



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.725193/2013-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.838 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2020
Recorrente GTW AGRONEGOCIOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE.

Veiculando as razões recursais novas causas de pedir, a agregar matérias não vertidas na impugnação, impõem-se o reconhecimento da preclusão consumativa e o conhecimento parcial do recurso voluntário, não tendo os princípios do formalismo moderado e da verdade material o condão de ampliar os limites objetivos da lide.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL.

Por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Apesar de a redação do art. 132 do CTN não ser expressa, não há analogia. Na analogia se extrapola o significado possível do termo em prol da finalidade subjacente à letra da lei. No caso, tão somente se amplia o significado habitual do termo “transformação” constante do caput do art. 132 do CTN, mas dentro do significado possível do termo. Isso porque, transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Logo, a palavra transformação no texto do caput do art. 132 do CTN pode ser tida como a se referir tanto à transformação do art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976, como às cisões do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, pois cisão é uma transformação de sociedade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Além disso, há responsabilidade tributária por sucessão em decorrência da cisão parcial em face do art. 124, II, do CTN conjugado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, apenas quanto à responsabilidade tributária por sucessão na cisão parcial, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, André Luís Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Inicialmente, destaco que apreciei apenas o presente processo nº 10410.725193/2013-60 (item 138 da Pauta) e que, nos termos do § 2º do art. 47 do Anexo II à Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, ele será paradigma para o julgamento dos processos constantes dos itens 139 e 153 da Pauta. Logo, os números das folhas especificados no Relatório e Voto se referem ao paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 280/290) interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (e-fls. 269/274) que julgou improcedente impugnação contra Notificação de Lançamento (e-fls. 03/08), referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exercício 2009 (Imposto a pagar – suplementar: R\$ 116.225,31; juros de mora: R\$ 44.258,39; e multa de ofício: R\$ 87.191,48), tendo como objeto o imóvel denominado “MATA VERDE”.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 03/08), o contribuinte não comprovou a Área de Produtos Vegetais e comprovou mediante Laudo Técnico Valor da Terra Nua superior ao declarado. Além disso, assevera-se (e-fls. 06):

Finalmente, cabe informar, em razão da cisão parcial da S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL e incorporação da parcela de seu patrimônio cindido pela GTW AGRONEGÓCIOS S.A., CNPJ 10.751.371/000169, o presente lançamento está sendo efetuado em nome da sucessora, GTW AGRONEGÓCIOS S.A., CNPJ 10.751.371/000169 (vide certidões e documentos pertinentes à cisão parcial juntados ao presente processo).

Na impugnação (e-fls. 193/196), em síntese, se alegou:

(a) Nulidade do Lançamento em nome da GTW.

Do Acórdão de Impugnação, extrai-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

DA NULIDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL

No caso de cisão parcial respondem solidariamente pelo tributo devido pela pessoa jurídica, a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio.

DA GLOSA PARCIAL DA ÁREA DE PRODUTOS VEGETAIS E DO VTN ARBITRADO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme legislação processual.

Intimado do Acórdão em 25/05/2017 (e-fls. 275/277), o contribuinte interpôs em 26/06/2017 (e-fls. 280) recurso voluntário (e-fls. 280/290), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Cientificada em 25/05/2017, o prazo recursal se encerra na segunda-feira dia 26/06/2017 (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33).
- (b) Conexão. O presente processo é conexo aos de nº 10410.722370/2014-37 e 10410.722903/2014-81, logo requer sua reunião nos termos do art. 55 do CPC e do art. 6º do Anexo II do RICARF.
- (c) Nulidade do Lançamento em nome da GTW. No exercício de 2009, o imóvel pertencia à S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL e as declarações e pagamentos do ITR foram executados pela mesma, não estando a GTW na posse do imóvel em janeiro de 2009, mas apenas no ano de 2012. O art. 1º da lei nº 9.393/96 não possibilita a imputação de responsabilidade ao recorrente, sendo que o fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel. Logo, a responsabilidade pelo ITR é exclusiva da S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL, devendo o lançamento ser anulado. O fato de ter havido cisão parcial não obriga solidariamente a empresa cindida com a cindenda, pois não há qualquer disposição expressa no CTN e o fisco e nem os credores se rebelaram quando da publicação dos atos de cisão (Lei nº 6.404, de 1976, arts. 224 e 229) e não houve ofensa ao art. 123, como equivocadamente entendeu o fisco. Não pode o fisco imputar responsabilidade tributária por analogia (CTN, arts. 97, III, 108, § 1º e 121; e princípios da legalidade e da tipicidade). Não há lesão ao fisco, pois o real contribuinte é a S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL. Além disso, com a impugnação foi juntada declaração da S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL assumindo integralmente a responsabilidade.
- (d) Área tributável. *In casu*, o imóvel possui área total de 930,90 hectares; quanto às áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, o Laudo Técnico de Avaliação de Terra Nua e a Declaração Técnica de Uso e Exploração demonstram, sob a responsabilidade técnica de Engenheiro Agrônomo que há 226,63 hectares de Área de Mata, e, ainda, dito documento, aceito pela Administração Tributária para fim de atribuição do VTN, identifica a área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias (19,26 hectares) e plantada com produtos vegetais - cana-de-açúcar (685,01 hectares) [Declaração Técnica de Uso e Exploração reapresentada neste Recurso]. Logo, quando a Administração Tributária decide pela manutenção do lançamento de ofício, que não considerou as áreas

cobertas com matas nativas indicadas nos laudos - laudos esses aproveitados pela Administração Tributária para atribuição do VTN - age com excesso de formalismo e em total desacordo com o princípio da verdade material, corolário do princípio da legalidade do ato administrativo; nesse sentido, não seria justificado, ainda, o argumento de que a isenção deve ser interpretada restritivamente, pois a tributação da área aproveitável não se trata de isenção, mas do fato econômico almejado pela hipótese de incidência constitucionalmente outorgada à competência da União. O ADA é apenas mais um dos meios de comprovação das áreas de interesse ambiental não tributadas.

- (e) Provas. Pede a oportunidade para apresentação de novas provas e/ou que se determine vistoria para, atendendo ao princípio da verdade material, demonstre-se claramente os fatos impositivos do ITR, caso não se considerem os documentos já juntados e fatos narrados suficientes à formação do convencimento.

É o relatório

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 25/05/2017 (e-fls. 275/277), o recurso interposto em 26/06/2017 (e-fls. 280) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33).

Nas razões recursais, o recorrente suscita matérias não constantes da impugnação, ao alegar que:

- (1) Laudo Técnico de Avaliação de Terra Nua, aceito para o VTN, e a Declaração Técnica de Uso e Exploração demonstram Área de Mata de 226,63 ha (florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração), área ocupada com benfeitorias úteis e necessárias (19,26 ha) e área plantada com produtos vegetais - cana-de-açúcar (685,01 ha), logo deveria a administração ter considerado tais áreas sob pena de excesso de formalismo e ofensa ao princípio da verdade material;
- (2) o argumento de que isenção deve ser interpretada restritivamente não se justifica, pois a tributação da área aproveitável não se trata de isenção, mas do fato econômico almejado pela hipótese de incidência, sendo o ADA apenas um dos meios de comprovação das áreas de interesse ambiental não tributáveis;

Para lastrear tais alegações o recorrente instrui o recurso com a Declaração Técnica de Uso e Exploração (e-fls. 329/332) e Laudos Técnicos de Avaliação de Terra Nua (e-fls. 333/374).

Pondere-se, contudo, que, com lastro em tais provas, o recorrente veicula novas causas de pedir, a extrapolar em muito a matéria vertida na impugnação consistente apenas na alegação de ser nulo o lançamento efetuado em nome da recorrente.

No processo administrativo fiscal, o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não tendo os princípios do formalismo moderado e da verdade material o condão de ampliar os limites objetivos da lide.

Nesse contexto, são devolvidas apenas as matérias objeto de impugnação, tendo se operado a preclusão consumativa em relação à matéria suscitada tão somente no recurso voluntário.

O entendimento aqui esposado está respaldado pela jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme revela a ementa do Acórdão nº 9202-007.123, de 26 de julho de 2018:

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão consumativa.

Logo, não há como se julgar a matéria trazida apenas em sede recursal. Assim, tomo conhecimento parcial do recurso para apreciar a matéria relativa à responsabilidade tributária por sucessão na cisão parcial.

Conexão. O processo nº 10410.722370/2014-37 está em pauta e será julgado nos termos do § 2º do art. 47 do Anexo II à Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015. O processo nº 10410.722903/2014-81 já se encontra arquivado no e-processo.

Responsabilidade tributária. Segundo a recorrente, o imóvel não lhe pertencia em 01/01/2009 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º), tendo obtido a propriedade apenas em 2012¹. Além disso, sustenta não haver responsabilidade tributária na cisão parcial por ausência de disposição expressa no CTN e o fisco e nem os credores se rebelaram quando da publicação dos atos de cisão (Lei nº 6.404, de 1976, arts. 224 e 229), não podendo ser imputada responsabilidade tributária por analogia (CTN, arts. 97, III, 108, § 1º e 121; e princípios da legalidade e da tipicidade).

Consta dos autos a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da empresa cindida S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL e no anexo I o Protocolo e Justificação de Cisão Parcial e Incorporação (e-fls. 135/152), a revelar:

**ATA DA ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA
REALIZADA EM 28 DE SETEMBRO DE 2009 (...)**

¹ A Ata de Assembleia Geral Extraordinária Realizada em 28 de Setembro de 2009 pela S/A Usina Coruripe Açúcar e Alcool para cisão e incorporação de seu acervo cindido pela GTW Agronegócios S/A (e-fls.158/180) foi protocolada no Registro de Imóveis em 24 de maio de 2012 e na mesma data lançada na matrícula do imóvel, conforme Certidão de Inteiro Teor e Ônus (e-fls. 185/190).

6. DELIBERAÇÕES. Instalada a Assembleia, após a discussão das matérias da ordem do dia, os Acionistas deliberaram, por maioria absoluta de votos:

6.1. Cisão Parcial da Companhia (...)

6.1.7. A Companhia será sucedida pela GTW nos direitos e obrigações transferidos em decorrência da versão do Acervo Cindido, conforme faculta o artigo 233 da Lei das Sociedades por Ações, permanecendo a GTW solidariamente responsável pelas obrigações da Companhia contratadas até a presente data.

(...)

PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE CISÃO PARCIAL E INCORPORAÇÃO
Celebrado em 17 de setembro de 2009 (...)

5. DEMAIS CONDIÇÕES APLICÁVEIS À CISÃO PARCIAL E INCORPORAÇÃO DO ACERVO CINDIDO.

5.1 Sucessão em Direitos e Obrigações: Nos termos do artigo 233 da Lei das Sociedades por Ações, a GTW assumirá a responsabilidade ativa e passiva relativa ao Acervo Cindido da Usina Coruripe que lhe será transferido nos termos deste instrumento, permanecendo, ainda, solidariamente responsável pelas obrigações da Usina Coruripe contratadas anteriormente a esta data.

Nota-se, portanto, que não se excluiu a responsabilidade solidária da GTW para com as obrigações anteriores à cisão parcial.

De qualquer forma, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (CTN, art. 123).

No tocante à responsabilidade tributária por sucessão, por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, eis que o termo “transformação” constante do *caput* desse artigo abarca a cisão parcial.

Note-se que não se trata de uma analogia. Na analogia se extrapola o significado possível do termo em prol da finalidade subjacente à letra da lei. Mas, no caso concreto, tão somente se amplia o significado habitual do termo “transformação” constante do *caput* do art. 132 do CTN, mas dentro do significado possível do termo. Isso porque, transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades (REsp 242.721). Logo, a palavra transformação no texto do *caput* do art. 132 do CTN pode ser tida como a se referir tanto à transformação do art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976, como às cisões do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, pois cisão é uma transformação de sociedade.

O entendimento aqui esposado está respaldado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (destaco):

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CISÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. POSSIBILIDADE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. EMBASADO EM PREMISSAS FÁTICA. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I – (...).

II - A cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Precedentes.

(...)

VI - Agravo Interno desprovido.

(AgInt no REsp 1825862/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2019, DJe 20/11/2019)

EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL. CISÃO. RESPONSABILIDADE EM NOME PRÓPRIO PELA DÍVIDA DA EMPRESA SUCEDIDA. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 489, VI, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

(...)

III - A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, à época do julgamento do EREsp 1.695.790/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe 26/3/2019, pacificou o entendimento de que, na sucessão empresarial, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa extinta, respondendo em nome próprio pela dívida de terceiro (sucedida) (art. 132 do CTN), em razão de imposição automática de responsabilidade tributária pelo pagamento de débitos da sucedida determinada por lei, de sorte que a sucessora pode ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte do credor. Precedentes: AgInt no REsp 1.775.466/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 26/3/2019; AgRg no REsp 1.452.763/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/6/2014.

IV - Embora não conste expressamente da redação do art. 132 do CTN, a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Precedentes: AgInt no REsp 1.625.391/CE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 17/12/2018 REsp n. 1.682.792/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/10/2017.

V - Recurso especial improvido.

(REsp 1795188/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2019, DJe 23/08/2019)

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA.

1. A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação.

(...)

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não-provido.

(REsp 970.585/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 07/04/2008)

Acrescente-se ainda o seguinte entendimento veiculado na Solução de Consulta Cosit nº 321, de 09 de agosto de 2017:

10.2. Em relação à responsabilidade tributária, o art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), considera a empresa cindida responsável tributária solidária com a cindida (sujeito passivo original), uma vez que o termo “transformação” ali utilizado alcança também a operação de cisão. De igual modo dispõe o § 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (abaixo transcrito), que respondem solidariamente por todos os tributos da pessoa jurídica as sociedades que absorveram patrimônio de outra por cisão (note-se que apenas a ementa do decreto-lei

fala em imposto sobre a renda; mas a parte normativa reza que se aplica a todos os tributos da pessoa jurídica, o que inclui CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins etc.):

“Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.”

Logo, também se pode considerar haver responsabilidade tributária em decorrência da cisão parcial por força do art. 124, II, do CTN conjugado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Por conseguinte, não merece reforma o Acórdão de Impugnação.

Isso posto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário para apreciar a matéria relativa à responsabilidade tributária por sucessão na cisão parcial e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro