deste Relator, inexistem dúvidas de que o benefício da "depreciação acelerada incentivada", concedido pelo artigo 5º, da Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, posteriormente inserido no artigo 6º, da Medida Provisória nº 2159-70, de 24 de agosto de 2001 e consolidado no RIR/1999 — artigo 314 — é verdadeiro incentivo COM CARÁTER OBJETIVO, vale dizer, tem como requisito ESSENCIAL E INDISSOCIÁVEL para sua utilização, o EXERCÍCIO DE ATIVIDADE RURAL.

Exprima-se, o incentivo não é concedido à empresa "A", ou "B" de forma personalíssima, mas a quem quer que seja que se dedique à atividade rural, isto é, se a empresa "A" tiver como objeto social esta atividade e destinar os bens A consecução destes objetivos, dele poderá fazer uso, caso contrário, não.

Deflui-se daí que o incentivo não tem caráter pessoal (não é destinado à empresa "A" ou "B"), mas a quem se dedique à atividade rural, sem perder de vista que, indiretamente, haverá aproveitamento do benefício por parte de alguma empresa, mas, reitere-se, sempre enquanto estiver exercendo a atividade listada.

Em outras palavras, cessada a atividade rural, que deu causa ao incentivo, ou desviados os equipamentos depreciados de sua finalidade, o benefício será suspenso, com as conseqüências tributárias daí advindas.

Não são, pois, as empresas "A" ou "B" ou "C" as detentoras do incentivo.

Não é a elas — personalísimamente - que se concede o incentivo, mas, sim a quem exerce a "atividade rural".

E este, só este e sempre este — o efetivo exercício da atividade rural — que possibilita a fluência do benefício da depreciação acelerada incentivada sobre bens do imobilizado empregados na atividade rural, independentemente da forma societária, do endereço, da denominação ou dos sócios da pessoa jurídica, assim como se tratar-se de empresa nacional ou multinacional, pública ou privada.

Tenha-se sempre em conta, pois, que o benefício permanece ainda que se mudem os sócios, acionistas ou administradores da empresa ou se altere o endereço, ou a denominação social, enfim, é irrelevante o formato jurídico da empresa que usufrui do benefício. Este será sempre concedido SE O OBJETO SOCIAL FOR ATIVIDADE RURAL e desde que os bens sejam comprovada e diretamente nela empregados.

Em suma, pode-se alterar toda a estrutura da empresa que utiliza o benefício que não haverá interrupção no gozo do mesmo, se mantida a atividade rural e nela

empregados os bens do imobilizado que sofreram a depreciação acelerada incentivada.

Sem dúvida, portanto, trata-se de verdadeiro incentivo fiscal de ordem objetiva e que estará sempre vigendo enquanto se mantiver a atividade rural e a destinação dos bens para a consecução da mesma.

Feitas estas ponderações preliminares, passa-se a ver sua aplicação ao caso em análise.

Sobre a "Incorporação": Extinção ou Sucessão Universal?

Compulsando-se o processo presente, vê-se que a motivação da ação fiscal desencadeada pela DRF/ Barueri e que culminou com a lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL sob julgamento fundou-se em Representação formulada pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária — SEORT — (fls. 18/19), dirigida A. SAPAC da referida Unidade, e na qual, após outras considerações e tendo em conta a análise de pedido de compensação da Pioneer, posteriormente incorporada pela Du Pont, assim se expressa, literalmente (fls. 19):

"A análise dos demonstrativos financeiros da PIONEER em 31/10/2005, a que estava obrigada como incorporada, não revela ter havido adição ao LALUR dos valores em comento.

Registre-se que, conforme Solução de Consulta DISIT nº 23, de 18 de abril de 2005, emitido pela 3ª Região Fiscal, a empresa incorporada, ao apurar seu resultado fiscal na data da incorporação, deve adicionar integralmente o valor da depreciação acelerada incentivada anteriormente excluído e ainda não oferecido à tributação na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na data desse evento". (destaques no original da Representação).

Na seqüência, a Representação propõe que a SAPAC verifique a regularidade do tratamento fiscal dado pela Pioneer ao caso, lembrando a possibilidade de constituição de créditos tributários, caso existentes irregularidades.

Ainda que não conste do Termo de Verificação de fls. 88/90, da lavra do condutor do procedimento fiscal, qualquer alusão à referida Solução de Consulta DISIT nº 23, de 28 de abril de 2005, da 3ª Região Fiscal da RFB (sede em Fortaleza — CE), impende vê-la, até pela literal citação a ela feita na Representação DRF/BRE/SEORT nº 001/2010:

"SRRF/3ª RF/DISIT MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 3ª REGIÃO FISCAL PROCESSO Nº 10380.006715/2004-34 SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/3ª RF/DISIT Nº 23, de 18 de abril de 2005

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ Ementa:

INCORPORAÇÃO. ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO INTEGRAL.

Extingue-se a pessoa jurídica pela incorporação com versão de todo o seu patrimônio em outra sociedade. A empresa incorporada deverá apurar o seu resultado fiscal na data da incorporação. Se ela tiver utilizado o benefício fiscal da depreciação integral de bens do ativo permanente

imobilizado, exceto a terra nua, deverá adicionar o valor dessa depreciação integral ainda não oferecido à tributação na apuração da base de cálculo do

imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na data desse evento. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº2.159-70, de 2001, art. 6º; RIR, de 1999, art. 235; IN SRF nº257, de 2002.

RELATÓRIO

A interessada, sociedade empresária que tem por objeto social a exploração agrícola e a produção, industrialização e comercialização de produtos derivados dessa atividade, inclusive importação e exportação, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta sobre a transferência para sociedade incorporadora de saldo de depreciação incentivada - depreciação integral de bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, adquiridos para utilização na atividade rural, no ano de aquisição - controlado na parte B do Lalur, passando esta última a adicionar ao resultado líquido correspondente à atividade rural a parcela transferida na proporção em que forem registrados na escrituração comercial os encargos normais de depreciação dos bens incorporados.

2. Informa a consulente que pretende ser incorporada por outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico com o objetivo de reduzir os custos operacionais e administrativos concentrando numa mesma sociedade as atividades de exploração rural. Nesse sentido, manifesta o entendimento de que concretizada a pretendida incorporação os valores relativos a depreciação acelerada incentivada de bens utilizados na atividade rural, controlados na parte B do Lalur para futura adição ao resultado líquido correspondente à atividade rural, deverão ser recepcionadas pela sociedade incorporadora, não havendo necessidade de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da consulente no momento da incorporação.

3. Isto posto, indaga:

a) Em virtude da pretendida incorporação, a consulente não estará obrigada a adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, no momento em que ocorrer a incorporação, do saldo da depreciação acelerada incentivada controlado na parte B do Lalur, por total falta de previsão legal da referida adição, bem como em função de que na incorporação há a absorção de uma sociedade por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações?

b) A pessoa jurídica incorporadora deverá registrar na parte B do seu Lalur o saldo da depreciação acelerada incentivada proveniente da consulente, devendo efetuar a baixa deste saldo à medida que os encargos normais de depreciação dos bens absorvidos forem sendo registrados na escrituração contábil e, conseqüentemente, sendo adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL apurados nos exercícios subseqüentes à incorporação?

c) Caso o entendimento deste colendo órgão não seja o mesmo adotado pela consulente, qual é o procedimento (ou entendimento) correto a ser adotado, e qual a fundamentação legal?

FUNDAMENTOS LEGAIS

4. De início, convém ressaltar que a depreciação incentivada dos bens adquiridos por pessoa jurídica para utilização na atividade rural encontra-se

disciplinada pelo art. 6º da Medida Provisória nº2.159-70, de 24 de agosto de 2001, nos seguintes termos

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

5. Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº257, de 11 de dezembro de 2002, que regulamenta a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, em relação à matéria, prescreve:

Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

§1 O encargo de depreciação dos bens, calculado a taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

§ 2º O valor a ser excluído, correspondente à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente destinado à atividade rural e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

§ 3º A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur.

§ 4º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação. (grifei)

§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

§ 7º No período de apuração em que o bem .16 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.

§ 8º Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do Lalur.

6. Como se observa, o comando inserto no § 5º do art. 14 do ato normativo transcrito determina que, no caso de alienação dos bens integralmente depreciados no ano de aquisição, o saldo da depreciação complementar existente na parte B do

Lalur deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

7. *Por sua vez, a incorporação societária pretendida pela consulente implicará necessária e efetivamente na transferência dos bens do ativo permanente da pessoa jurídica incorporada para a pessoa jurídica incorporadora, ficando inequivocamente caracterizada uma alienação — na acepção jurídica do termo, como ensina De Plácido e Silva na obra Vocabulário Jurídico, Ed. Forense, 13a Edição, no verbete "Alienação", pág. 55:*

"Alienação: A alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente."

8. *Registre-se, ainda, que, relativamente as obrigações da pessoa jurídica incorporada, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda — RIR/1999, em seu art. 235, assim dispõe:*

"Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 1º).

(...)

9. *Portanto, em virtude da incorporação com versão de todo o patrimônio em outra sociedade constituir uma forma de extinção da pessoa jurídica incorporada, esta deverá apurar os seus resultados fiscais na data do evento (incorporação), devendo adicionar o valor dessa depreciação integral ainda não oferecido à tributação, na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na data desse evento.*

CONCLUSÃO

10. *Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo à interessada que:*

a) a incorporação com versão de todo o patrimônio de uma pessoa jurídica para outra sociedade corresponde a forma de extinção dessa pessoa jurídica - e, em consequência, a sociedade extinta deverá apurar o seu resultado fiscal na data do evento (incorporação), devendo adicionar o valor dessa depreciação integral ainda não oferecido à tributação na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na data desse evento;

b) os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos mediante incorporação de outra sociedade, por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição, na incorporadora.

Fortaleza, 18 de abril de 2005"

Da leitura da Solução de Consulta acima transcrita, assomam duas posições: i) o entender fazendário, nela expresso, de que incorporação equivale à extinção da

pessoa jurídica, impondo o oferecimento à tributação dos valores controlados na Parte B do LALUR; e, ii) que esse processo sucessório implica na ocorrência de automática alienação dos bens do ativo imobilizado.

Concordando com a posição expressa na referida Solução de Consulta (mesmo sem a ela ter feito qualquer alusão em seu Termo de Verificação), o condutor do feito adotou seu conteúdo fundamental, inclusive no que tange ao entendimento de que o processo incorporativo implicou na automática alienação dos bens do imobilizado da incorporada e lavrou os autos de infração ora questionados.

Pois bem, que o fenômeno da incorporação traz, como conseqüência, a extinção da pessoa jurídica incorporada, é fora de qualquer dúvida, inclusive pela expressa definição legal (artigo 219, da Lei das S/A — Lei 6.404/1976):

Extinção

Art. 219. Extingue-se a companhia:

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Se desse ângulo de estudo inexistem maiores questionamentos, o mesmo não se reflete no outro ponto a ser observado, aquele que pesquisa se a incorporação — com a conseqüente extinção da incorporada — implica em automática "alienação" de seus bens, na integralidade.

É certo que o vocábulo alienação em suas diferentes configurações e pelo entender dos mais abalizados professores da língua materna comporta, sem nenhuma dúvida, dentre seus significados, a transferência de bens, de direitos ou o domínio (cf. Michaelis, Aulete, Aurélio).

Todavia, no caso específico, ao tempo em que no seu artigo 219, a Lei das Sociedades Anônimas impõe seja dado o tratamento de "extinção" às empresas incorporadas, no seu artigo 227 define, expressa e literalmente o que ocorre com o patrimônio da empresa incorporada, vale dizer, aquela que foi extinta (artigo 219):

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Exprima-se, se é certo que a incorporação leva à extinção da incorporada, cabendo à incorporadora promover o arquivamento dos atos de incorporação e baixa da extinta (§ 3º, do artigo 227), não é menos certo que a incorporada, extinta legalmente, sobrevive na figura da incorporadora que lhe sucede EM TODOS OS DIREITOS E OBRIGAÇÕES (*caput* do artigo 227).

Trata-se, assim, de norma específica e que se sobrepõe, por princípio jurídico básico, a qualquer ordem de natureza genérica (*lex specialis derogat lex generalis*).

Efetivamente, nos termos do art. 223, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, na incorporação, fusão e cisão, as transferências dos elementos patrimoniais se fazem entre as sociedades incorporadas, fusionadas e cindidas e as que receberem os seus acervos líquidos.

Tal operação não pode ser realizada sem que os sócios ou acionistas das incorporadas, fusionadas ou cindidas recebam as ações que lhe couberem nas sociedades que receberem os patrimônios vertidos.

Ademais, não se perca de foco que desvirtuar o instituto da incorporação — regramento com definição legal específica — poderia vir a gerar outros problemas no mundo jurídico, uma vez que tal entendimento induziria a completa ineficácia do ato de incorporação no que diz respeito aos créditos decorrentes de indébito tributário ou de incentivos fiscais, pois, ainda que regularmente formalizada a operação de incorporação e discriminados os créditos vertidos, a sucessora poderia ver-se impedida do exercício de seu direito.

Dizendo mais claramente, ainda que se reconheça a ocorrência da extinção da sociedade incorporada, é absolutamente consentâneo com o regramento jurídico pátrio que a transferência para a incorporadora de todo o acervo daquela, vale citar, seus bens, direitos e obrigações - que econômica, jurídica e contabilmente correspondem ao que se denomina patrimônio líquido - opera-se em caráter especial e excepcional, na forma literalmente disposta na legislação que trata da matéria.

Demais disso, não se olvide que a transferência patrimonial deverá se manifestar na forma imperiosa imprimida pelo artigo 226 da Lei nº 6.404/1976, *verbis*:

Art. 226. As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

Ou seja, não se admite qualquer prejuízo ou redução do valor patrimonial quando do evento incorporativo, o que, mais ainda, demonstra não se tratar de mera alienação dos bens, mas de verdadeira assunção, pela incorporadora, de TODO O INDISSOLÚVEL ACERVO da incorporada.

De mais a mais, por aplicação de puro raciocínio lógico, alienação implica em se dispor de um bem ou direito, diferentemente daquilo que ocorre nas incorporações, quando a totalidade do patrimônio líquido da incorporada (contabilmente: bens + direitos - obrigações) é INTEGRALMENTE absorvido pela sociedade incorporadora.

A respeito, vale ver, dentro do Processo CVM RJ2009/5811, Reg. Col. nº 6594/2009, a seguinte Declaração de Voto do Diretor Eli Lona, elucidativo e pertinente ao tema tratado:

"Por outro lado, a incorporação é uma operação em que uma ou mais sociedades, de tipos iguais ou diferentes, são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, declarando o art. 219, II, extinta a companhia pela incorporação, tratando-se da inserção do patrimônio líquido da incorporada no patrimônio da incorporadora.

Extinta a incorporada remanesce a incorporadora acrescida do patrimônio da incorporada e assumindo seu passivo.

Note-se que nos termos do art. 224, III, da LSA, o protocolo de incorporação incluirá os critérios de avaliação do patrimônio líquido e a incorporação somente poderá ser efetivada se o valor do patrimônio líquido determinado pelos peritos for, ao menos, igual ao montante do capital a realizar, lembrando que a CVM poderá estabelecer normas de avaliação e contabilização aplicáveis as operações de fusão, incorporação e cisão que envolva companhia aberta (art. 226, § 3º)."

Em suma, ainda que extinta juridicamente, pode-se dizer que a sociedade incorporada sobrevive economicamente no mundo dos negócios pela incorporação de seu patrimônio ao da sociedade incorporadora.

Dito isto, deve-se tomar o caráter do vocábulo "extinção" que a lei prescreveu para as sociedades incorporadas, com a devida acuidade, posto que uma extinção não se resume a seus efeitos jurídicos, mas, principalmente, econômicos.

Como se sabe, o *animus* de se extinguir voluntariamente uma pessoa jurídica exige deliberação de seus sócios, acionistas e administradores visando a encerrar suas atividades, impondo a observância e cumprimento de diversas fases e procedimentos que buscam, EXATAMENTE, extinguir todos os efeitos da existência da pessoa jurídica que se extingue.

É curial que uma vida empresarial, por menor que seja o porte da pessoa jurídica que se pretenda finalizar, não se acaba em um dia, nem em um mês. Há um conjunto de atos, um emaranhado de contratos, direitos, obrigações e interrelacionamento com entes, entidades e pessoas físicas e jurídicas, privadas e públicas que se prolongam ao longo do tempo e que não possibilitam o encerramento da empresa de imediato, ao contrário, só depois de um razoável ou até longo período de tempo.

A propósito do assunto, o *site* da Receita Federal do Brasil, em sua seção "Perguntas e Respostas", mostra a complexidade do encerramento de uma atividade empresarial e os degraus que comportam a extinção da pessoa jurídica:

"Dissolução, Liquidação e Extinção da Pessoa Jurídica

201 O que se entende por extinção da pessoa jurídica?

A extinção da firma individual ou de sociedade mercantil é o término da sua existência; é o perecimento da organização ditada pela desvinculação dos elementos humanos e materiais que dela faziam parte. Dessa despersonalização do ente jurídico decorre a baixa dos respectivos registros, inscrições e matrículas nos órgãos competentes (PN CST n° 191, de 1972, item 6).

A extinção, precedida pelas fases de liquidação do patrimônio social e da partilha dos lucros entre os sócios, dá-se com o ato final, executado em dado momento, no qual se tem por cumprido todo o processo de liquidação.

202 Quando se deve considerar efetivamente extinta a pessoa jurídica?

Considera-se extinta a pessoa jurídica no momento do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do seu acervo líquido (IN SRF n° 93, de 1997, art. 58).

A dissolução da pessoa jurídica é o ato pelo qual se manifesta a vontade ou se constata a obrigação de encerrar a existência de uma firma individual ou sociedade. Pode ser definido como o momento em que se decide a sua extinção, passando-se, imediatamente, à fase de liquidação. Essa decisão pode ser tomada por deliberação do titular, sócios ou acionistas, ou por imposição ou determinação legal do poder público.

206 Quais os efeitos da dissolução da pessoa jurídica?

Quanto aos efeitos da dissolução, disciplina o art. 207 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.): "A pessoa jurídica dissolvida conserva a personalidade até a extinção, com o fim de proceder à liquidação".

A dissolução não extingue a personalidade jurídica de imediato, pois a pessoa jurídica continua a existir até que se concluem as negociações pendentes, procedendo-se à liquidação das ultimas, conforme disposto no art. 51 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil).

207 O que se entende por liquidação de uma pessoa jurídica?

A liquidação de firma individual ou de sociedade mercantil, é o conjunto de atos (preparatórios da extinção) destinados a realizar o ativo, pagar o passivo e destinar o saldo que houver (liquido), respectivamente, ao titular ou, mediante partilha, aos componentes da sociedade, na forma da lei, do estatuto ou do contrato social (PN CST no 191, de 1972).

208 Quais os efeitos da liquidação de uma pessoa jurídica?

Durante a fase de liquidação;

a. subsistem a personalidade jurídica da sociedade e a equiparação da empresa individual à pessoa jurídica;

b. não se interrompem ou modificam suas obrigações fiscais, qualquer que seja a causa da liquidação.

Conseqüentemente, a pessoa jurídica será tributada até findar-se sua liquidação, ou seja, embora interrompida a normalidade da vida empresarial pela paralisação das suas atividades-fim, deve o liquidante manter a escrituração de suas operações, levantar balanços periódicos, apresentar declarações, pagar os tributos exigidos e cumprir todas as demais obrigações previstas na legislação tributária (RIR/1999, arts. 237 e art. 811; PN CST nº 191, de 1972).

Vale dizer, se o encerramento voluntário de uma empresa, por mais simples que seja, com a efetiva extinção da pessoa jurídica mediante sua liquidação, é "o conjunto de atos (preparatórios da extinção) destinados a realizar o ativo, pagar o passivo e destinar o saldo que houver (liquido), respectivamente, ao titular ou, mediante partilha, aos componentes da sociedade, na forma da lei, do estatuto ou do contrato social (PN CST nº 191, de 1972)" sobressai a certeza de que a sociedade a se extinguir ainda irradiará efeitos por largo espaço de tempo, mais ainda em um procedimento de INCORPORAÇÃO, quando, na verdade, não se opera a extinção econômica da incorporada, que sobreviverá, claramente, na figura da incorporadora e nas atividades desta, sobrevivendo por determinado período, até que todos os seus direitos e obrigações sejam exauridos no dia-a-dia empresarial da incorporadora, o que pode levar anos.

Efetivamente, como bem adverte Trajano de Miranda Valverde, "*a incorporação não constitui uma espécie de cessão, troca ou compra*" (Sociedades por Ações, vol. 111/79, Forense, 2ª ed., 1953).

Já para WALDIRIO BULGARELLI (in Fusões, Incorporações e Cisões de Sociedades, São Paulo, Atlas, 1996, 20 ed., pág. 67), fusão própria é a que da origem a uma nova sociedade, com a extinção das fusionadas. Dessa forma, a incorporação caracteriza-se como modalidade imprópria de fusão, já que uma das sociedades envolvidas não se extingue.

A doutrina nacional e d'alhures classifica a incorporação e a fusão *stricto sensu* como espécies do gênero fusão (*lato sensu*), compreensivo de todas as formas de concentração societária. Assim, quando a lei brasileira se refere ao fenômeno da incorporação, alude A. *fusion par absorption* do direito francês (Georges Ripert et René Roblot), a *incorporazione* do direito italiano (Giuseppe Ferri) e à *merger* do direito americano (Fran Martins, Comentários a Lei de S/A, vol. 2, Rio de Janeiro, 1979, 1ª ed., pág. 1494).

Ainda segundo a lição de BULGARELLI (op. citada, pg. 63), os elementos essenciais aos fenômenos da fusão e da incorporação são:

- a dissolução de uma ou mais sociedades e a permanência de outra (incorporação) ou a criação de uma nova (fusão);
- a existência de convenção entre as sociedades envolvidas;
- a transferência global do patrimônio das incorporadas ou fusionadas para a incorporadora ou criada, com sucessão universal; e
- a congeminação dos sócios ou acionistas das sociedades que se extinguem para a que subsiste ou é constituída.

De tudo o que foi visto, o que importa ao desate da questão proposta é que na incorporação existe uma transferência integral, com sucessão universal, do patrimônio das sociedades incorporadas ou fusionadas para a sociedade incorporadora ou constituída. E dizer, processada a concentração, os patrimônios integrais das sociedades extintas passam a compor o patrimônio da remanescente ou criada.

Outro fato relevante a apreciar seria a real *extinção* da pessoa jurídica nos casos de incorporação, fusão e cisão total. Configurada a sucessão empresarial, o patrimônio (bens, direitos e obrigações) da sucedida é vertido para o patrimônio de outra pessoa jurídica, que deverá continuar na exploração da mesma ou de outra atividade empresarial. Entretanto, necessariamente, deve haver relação entre as pessoas jurídicas sucedidas e as sucessoras, na medida em que, em regra, em substituição das ações ou quotas detidas na empresa incorporada, fusionada ou cindida (sucedida), os titulares do empreendimento devem receber ações ou quotas correspondentes ao patrimônio vertido da pessoa jurídica incorporadora ou da recebedora do patrimônio vertido (sucessoras).

Em perspectiva semelhante, cumpre transcrever posicionamento de Sacha Calmon Navarro (In Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701):

"(...) Na hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário

(sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), entendemos que não há cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra roupagem institucional".

Deste entendimento não discrepa a melhor doutrina estrangeira. Confirmam-se as palavras de RIPERT e ROBLOT, já citados:

"A doutrina e a jurisprudência clássicas apegam-se à idéia de transmissão universal do patrimônio. A incorpora não analisa-se, entre nós, em uma dissolução antecipada da sociedade absorvida, com transmissão global do patrimônio para a sociedade incorporadora, sendo o capital aumentado nesta medida." GEORGES RIPERT et RENE ROBLOT, Traité Élémentaire de Droit Commercial, Paris, LGDJ, 1972, 4ª ed., pág. 566.

É esta também a lição do italiano FERRI, igualmente referenciado:

"Dá-se, portanto, necessariamente, uma sucessão a título universal da sociedade incorporadora ou que resulta da fusão no patrimônio das sociedades que, em consequência da fusão, perdem a sua autonomia." GIUSEPPE FERRI, Manuale di Diritto Commerciale, Torino, UTET, 1993, 9ª ed., pág. 504.

Resulta assim demonstrado que, sem reduzir a fusão e a incorpora mera transmissão patrimonial, pode-se afirmar que este é o seu elemento essencial. Findo o rito procedimental da concentração, dá-se a sucessão *in universum ius*, de forma que *"todos os vínculos obrigacionais, os direitos reais, os direitos sobre bens imateriais, transmitem-se, subsumidos globalmente"* (Waldirio Bulgarelli, op. cit., pág.104).

Neste contexto, o processo de incorporação de empresas tem uma complexidade e efeitos muitíssimos mais amplos que uma singela alienação de ativos (ou transferência de passivos).

Dizendo de forma mais clara, o processo de incorporação pressupõe o cumprimento de diversas etapas que culminam com a tradição INTEGRAL do patrimônio da incorporada, SEM PREJUÍZO, de qualquer espécie, aos acionistas ou sócios da extinta, que receberão o quinhão relativo às suas participações na incorporada, sempre respeitada a proporcionalidade societária, na forma prevista no artigo 226, da Lei nº 6.404/1976.

Concluindo, este Relator comunga do pensamento da mais abalizada doutrina e perfila com substancial parcela da jurisprudência no sentido de que o fenômeno da incorporação de empresas é ato complexo e não se restringe a mera alienação de bens e que, ainda que extinta juridicamente a sociedade incorporada, ela subsiste economicamente ao se projetarem todos os seus valores de ativo e passivo na sociedade incorporadora.

Pode-se mesmo afirmar que o fenômeno da fusão, da incorporação e da cisão são formas de extinção da sociedade sem que haja a sua dissolução, uma vez que nestes fenômenos sempre existe a sucessão dos direitos e obrigações, o que desobriga a liquidação da sociedade e conseqüentemente a sua dissolução.

Se de um lado no processo de incorporação exsurge, de imediato, o fim de uma pessoa jurídica, de outro manifesta-se a sua absorção completa, operando-se

claramente a sucessão *opus legis* da integralidade de todo o acervo patrimonial (bens + direitos — obrigações) da sociedade extinta para a sucessora.

Em suma, o instituto da incorporação, consoante sólida doutrina do direito pátrio e comparado, prevê variáveis muito mais abrangentes que simples alienações de ativos ou passivos, inserindo-se nela — incorporação — relações complexas, expressas em protocolos e justificações detalhadamente elaboradas, devidamente subscritas pelos acionistas ou sócios, além de laudos firmados por peritos e da devida publicidade e que implicam, ao final, na versão plena da azienda como um todo.

Neste instituto, a sociedade incorporada deixa de existir, ela extingue-se, mas, assim como na fusão ela não se dissolve. A empresa incorporadora assume as responsabilidades e os créditos da incorporada, ou seja, os credores da incorporada terão seus créditos garantidos pela incorporadora e os devedores deverão saldar os compromissos (anteriormente firmados com a incorporada), junto A. sucessora — incorporadora. Isto implica que os ativos das empresas são somados e os passivos da incorporada assumidos.

A comprovação material de tal fenômeno é cristalinamente palpável, bastando ver alguns singelos exemplos:

a) concretizada a incorporação, os fornecedores da incorporada deverão receber seus créditos junto à incorporadora, como se fossem credores desta;

b) igualmente ocorrerá com os clientes da extinta empresa, que deverão saldar seus compromissos perante a sucessora, como se a esta devessem;

c) do mesmo modo com os tributos devidos pela sucedida, que serão resgatados ao Estado pela sucessora;

d) assim também acontecerá com todos os empregados celetistas que passarão, automaticamente a pertencerem aos quadros da sucessora, mantidos os mesmos direitos e obrigações contratuais originalmente firmados;

e) consequentemente, o mesmo destino será dado, por reflexo, aos compromissos salariais e encargos previdenciários;

f) os saldos bancários e da conta caixa da incorporada passarão incorporadora, da mesma maneira que os compromissos com *instituições financeiras, etc.*

Nessa linha de pensamento, exsurge claramente que os bens do imobilizado pertencentes até o ato incorporativo à incorporada, passarão a ser de propriedade, posse ou uso da incorporadora, como bens efetivamente seus.

Ora, se a sociedade incorporadora, por força da incorporação havida, passará a deter os direitos de propriedade, posse ou uso e utilização dos bens do imobilizado, nada mais coerente que, sobre estes bens, ela — incorporadora - aplique as taxas de depreciação ou exaustão que a legislação permite e as considere como dedução do lucro líquido e da base imponible do IRPJ e da CSLL.

Consequentemente, assumindo a sociedade incorporadora todo o acervo patrimonial da incorporada, nisso se incluindo, no lado do ativo, os saldos bancários, os créditos contra clientes, os bens do imobilizado, os bens intangíveis, etc., e na esfera do passivo, os compromissos com fornecedores, com os entes tributantes, com os empregados e representantes, dentre outros, além de lhe ser de direito o pleno uso e gozo dos bens do imobilizado para consecução dos objetivos sociais,

assoma claramente que os direitos inerentes ao aproveitamento de eventuais incentivos fiscais, como o da depreciação acelerada incentivada, não podem ser ignorados.

Vale expor, se a incorporação 6, claramente, um fenômeno jurídico em que, como leciona Fran Martins *"ocorre a absorção pela sociedade incorporadora, do patrimônio da sociedade incorporada — que se extingue, concomitantemente - passando os sócios desta a ser sócios daquela"* (Comentários h. Lei das Sociedades Anônimas", vol., 3, pág. 139, Forense, 1979), é curial que, existindo dentro deste patrimônio absorvido, benefícios de ordem fiscal, sejam eles levados à incorporadora, posto que este é o princípio basilar do instituto.

certo que, via de regra, benefícios fiscais concedidos pela lei condicionam sua utilização ao cumprimento de normas subjacentes.

Também via de regra, deduções antecipadas de custos ou despesas das bases de apuração do IRPJ e CSLL demandam não só o controle desses valores antecipadamente utilizados no LALUR das pessoas jurídicas, como o oferecimento gradual e ininterrupto dos mesmos à tributação, no curso dos períodos-base subsequentes.

Ou seja, há, na prática, uma redução inicial nos montantes a recolher dos tributos, pela adoção do benefício fiscal e, depois, em momentos posteriores, a reintegração das bases impositivas do IRPJ e CSLL, pela adição dos montantes anteriormente subtraídos à tributação. Excetuados reflexos de natureza financeira, não há qualquer diminuição do tributo a ser pago, apenas deslocamento do seu momento de incidência e recolhimento.

Em palavras claras, o que se deixa de recolher no momento "n" será pago no momento "n+1".

No caso em testilha (depreciação acelerada incentivada de bens do imobilizado utilizáveis na atividade rural), a regra tributária vigente autoriza, expressamente, sua aplicação (artigo 314 do RIR/1999) *"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).*

De outro lado, o Regulamento do Imposto de Renda, impõe a escrituração e controle de valores que devam afetar as bases impositivas de mais de um período, como no caso da depreciação acelerada incentivada:

Ajustes do Lucro Líquido

Adições

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

(.)

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

Por sua vez, o Decreto —lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1.977 prevê:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I- de apuração de lucro real, no qual:

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral

com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

Há, portanto, base legal para a exigência de se escriturar no LALUR os valores de depreciação acelerada incentivada, com seu oferecimento gradativo à tributação.

Em outras e claras palavras, se a incorporadora sucede a incorporada em TODOS os seus direitos e obrigações (artigo 227 da Lei 6.404/1976 e artigo 1.116 do Código Civil), soa absolutamente ilógico não lhe ser permitido usufruir do benefício da depreciação acelerada incentivada (que nada mais é que um direito nascido por força de lei), pelo simples fato de a incorporada, que obteve o direito a este benefício, ter sido extinta pela sua incorporação por outra sociedade, mais ainda quando a pessoa jurídica sucessora para todos os fins e direito, continua exercendo atividade rural, inclusive criando, como comprovado pelos seus Estatutos Sociais (fls. 15/17), uma divisão Pioneer dentro de sua estrutura organizacional — fato não contestado pelo Fisco.

Ao permanecer exercendo a atividade rural — REQUISITO ESSENCIAL, COMO REPORTADO ALHURES, PARA EXERCÍCIO DO DIREITO A DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA - utilizando-se dos bens do imobilizado que originalmente pertenciam à incorporada, a sociedade incorporadora, no caso, a Du Pont, habilitou-se a manter a depreciação acelerada incentivada exercida pela incorporada e adicionar tais valores, controlados na parte B do LALUR, ao longo do tempo, como efetivamente fez, oferecendo à tributação a totalidade do montante lançado pela Fiscalização, no importe de R\$ 138.454.837,23, assim distribuídos pelos exercícios subsequentes (conforme cópias das DIPJs juntadas As fls. 175/177):

Exercícios - Anos-Calendarário	Vlrs. Tributados
2006 — 2005	1.109.493,37
2007 — 2006	43.126.918,20
2007 — 2006	7.987.445,23
2008 — 2007	86.230.980,43
TOTAL	138.454.837,23

Assim, considerando a universalidade da transferência patrimonial havida, parece indiscutível que a incorporadora, da mesma forma que assumiu todo o passivo da incorporada, faça jus aos direitos existentes dentro do acervo patrimonial, dentre eles, certamente, benefícios fiscais na área tributária, DESDE QUE CONTINUE A CUMPRIR TODOS OS REQUISITOS QUE ENSEJARAM A OBTENÇÃO DO INCENTIVO.

In casu, como exaustivamente visto, o benefício da depreciação acelerada incentivada contempla, OBJETIVAMENTE, pessoas jurídicas (até mesmo pessoas físicas) que se dediquem COMPROVADAMENTE à atividade rural, consoante rol inserto no artigo 2º, da Instrução Normativa SRF n. 257/2002, inexistindo óbice de qualquer espécie que venha a vedar o benefício em razão de alteração no quadro societário da detentora do incentivo, de mudança da razão social, de mudança de

endereço, de forma societária, ficando patente que A ÚNICA RESTRIÇÃO LEGAL A QUE O BENEFÍCIO SEJA USUFRUIDO É UMA EVENTUAL PARALISACAO DA ATIVIDADE RURAL.

Em outras palavras, como antes posicionado por este Relator, o incentivo é de natureza específica e tem apenas um requisito essencial a ser atendido — que os bens do ativo imobilizado adquiridos sejam destinados à atividade rural. NADA MAIS.

Se desviados de suas funções, se vendidos a empresas que não os utilizarão na finalidade a que se destinam ou vierem a se tornar obsoletos, obrigarão ao imediato e integral oferecimento A tributação dos valores depreciados no ato da aquisição (o caráter de objetividade do incentivo é tão claro que até bens que tenham sido desviados do emprego na atividade rural e que venham a ser novamente empregados nas finalidades originais, poderão voltar a fazer jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada).

Assim, se mantidos em sua configuração inicial — bens de produção para uso em atividade rural — como comprovadamente ocorreu no presente processo, ainda que tenha ocorrido o instituto da incorporação (sem alteração no destino dos bens, repita-se) não há como não se permitir a empresa incorporadora continuar usufruindo da possibilidade de oferecer à tributação, parceladamente — como fez — os montantes originalmente subtraídos à imposição tributária.

Neste momento, antes da conclusão, há que se fazer uma reflexão sobre a manifestação da Defendente de que no procedimento teria havido uma "ofensa ao princípio da legalidade". Para justificar suas assertivas discorreu a Defesa que:

• " (...) é de se frisar que a Fiscalização utilizou como fundamento para lavratura das autuações disposições contidas na IN SRF 257/2002 que não encontram respaldo em lei, pelo que não podem ser aplicadas para exigência de tributo, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade";

• "de fato, conforme se observa pelo termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização fundamentou as autuações originárias do presente processo nos parágrafos 5º e 6º da IN SRF 257/2002" e que, "contudo, o benefício da depreciação acelerada dos bens do ativo destinados à atividade rural encontra respaldo legal no artigo 6º da Medida Provisória 2159-70, de 24 de agosto de 2001", sendo que "a referida Medida Provisória, que é o fundamento legal do benefício dessa depreciação acelerada, nada dispôs sobre alienação dos bens depreciados ou a respeito de atividade rural própria, como, indevidamente, pretendeu a IN SRF 257/2002", e que, "a Instrução Normativa não é veículo normativo hábil para instituir, retirar, majorar ou reduzir tributos".

Não procedem os argumentos da autuada.

De fato, ainda que a Fiscalização tenha se referenciado, no Termo de Verificação de fls. 88/90, a IN SRF nº 257/2002 (que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas), a verdade é que a tipificação legal adotada pelo Fisco encontra-se claramente definida nos Autos de Infração lavrados, no caso do IRPJ, artigos 235, 249 e 418, § 2º do RIR/1999 (bases legais, respectivamente, Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º ; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

Não "fundamentou" a Fiscalização, portanto — reversamente ao dizer da defesa — as autuações na Instrução Normativa nº 257/2002.

Mais a mais, não se perca de vista que a Instrução Normativa é o ato administrativo que regulamentou a tributação do IRPJ das pessoas jurídicas dedicadas a atividade rural, de tal modo que, sem exorbitar de suas atribuições e com respaldo legislativo, tem como fim permitir a operacionalização da norma legal, de tal modo que o inconformismo da defesa mostra-se injustificável e carente de sustentação.

A referência que a Fiscalização fez ao artigo 14, §§ 5º e 6º da Instrução Normativa (e não apenas §§ 5º e 6º [sic], como alega a defesa) se coaduna com o pensar da Autoridade Tributária condutora do feito, por ter entendido que houve "alienação" dos bens destinados a atividade rural (pela extinção da incorporada pela incorporação), impondo o imediato oferecimento a tributação dos montantes relativos ao incentivo usufruído:

Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

(...)

§ 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

Como a Fiscalização entendeu que houve a extinção da pessoa jurídica pela incorporação, nada mais natural que associasse, aos artigos do RIR/1999 utilizados na fundamentação legal, os parâmetros trazidos pela IN supra citada, especialmente os referidos parágrafos do artigo 14, atrás reproduzidos.

Todavia, ainda que razão não assista a impugnante quando alega que a Fiscalização lançou mão de Instrução Normativa para fundamentar os autos de infração lavrados (argumentos já refutados), a verdade é que, no entender deste Relator, a aplicabilidade dos §§ 5º e 6º, do artigo 14, da IN SRF nº 257/2002 não cabe no caso em apreço.

Explica-se: como já exposto anteriormente, na convicção deste Relator não há se falar em "alienação" quando de um evento de incorporação, que é fenômeno muito mais complexo, sendo absolutamente inadequado tentar transformá-lo em simples tradição ou alienação de ativos, passivos ou participações societárias, de tal forma que inaplicável o § 5º retro transcrito.

Igualmente impossível de ser aceita a imputação do § 6º, visto que comprovadamente inexistente o direcionamento dos bens para atividades estranhas à atividade rural.

Ao contrário, restou comprovado nos autos que a incorporadora prosseguiu com as atividades rurais da incorporada (aliás, a incorporadora já tinha, mesmo antes da incorporação, dentre seus objetos sociais, a atividade rural). Tudo isso ~~documentalmente comprovado~~ (fls. 15/17), sem qualquer objeção da Fiscalização.

Deste modo, repita-se, não há como aplicar o § 6º, do artigo 14, da IN SRF 257/2002 ao caso vertente, como fez o Fisco.

Na verdade, na via inversa do procedimento da Fiscalização, existe Instrução Normativa, plenamente vigente, que trata ESPECIFICAMENTE do tema, sendo de observância obrigatória pela Autoridade Fiscal.

Trata-se da Instrução Normativa SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981, que dispôs sobre a apuração do lucro real e a declaração de rendimentos de pessoas jurídicas nos casos de incorporação, fusão e cisão.

Sob a rubrica "Valores com Apropriação Diferida", consta que:

"6. A pessoa jurídica resultante de fusão ou cisão, a que incorporar outra e a que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida, deverá manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as normas da IN SRF nº 28, de 13 de junho de 1978, e desta Instrução Normativa.

6.1. Os valores de que trata este item serão registrados na pessoa jurídica sucessora proporcionalmente à absorção do empreendimento, bens, direitos, encargos ou obrigações de que se originarem ou a que estiverem vinculados, ou segundo a divisão do patrimônio prevista no ato de cisão, se não houver essa vinculação".

Ou seja, enquanto os §§ 5º e 6º, do artigo 14, da IN SRF no 257/2002 cuidam do assunto de forma genérica, inclusive exigindo interpretação extensiva para o conceito de alienação (que seria o gênero, sendo a incorporação uma espécie), além de se referir a direcionamento dos bens para atividades estranhas à atividade rural (que não é o caso, comprovadamente) a IN SRF nº 7/1981 (plenamente em vigor), trata de forma ESPECÍFICA de incorporação, fusão e cisão, definindo, EXPRESSAMENTE, que a incorporadora "...deverá manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro...".

E ainda mais, determina que referidos valores "... serão registrados na pessoa jurídica sucessora proporcionalmente a absorção do empreendimento, bens, direitos, encargos ou obrigações de que se originarem ou a que estiverem vinculados...".

Dessa forma, é inequívoco que o benefício da depreciação acelerada incentivada, originalmente aproveitado pela incorporada (Pioneer) e cujos valores foram por esta registrados no seu LALUR, transferiu-se para a incorporadora (Du Pont), exigindo que a sucessora oferecesse à tributação, nos anos seguintes, os montantes depreciados integralmente no momento da aquisição pela Pioneer.

Exatamente como ocorreu.

Demais disso, adotando-se como premissa o princípio da legalidade estrita, cumpre prestigiar a posição invocada por Hiromi Higuchi e outros (*In Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*. 35ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2010, págs. 487/488), no sentido de que "*quando a legislação do imposto de renda quer impedir a utilização, pela incorporadora, de um direito da incorporada, a vedação expressa é necessária. No silêncio da Lei fiscal, a incorporadora poderá usufruir o direito que existia na incorporada*".

Nesse contexto, há vedação que a incorporadora compense prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL; do mesmo modo, é impedida de continuar diferindo a tributação sobre o lucro inflacionário, todos da incorporada.

Tendo em conta ainda que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), A. exceção da compensação de prejuízos fiscais, das bases de cálculo negativas da CSLL e do diferimento do lucro inflacionário, *"os demais valores controlados na Parte R do LAL UR, para adição ou exclusão em períodos de apuração subsequentes, serão recepcionados pela incorporadora"* (Hiromi Higuchi, op. cit. - pág. 488).

Concluindo, ainda que não se aceitem os argumentos da Defendente de que o Fisco lançou mão de Instrução Normativa para fundamentar os autos de infração lavrados, fato já refutado, e ainda que esta (IN SRF 257/2002) tenha sido tomada subsidiariamente, a verdade é que não cabe sua aplicação ao caso concreto, posto que existente, na legislação regulamentar, NORMA ESPECÍFICA para a matéria tratada — "valores com apropriação diferida — incorporação, fusão e cisão" — no caso, a IN SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981, não observada pela Fiscalização.

Assim, entendendo-se que no instituto da incorporação se exterioriza, claramente, uma sucessão universal de bens, direitos e obrigações, com a versão integral de todo o acervo patrimonial da incorporada para a incorporadora, cumpre cancelar as exigências constantes dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados.

Considerações finais — Breves digressões sobre os demais argumentos da defesa

Mesmo já tendo sido concluído o voto, com o recebimento e provimento da impugnação ofertada e cancelamento das exigências de IRPJ e CSLL feitas nos autos de infração lavrados, impende apreciar, ainda que brevemente, os demais tópicos inseridos na peça impugnatória e não analisados neste Acórdão, em face do cancelamento das exigências, de modo a que fique concretamente registrada a posição desta 2ª Turma Julgadora da DRJ/Campinas sobre eles.

Assim, acerca do reclamo da defesa sobre as multas de ofício e sobre os juros sobre elas incidentes, consigne-se terem fundamentação legal para serem lançadas. Sua não aplicação ao caso concreto deve-se, como visto, ao cancelamento das exigências principais, acarretando, por reflexo, em seus respectivos cancelamentos.

No que tange ao discorrido pela Defendente sobre o mecanismo da POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO, destaque-se que os argumentos expendidos são apenas parcialmente sustentáveis.

Explica-se, o instituto da postergação de pagamento, como sua própria denominação reflete, exige que sejam feitos PAGAMENTOS, não se aplicando aos casos de "redução de prejuízos fiscal", como aconteceu com os resultados da autuada nos anos-calendário de 2005 e 2006.

Em outras palavras, se mantidos os lançamentos efetuados, a aplicação do mecanismo da postergação de pagamento (artigo 273, do RIR/1999) requerido pela defesa só teria validade para o exercício de 2008, ano-calendário de 2007, quando adicionado o valor de R\$ 86.230.980,43 ao resultado do período, aumentou a base tributável.

Já para os anos-calendário de 2005 e 2006 carece de fundamento a pretensão da defesa, em razão dos prejuízos fiscais apurados em ambos os períodos, de tal modo que os demais montantes (R\$ 1.109.493,37 em 2005) e (R\$ 51.114.3363,43 em 2006) não teriam o tratamento de postergação de pagamento, justamente por não ter havido PAGAMENTO, condição *sine qua non* para aplicação da dinâmica a que se refere o artigo 273, do Regulamento do Imposto de Renda vigente.

Por fim, outro tema objeto da defesa e que merece ser apreciado, ainda que, repita-se, as exigências tenham sido canceladas, trata do que a autuada chamou de DEDUTIBILIDADE INTEGRAL EM DEZEMBRO DE 2005.

Para esse caso, dissertou a defesa que *"caso não sejam aceitos os argumentos até aqui expostos (.) o que se alega a título argumentativo, fato é que a Fiscalização, ao equivocadamente considerar que houve uma alienação na operação de incorporação, deixou de observar que a Impugnante teria, então, direito ao aproveitamento das despesas com depreciação dos bens "adquiridos" destinados a atividade rural integralmente no ano-base de 2005" e que, "parece claro (.) assumida a existência de uma "alienação" dos bens da Pioneer Sementes Ltda. a Impugnante em razão de operação de incorporação (..) há que se admitir o direito de a Impugnante aproveitar-se da depreciação desses bens "adquiridos".*

O raciocínio da defesa, embora tenha coerência lógica, não tem a mesma substância matemática.

Melhor esclarecendo, se há princípios de lógica em seu raciocínio, sua aplicação ao caso concreto não redundaria, como raciocina a impugnante, na existência de valores que se anulariam.

Em outras palavras, o fato de a autuada poder considerar, como integralmente dedutíveis em sua escrituração fiscal, os valores de "aquisição" dos bens do ativo imobilizado destinados à atividade rural e que foram vertidos na incorporação (e controlados no LALUR da Pioneer), não significaria resultado igual em ambas as empresas (Du Pont e Pioneer).

E o motivo é simples e matemático: a adição dos valores integralmente depreciados deveria ser feito na sociedade incorporada (Pioneer), sobre seus resultados no período e até a data do evento (de 01/01/2005 a 31/10/2005), enquanto que a exclusão proposta pela impugnante dar-se-ia na incorporadora (Du Pont), em cima de valores totalmente diferentes.

Em síntese, ainda que coerente o raciocínio jurídico, seu resultado matemático e tributável certamente seria outro, posto que utilizadas bases aritméticas diferentes.

Sem prejuízo do já decidido neste Acórdão e que culminaram com o cancelamento das exigências relativas ao IRPJ e CSLL, eram estas as considerações que este Relator entendeu deveriam ficar consignadas no presente voto, de modo a registrar o pensamento desta 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas em relação às referidas matérias.

Conclusão

Por todo o exposto, com as ressalvas e considerações feitas ao longo deste Acórdão, VOTO no sentido de JULGAR IMPROCEDENTES os lançamentos de IRPJ e CSLL em litígio."

Processo nº 13896.002402/2010-33
Acórdão n.º 1402-001.247

S1-C4T2
Fl. 248

Com efeito, entendo que a decisão recorrida está devidamente motivada e os seus fundamentos de fato e de direito não merecem reparos, pelo que peço vênha ao autor para adotá-los no presente julgado.

Assim, encaminho o meu Voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.