



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.004023/2003-65  
Recurso nº : 128.777  
Acórdão nº : 203-10.490

<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>7</u> / <u>8</u> / <u>106</u> VISTO
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Recorrente : GRANJA PLANALTO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

COFINS. PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. LEI Nº 10.684/2003. OPÇÃO POSTERIOR AO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A opção pelo parcelamento especial instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003, em momento posterior ao início da fiscalização, quando o contribuinte não mais gozava da espontaneidade, não elide a multa de ofício lançada por meio de Auto de Infração. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL. LANÇAMENTO EM NOME DA EMPRESA CINDIDA. SOLIDARIEDADE. No caso de cisão parcial a pessoa jurídica que incorpora parte da cindida é responsável solidária pelos tributos devidos até a data de deliberação da cisão, devendo o lançamento ser efetuado em nome da empresa cindida, que continua sendo a contribuinte originária.

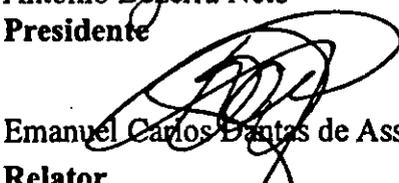
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**GRANJA PLANALTO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2005.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis  
Relator

MIN DA FAZENDA - 2.º CC CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA <u>26</u> / <u>12</u> / <u>05</u> VISTO
--

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Silvia de Brito Oliveira e Valdemar Ludvig.  
Eaal/inp

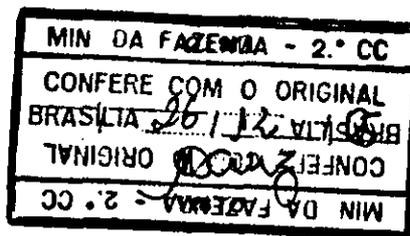


Processo nº : 10675.004023/2003-65

Recurso nº : 128.777

Acórdão nº : 203-10.490

Recorrente : GRANJA PLANALTO LTDA.



## RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 04/15, relativo à Contribuição para o PIS, períodos de apuração 09/2002 a 08/2003, no valor total de R\$ 3.723.208,04, incluindo juros de mora e multa de 75%.

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais, o lançamento decorre de diferenças entre os valores declarados/pagos pelo contribuinte e os escriturados, apuradas durante o procedimento de verificações obrigatórias.

A fiscalização aponta duas infrações:

1) exclusões indevidas da base de cálculo, relativas a valores contabilizados a título de "venda de bens do ativo permanente", embora correspondentes a vendas sob os Códigos Fiscais de Operações (CFOP) 5.11 e 6.11 (vendas de produção do estabelecimento). A fiscalização salientou que nas DIPJ dos exercícios 2003 e 2004 a contribuinte declarou valores de alienação do ativo permanente/imobilizado que nada têm a ver com aqueles deduzidos da base de cálculo da Contribuição. Enquanto nessas DIPJ, correspondentes aos anos-calendários 2002 e 2003, declarou como receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente (ficha 06-A, linha 42) os valores de R\$ 23.999,05 e zero, respectivamente, excluiu a esse título R\$2.652.845,78 e R\$728.750,05 (fls. 11/12, itens 7.4 e 7.5); e

2) insuficiência no pagamento da contribuição, em todos os períodos fiscalizados, sendo os valores da base de cálculo da Contribuição demonstrados na contabilidade, mas não pagos nem declarados em DCTF (a entrega destas ocorreu somente após o início da fiscalização).

Foi formalizada representação fiscal para fins penais, objeto do processo nº 10675.000676/2004-56 (anexos I e II deste processo ora relatado), por entender a fiscalização que a empresa, durante todo o período fiscalizado, agiu sempre com a intenção de suprimir o valor a recolher da Contribuição, seja não recolhendo os valores demonstrados em sua contabilidade, seja se omitindo na entrega tempestiva das DCTF. Assim, considerou configurados, em tese, crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/91.

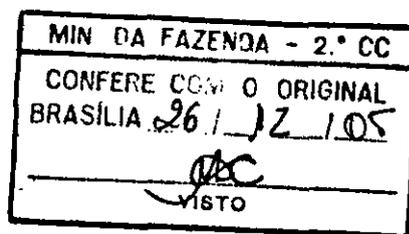
Na impugnação de fls. 227/235 a atuada alega basicamente que:

- relativamente à cobrança da Contribuição tendo por base as receitas derivadas das vendas (descartes) das aves matrizes, informa que estas são utilizadas para a obtenção do seu produto final, que são ovos e pintos de um dia; que o ciclo de produção das aves matrizes inicia-se pelo período de formação, de aproximadamente 06 (seis) meses, no qual, além do investimento na sua aquisição, são gastos recursos com rações e vacinas, visando prepará-las para a plena produção; e que no período essa as aves são escrituradas na subconta do imobilizado, denominada "Aves em Formação". Após o período de seis meses as aves matrizes começam a produzir ovos para consumo a pintos de um dia, sendo classificadas na subconta



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.004023/2003-65  
Recurso nº : 128.777  
Acórdão nº : 203-10.490



2º CC-MF  
Fl.

"Aves em Produção Por Linhagem", também do ativo imobilizado. O período de produção é de aproximadamente 12 (doze) meses, durante o qual o valor contábil de tais aves é depreciado. Finalmente, esgotado o período de produção, tais aves passam a apenas consumir rações, deixando de gerar receitas para a empresas, sendo então "descartadas" e vendidas para terceiros;

- por se constituírem em bens do ativo permanente, a venda das aves matrizes não pode ser caracterizada como receita operacional, tal como pretende o Fisco. Nos termos do art. 3º, § 2º, inc. IV, da Lei nº 9.718, de 27/11/98, entende que a receita proveniente é excluída da receita bruta, caracterizando-se como não operacional e assemelhando-se à venda de sucata. Menciona jurisprudência desta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 203-07.767), segundo o qual a venda de sucata não compõe a receita operacional;

- O Fisco não observou que pela legislação estadual do ICMS há incidência desse imposto, enquanto pela legislação federal da Contribuição exclui-se a receita oriunda da venda das aves matrizes, por ser do ativo permanente/imobilizado;

- o Auto de Infração é ilegal, por conta de adesão da empresa ao Parcelamento Especial (PAES) instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/03, que abrange os débitos com vencimento até 28/02/03; e

- parte do débito lançado foi transferido para a sociedade Cagigo Agro Industrial LTDA, CNPJ nº 02.194.017/0001-52, por força de cisão parcial seguida de incorporação.

Ao final requer-seja anulado o Auto de Infração, se não na sua totalidade, ao menos em grande parte. Requer ainda a realização de perícia contábil.

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 252/259, julgou o lançamento procedente.

Tratando do primeiro item do Auto de Infração, a decisão recorrida reconhece que a justificativa da impugnante é factível, mas não foram provadas as alegações quanto ao tratamento contábil que diz ter adotado para as aves matrizes, especialmente quanto à ativação dos custos de aquisição dessas matrizes e dos insumos empregados em sua formação e manutenção, bem assim das depreciações que teria efetuado. Afirma estar provado nos autos que as vendas das matrizes foram contabilizadas em conta de receita operacional.

Quanto ao segundo item da autuação, a DRJ, após constatar que a contribuinte não questiona objetivamente as diferenças lançadas pela fiscalização, e que tais diferenças foram admitidas expressamente por meio das DCTF entregues após iniciada a ação fiscal (cópias às fls. 189/202), destaca a data de opção pelo PAES, ocorrida em 29/08/2003 (fl. 246), após o início da ação fiscal (ver Termo de Início, com ciência em 27/09/2002, conforme fl. 152) e a Intimação Fiscal nº 002, com data de 12/06/2003 (fls. 165/166). Até 12/06/2003 os valores devidos não haviam sido confessados pelo contribuinte, mediante apresentação de DCTF.

Em virtude de os débitos lançados terem sido confessados após a perda da espontaneidade, a DRJ considerou a multa de ofício devida.

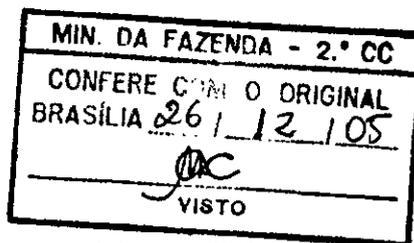
Quanto à cisão mencionada, afirma que a autuada nada comprovou e que, de todo modo, a empresa Moinho Sete Irmãos Ltda continua em plena atividade, pelo que não vislumbra quaisquer efeitos da operação no que tange à responsabilidade tributária.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10675.004023/2003-65  
Recurso nº : 128.777  
Acórdão nº : 203-10.490



Por fim entendeu desnecessária a perícia contábil solicitada, tendo em conta que nas DCTF entregues em 29/08/2003, em atendimento à intimação fiscal, os débitos da Contribuição informados pela empresa estão em consonância com os valores do Auto de Infração.

O Recurso Voluntário de fls. 263/280, tempestivo (fls. 262/263), insiste na improcedência do lançamento, repisando argumentos da impugnação e refutando a decisão recorrida.

Inicialmente afirma que as aves matrizes descartadas sempre tiveram o tratamento contábil próprio do ativo permanente, e mais adiante sustenta que tais aves são bens do ativo imobilizado.

Aduz que o reconhecimento das matrizes como bens do imobilizado não foi contestado pelos agentes fiscais, e que documentos anexados aos autos e extraídos da escritura mercantil da empresa (não precisa quais, exatamente) corroboram a classificação contábil no ativo.

No tópico seguinte, afirma que o tributo vencido até 28/02/2003, incluído no PAES, está com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, VI, do CTN, e que "... se o débito foi confessado por meio da Declaração PAES antes do término da ação fiscal, a lavratura do auto se tornou desnecessária..." (fls. 272/273).

A favor da exclusão da multa de ofício na hipótese da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, menciona doutrina e jurisprudência.

Tratando da cisão, aduz que a empresa Cagipo Agro Industrial LTDA, incorporadora de parte da autuada, é responsável tributária pelo crédito objeto do Auto de Infração. Reporta-se ao arts. 227 e 229, § 3º, da Lei nº 6.404/76, art. 1.116 do Código Civil, arts. 129 e 132 do CTN e à doutrina tratando de cisão de empresas. Afirma que incorporadora e incorporada deverão pagar a parcela do PAES que lhes cabe, não podendo o Fisco, ao reconhecer a sucessão, "negar-lhe efeito sob o pálio da solidariedade, sob pena de infringência ao art. 129, do Código Tributário Nacional." (fl. 279).

Acosta aos autos, dentre outros documentos, cópia da sua 44ª Alteração Contratual (fls. 283/293).

Informações às fls. 281 e 308/309 dão conta do arrolamento de bens regular.

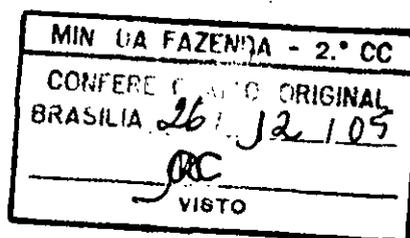
É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10675.004023/2003-65  
Recurso nº : 128.777  
Acórdão nº : 203-10.490



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

A par do Recurso Voluntário, que é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, as questões a serem enfrentadas são três, a saber: 1) inclusão ou não, na base de cálculo da Contribuição, dos valores da receita oriunda da venda das aves matrizes; 2) a espontaneidade ou não da autuada, no tocante aos valores lançados, por terem estes sido incluídos no PAES; e 3) a responsabilidade tributária (ou não) da empresa Cagigo, que incorporou parte da autuada.

Como é cediço, a base de cálculo da COFINS e do PIS, nos termos da Lei nº 9.718/98 (já era assim antes), exclui a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. No caso em tela, todavia, a empresa não comprovou que os valores das aves matrizes integravam essa parcela do seu patrimônio.

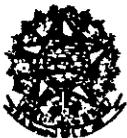
Pelo contrário: as vendas foram realizadas sob os Códigos Fiscais de Operações (CFOP) 5.11 e 6.11 (vendas de produção do estabelecimento), e não sob os Códigos próprios de vendas do ativo imobilizado, e a fiscalização salientou que nas DIPJ dos anos-calendários 2002 e 2003 a contribuinte declarou valores de alienação do ativo permanente/imobilizado que nada têm a ver com aqueles deduzidos da base de cálculo da Contribuição. Ou seja, a escrita fiscal e contábil atestam que as vendas não foram de bens do imobilizado, e sim da produção do estabelecimento. Daí a manutenção do lançamento.

Quanto à alegada espontaneidade da recorrente, há de ser analisada a data em que optou pela PAES - 29/08/2003, cf. fl. 247 -, bem como as datas de entrega das DCTF - 29/08/2003 e 11/09/2003, cf. fls. 199/202. Muito antes dessa data a fiscalização foi iniciada, conforme o Termo de Início de Ação Fiscal com ciência em 27/09/2002 (fl. 152).

Como a data em que optou pelo parcelamento é posterior ao início da ação fiscal, embora o Auto de Infração tenha sido lavrado após a entrega de DCTF, inexistente a espontaneidade aventada. Tampouco cabe cogitar da denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN, que não se configura quando promovida após o início de qualquer procedimento de fiscalização. Por isso plenamente cabível o lançamento de ofício, cujos valores principais devem ser acompanhados da multa de ofício.

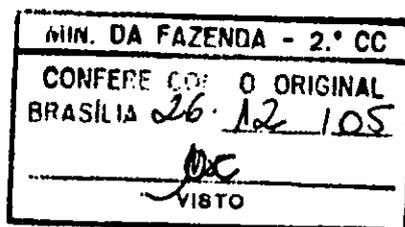
O que cabe, na situação em tela, é a redução da multa de ofício em cinquenta por cento (Lei nº 10.684/2003, art. 1º, § 7º), para aqueles valores objeto do Auto de Infração mas declarados em DCTF até a data limite para inclusão dos valores no PAES (28/11/2003, conforme Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 01/09/2003, arts. 1 e 2º, alterada pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 5, de 23/10/2003).

No tocante à cisão parcial da autuada, com transferência para a empresa Cagigo Agro Industrial LTDA, a 44ª Alteração Contratual da recorrente (cópia às fls. 283/293, com registro na Junta Comercial em 15/01/2004) informa que ocorreu em 30/06/2003. Segundo essa Alteração a Cagigo incorporou naquela data parte do ativo e do passivo da autuada, respectivamente iguais a R\$ 35.199.096,67 (mútuo a receber) e R\$ 35.199.036,67 (R\$ 10.941.159,01 referente ao REFIS e R\$ 24.257.877,66 à parte de tributos vencidos até 28/02/2003).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.004023/2003-65  
Recurso nº : 128.777  
Acórdão nº : 203-10.490



Face à cisão parcial, a empresa autuada permanece sendo a contribuinte de todo o crédito tributário ora questionado, solidariamente com a Cagigo na parte até a data da incorporação parcial por parte desta. Em vez da solidariedade aventada pela recorrente (cada empresa pagaria a parte do PAES que lhe cabe), que supostamente estaria amparada no CTN, na legislação civil e na Lei das sociedades anônimas, acontece diferente.

Repartir o crédito tributário entre a cindida parcial (a autuada) e a incorporadora, na pretensão vã de livrar a primeira de assumir o débito na totalidade, é tese mal construída que não resiste a uma análise acurada da legislação que rege a matéria. É que o arts. 129 e 132 do CTN não podem ser interpretados como faz a recorrente.

A melhor interpretação é a de que, na fusão total (duas ou mais empresas são fusionadas numa nova, que passa a ser responsável pelo crédito tributário das extintas), transformação (Limitada em Sociedade Anônima, por exemplo) ou incorporação total (uma empresa nova incorpora o total de uma outra, extinta, passando a responder por todas as dívidas tributárias desta última), o crédito é totalmente transferido para as empresas resultantes da alteração societária, até porque as fusionadas ou incorporadas (na totalidade) deixam de existir.

Já nas hipóteses de fusão parcial ou incorporação parcial as empresas fusionadas ou incorporadas em parte, por continuarem existindo, permanecem como contribuintes originárias (sujeição passiva direta), em relação aos fatos geradores ocorridos até a data de deliberação da cisão.<sup>1</sup> Só que agora, e com relação aos tributos devidos até a data da sucessão, de forma solidária com as empresas que resultaram da fusão ou incorporação, estas ditas responsáveis (sujeição passiva derivada ou indireta, com solidariedade).

Dessarte, a recorrente, na qualidade de empresa cindida parcialmente, continua sendo contribuinte da Contribuição, inclusive com relação aos fatos geradores anteriores à cisão.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2005.

<sup>1</sup> A sucessão deve ser considerada na data da deliberação da incorporação, e não na do seu registro. Neste sentido o art. 227, § 3º, da Lei nº 6.404/76, que inclusive se aplica à antiga Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada - regulada pelo Decreto nº 3.708/1919 -, atual Sociedade Limitada - regulada pelo Código Civil de 2002.

O Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), por sua vez, no seu art. 1.118, informa o seguinte, ao tratar da transformação, incorporação, fusão e cisão das sociedades: "Art. 1.118 - Aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio."

A referendar a interpretação de que a sucessão ocorre na data da deliberação acerca da incorporação (em vez da data do registro no registro competente), cabe mencionar a posição de José Edwaldo Tavares Borba, *in* *Direito Societário*, 5ª. ed. rev. Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 438, que reportando-se à Lei nº 6.404/76, leciona: "O processo de incorporação, fusão ou cisão começa com a elaboração de um protocolo (art. 224) firmado pelos órgãos de administração ou sócios-gerentes das sociedades interessadas, completando-se com as aprovações das respectivas assembleias-gerais ou reuniões de sócios." (negrito ausente do original).

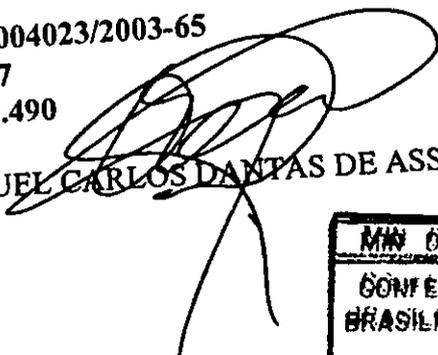
Rubens Requião não destoa da mesma interpretação, ao afirmar o seguinte, *in* *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 216: "Aprovados, pela assembleia geral da incorporadora, o laudo de avaliação do patrimônio líquido da incorporada e o ato de incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e publicação dos atos da incorporação. Subsiste pois a incorporadora, acrescida do capital e patrimônio da incorporada, assumindo aquela o passivo da sociedade extinta."



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10675.004023/2003-65  
Recurso nº : 128.777  
Acórdão nº : 203-10.490

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MIN DA FAZENDA - 2.ª CC  
CONFERE CO... O ORIGINAL  
BRASILIA 26/12/05  
  
VISTO