



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10983.721522/2012-28
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.226 – 1ª Turma
Sessão de 09 de novembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrentes BRF S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. LEI 8.023/1990, ART. 2º, INCISOS IV E V. ABATE. VINICULTURA. SUINOCULTURA. TRANSFORMAÇÃO NA ÁREA RURAL EXPLORADA.

O abate de aves e suínos descaracteriza a atividade rural, por não se tipificar como avicultura e suinocultura, regidas pelo inciso IV, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990

Nos termos do inciso V, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990, a transformação de produtos agrícolas e pecuários apenas se ajusta ao conceito de atividade rural se a produção ocorrer na área rural explorada. É irrelevante a utilização de equipamentos de alta tecnologia.

POSTERGAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.598/1972, ART. 6º, §5º. RIR/1980, ARTS. 154 E 171. PROVA.

Caberia ao auditor fiscal atuante aplicar os efeitos da postergação, com lançamento de diferença de imposto, correção monetária e juros de mora. A prova de eventual equívoco no lançamento, por falta de aplicação dos efeitos da postergação, compete ao contribuinte. Sem que tenha sido provado qualquer equívoco, é mantido o lançamento tributário.

MULTA. SUCESSORA. CTN, ART. 132.

O incorporador responde pelas multas devidas pela incorporada, conforme acórdão do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso repetitivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto à caracterização de atividade rural,

por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Adriana Gomes Rêgo e (ii) quanto à postergação, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ quanto ao ano-calendário de 2007, diante da glosa de depreciação acelerada incentivada, pois o auditor fiscal entendeu que a atividade desenvolvia pelo contribuinte não seria rural, com imposição de multa de 75%. Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 15/27)

(...) No dia 07/07/2011, a empresa BRF – BRASIL FOODS S/A, na qualidade de sucessora por incorporação da empresa AVIPAL NORDESTE S/A, apresentou os seguintes documentos e esclarecimentos:

No que se refere à operação de incorporação da empresa Avipal Nordeste S/A pela BRF – Brasil Foods S/A, esclareceu que solicitou baixa perante a Receita Federal do Brasil em 08/09/2010, através do programa CNPJ, conforme documento de “Acompanhamento da solicitação CNPJ via internet”, em anexo. Que a solicitação foi aprovada pela RFB em 29/10/2010, porém, por se tratar de cadastro sincronizado, a baixa por incorporação ainda está condicionada a baixa também na Secretaria da Fazenda Estadual, a qual ainda está em tramitação, conforme “Acompanhamento” em anexo. (...)

3. Termo de Constatação e Intimação fiscal nº 002/2011

Após a análise da documentação apresentada, constatamos os seguintes fatos que foram relatados no termo acima descrito e entregue ao contribuinte no dia 04/10/2011 e intimamos o mesmo a apresentar os seguintes documentos/esclarecimentos: (...)

2. Que através do procedimento fiscal de Diligência instaurado anteriormente à presente fiscalização, conforme MPF-D 0510200-2010-00240-8, o fisco constatou que a empresa AVIPAL NORDESTE S/A, sucedida pela empresa BRF – BRASIL FOODS S/A, tinha seu processo produtivo dividido em 3 (três) fases:

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

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

➤ Fase 3 → Após as aves chegarem ao ponto de abate, elas iam para a unidade fabril da empresa, onde eram recepcionadas (descarregadas dos caminhões), penduradas pelas patas, uma ao lado da outra, em Pendurador Automático e através de trilhos eram levadas para insensibilização elétrica, ocasionando o atordoamento das aves, para posterior sangria automática das mesmas e repasse feito manualmente. Nesses mesmos trilhos as aves entravam em tanque de escaldagem, saíam em direção à depenagem, entravam na depenadeira, saindo apenas as carcaças das aves. Através de um Despendurador automático, as mesmas eram retiradas e encaminhadas para pendura em nórea de área limpa. Esta pendura era feita em 1 ponto (pescoço) com destino a tanque de escaldagem dos pés para retirada das cutículas, depois entravam no depilador de patas, saindo com os pés limpos. O Coreamento (corte na pele do pescoço) era feito manualmente para facilitar a retirada da traquéia e papos. Neste mesmo pendurador, efetuavam a pendura agora em três pontos, incluindo as patas, para retirada da cloaca (feita com equipamento próprio, manuseado por funcionário) e eventração (exposição das vísceras para inspeção e posterior coleta dos miúdos). Inspeção Federal: inspeção sanitária das carcaças.

Após a Inspeção Federal, vinha a retirada dos miúdos (coração, fígado e moela, com retirada de queratina). Os miúdos seguem por tubulação para pré resfriamento. Posteriormente, ocorria a revisão das carcaças, conferindo a retirada das vísceras e miúdos comestíveis. Através de equipamento, também manuseado por funcionário, retira-se o pulmão das aves. É feito o corte do pescoço e a revisão final das carcaças, visando retirada de contaminações biológicas. Nos mesmos penduradores (de 3 pontos) as carcaças vão para câmaras de pré resfriamento. Posteriormente, ocorre a pendura de carcaças encaminhadas para a sala de corte e pendura de carcaças destinadas a embalagem de frango inteiro. Para estes, são colocados os pacotes de miúdos (2 pés, moela, fígado e cabeça) nas carcaças, antes da embalagem. O coração é sempre destinado à embalagem individual e a moela excedente também é embalada em pacotes ou bandejas. Após a colocação do pacote de miúdos o frango é embalado em embalagem primária, através de um equipamento de funilamento, depois é feito o grampeamento das embalagens. O frango é colocado em embalagem secundária (caixas) e encaminhado, através de esteiras, para o túnel de congelamento. As carcaças destinadas à sala de corte passam por desossa e os cortes, tais como, peito, coxa, sobrecoxa, coxinha da asa, etc, são embalados também em embalagens primárias e depois são colocados em embalagens secundárias (caixas), seguindo em esteiras para congelamento. Após o congelamento dos produtos (frango e cortes), os mesmos passam por plastificadora e são paletizados para posterior expedição.

(...)

6. Termo de Constatação Fiscal nº 005/2011

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

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

de aves para produção de alimentos, notadamente a carne e os ovos, não era feita exclusivamente pela empresa AVIPAL, e sim, através de parcerias. (...)

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

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

DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES

001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA Valor referente ao Saldo de Depreciação Acelerada Incentivada, controlado na Parte B do LALUR, referente a bens adquiridos em períodos anteriores, aplicados na atividade rural, que ora foi descaracterizada pelo fisco.

002 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA Valor referente às aquisições de bens aplicados na atividade rural, no ano-calendário 2007, cujos valores totais foram objeto de exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real a título de Depreciação Acelerada Incentivada. Tal benefício foi desconsiderado pelo fisco em virtude da descaracterização da atividade rural, pois o trabalho de auditoria fiscal concluiu que a empresa, na verdade, exerceu atividade geral.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador julgou procedente a impugnação administrativa apresentada (fls. 994/1.015):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 ATIVIDADE RURAL. EQUIPAMENTOS. UTENSÍLIOS. INTERPRETAÇÃO.

A expressão “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”, a que se refere o inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023/1990, deve ser interpretada como “todo aquele equipamento e utensílio que tenha pertinência e adequação para a transformação de produtos advindos de referida exploração econômica, desde que tais procedimentos (mesmo que industriais) mantenham as características e composição do produto ‘in natura’”.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. CRIADOR. RISCOS.

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

Diante desta decisão, o processo foi remetido para julgamento de recurso de ofício. A 1ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de parcial provimento ao recurso de ofício, restabelecendo o tributo sem a imposição de multa punitiva na sucessão, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

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

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE RURAL.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL SUCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

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

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 12/04/2016, que interpôs recurso especial em 11/05/2016. Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **responsabilidade de sucessor, nos termos do artigo 132 e 133, do Código Tributário Nacional**. Indicou como paradigmas os acórdãos: **(i) 2401-003.650**, no qual se decidiu *"a empresa sucessora, in casu, por incorporação, responde pelos tributos, bem como pelas multas de natureza punitiva decorrente do descumprimento de obrigações*

acessórias, da empresa sucedida" e (ii) 9101-001.195, constando desta decisão que "O princípio da boa-fé não pode amparar a sucessora se o sócio-administrador era também o responsável pela administração da empresa incorporada e mentor da conduta fraudulenta que ensejou a qualificação da multa. Responsabilidade integral da sucessora pelos créditos tributários lançados, inclusive da multa de ofício qualificada, uma vez comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula nº 47 do CARF)".

O recurso especial da Procuradoria foi admitido por decisão do Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), às fls. 1.106.

A comparação entre os acórdão demonstra, claramente, a divergência de interpretação dada pelos colegiados ao dispositivo do art. 132, do CTN. Assim, enquanto no acórdão recorrido a turma de julgamento entendeu que os arts. 132 e 133, do CTN, dispõem que o sucessor por incorporação responde apenas pelos tributos devidos pelo incorporado, a turma que julgou o paradigma tomou direção contrária, assentando que referido dispositivo legal - art. 132 do CTN, e jurisprudência administrativa e judicial, determina que o sucessor, além de responder pelos tributos, também responde pelas multas punitivas e moratórias. (...)

Verifica-se, assim, que os casos em tudo se assemelham, mas as conclusões a que chegaram as Turmas de Julgamento foram totalmente opostas, o que caracteriza o dissenso jurisprudencial. (...)

*Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido **DAR SEGUIMENTO** ao recurso, em face da caracterização de divergência jurisprudencial.*

O contribuinte apresentou contrarrazões, requerendo seja negado provimento ao recurso especial (fls. 1.117/1.121).

Ademais, o contribuinte interpôs **recurso especial** (fls. 1.124/1.179), no qual sustenta divergência quanto aos seguintes temas:

(i) caracterização da atividade rural, nos termos do artigo 2º, V, da Lei nº 8.023/1990, aplicada ao cultivo de cana de açúcar, indicando como paradigmas:

(i.a) 107-09.548 no qual se decidiu que *"A utilização de equipamentos de elevada tecnologia, pelo criador de aves, na atividade de transformação, sem que haja alteração da composição e nas características do produto in natura, não tem o condão de desvirtuar o pressuposto legal para configuração de atividade rural. Tal exegese se extrai da interpretação finalística e funcional do preceito, bem como de interpretação histórico-evolutiva."* e

(i.b) 110-00.014, do qual consta: "*Caracteriza atividade rural a produção de cortes de aves e de suínos in natura integralmente realizada pelo criador, com assunção de riscos econômicos, utilizando a sua própria matéria-prima originária da atividade rural*".

(ii) postergação do imposto, apontando como paradigma o **acórdão nº 01-93.388**, do qual se extrai: "*fac à adição ao líquido para a determinação do lucro real das despesas normais de depreciação contabilizadas nos anos subsequentes, os efeitos fiscais foram anulados e se houve infração a legislação tributária deveria ter sido apurado na forma do Parecer Normativo COSIT nº 02/96*"

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme razões a seguir reproduzidas:

Prestado o esclarecimento, verifico que o objetivo da análise é examinar a admissibilidade de Recurso Especial de divergência interposto BRF BRASIL FOODS S/A (fls. 1.124/1.179) contra o acórdão nº 1401-001.521, de 01/02/2016, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento (fls. 1.050/1.073), mediante o qual, maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer parcialmente a exigência lastreada na descaracterização da atividade rural no âmbito da depreciação acelerada incentivada, sem a parcela correspondente à multa punitiva na sucessão. (...)

*Inconformada, a Recorrente contesta o entendimento perfilhado mediante o qual foi **descaracterizada a natureza rural da atividade desenvolvida pela sucedida, restando afastado o enquadramento na situação de gozo da depreciação acelerada incentivada, dedutível na apuração do Lucro Real**, matéria que, pela leitura da ementa, **preenche o requisito do prequestionamento recursal**.*

*Na abordagem, com o objetivo de demonstrar o dissenso, indicam-se os paradigmas derivados dos Acórdãos nºs **107-09.548** (7ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes) e **1101-00.014** (1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento - CARF), cujos teores, a despeito de estarem anexados à petição, são parcialmente reproduzidos pela Recorrente na petição, tomando os seguintes destaques: (...)*

*Ponderando sobre a controvérsia, compreendo que, mediante o cotejo entre os acórdãos, seja **perceptível a divergência de interpretação atribuída pelos colegiados**. O tema tratado nos julgados dispõe de semelhança entre os fatos narrados, contudo, a decisão recorrida e paradigmas tratam de forma **distinta a caracterização da atividade rural** exercida pela pessoa jurídica, para fins de constituição da depreciação acelerada incentivada, cuja natureza é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Real. (...)*

*Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, **DOU SEGUIMENTO TOTAL** ao Recurso Especial em que se discute a **caracterização***

da atividade rural desenvolvida pela pessoa jurídica, capaz de permitir o enquadramento na situação de gozo da depreciação acelerada incentivada, dedutível na apuração do Lucro Real, tal como determina o caput do art. 68 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 29/08/2016 (fls. 1.226), que apresentou contrarrazões em 01/09/2016 (fls. 1.227/1.234). Em síntese alega que:

(i) o contribuinte Recorrente não desenvolveria atividade rural, diante da interpretação do artigo 2º, V, da Lei nº 8.023/1990, especificamente da interpretação da expressão “*equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais*”, empregada por tal dispositivo legal, tendo em vista a complexidade do seu processo produtivo;

(ii) o contribuinte não se limitaria à exploração da agricultura, pois também teria atividades de “*abate, resfriamento, congelamento, corte e embalagem em larga escala de aves*”;

(iii) o artigo 111, do Código Tributário Nacional definiria que a interpretação seria literal quanto à outorga de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Como não foi apreciada pelo Presidente da Câmara a alegada divergência na interpretação da lei tributária a respeito da postergação do imposto, matéria tratada pelo contribuinte em seu recurso especial com a devida identificação de acórdão paradigma (101-93.388), os autos foram remetidos para complemento do despacho de admissibilidade (fls. 1.236/1.239).

Nesse contexto, foi proferida decisão pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) admitindo o recurso especial do contribuinte também quanto ao tema **postergação do imposto**, *verbis*:

A recorrente também demonstrou, a meu ver, que a Turma recorrida emprestou interpretação distinta daquela encontrada no acórdão 101-93.388, apontado como paradigma da divergência. (...)

De fato, pelo exame do acórdão paradigma é possível concluir que o órgão julgador, mesmo não dispondo de provas da efetivo pagamento dos tributos nos anos subsequentes ao de sua competência, afastou a exigência por entender que o lançamento deveria ter sido realizado nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 02/96. (...)

De acordo. Com base nas razões expostas, ADMITO o recurso especial do sujeito passivo também relação à matéria referente à postergação do imposto. (fls. 1.240/1.245)

Os autos foram novamente remetidos à Procuradoria em 26/07/2017 que apresentou contrarrazões complementares, alegando que:

(i) o contribuinte não teria provado o recolhimento de tributo de modo postergado;

(ii) como não haveria recolhimento comprovado, não se afiguraria a hipótese do artigo 273, do RIR;

(iii) e mesmo que houvesse comprovação da postergação, tal fato não implicaria na nulidade do lançamento, mas apenas redução do lançamento efetuado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e foi admitido pelo Presidente da Câmara quanto a dois temas: (i) **caracterização do exercício de atividade rural**; (ii) **postergação**. O recurso especial da Procuradoria foi admitido para análise da **multa na sucessora**.

Adoto as razões do Presidente de Turma para admitir ambos os recursos especiais. Passo à análise do mérito.

Descaracterização da Atividade Rural

Nos presentes autos, discute-se a depreciação acelerada incentivada, na forma autorizada pela Medida Provisória nº 2.159/2001, que em seu artigo 6º prevê:

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.

O benefício, portanto, depende dos seguintes requisitos: **(a)** pessoa jurídica exploradora de atividade rural; **(b)** sejam bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, sujeitos à depreciação.

O recurso especial ora analisado trata do primeiro destes requisitos, qual seja, a definição do que seja pessoa jurídica exploradora de **atividade rural**, para gozo deste benefício.

Destaco trecho do Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração, para elucidar a matéria em debate:

6. Termo de Constatação Fiscal nº 005/2011

1. Analisando as respostas apresentadas, verificamos que a empresa AVIPAL NORDESTE S/A, sucedida por incorporação pela BRF – BRASIL FOODS S/A, durante o ano-calendário

2007, considerou como receitas da Atividade Rural a soma das vendas dos produtos “in natura”. Pelo que foi possível concluir, a empresa considerava produtos “in natura” as aves abatidas e congeladas, vendidas inteiras, em cortes, seus miúdos e outros produtos das aves. Os produtos vendidos, considerados como atividade geral, eram os frangos temperados; produtos beneficiados, como mortadela, linguiça, salsicha, etc; Leite e seus derivados. (...)

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

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

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

A Lei nº 8.023/1995 trata da definição da atividade rural, destacando-se os incisos IV e V tratados no Relatório que acompanha o auto de infração:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

Tal dispositivo foi reproduzido no RIR/1999, conforme artigo 58, que prevê:

Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

Lembro que o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei nº 8.023/1990 contempla a "exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais" (inciso IV, do art. 2º).

Ocorre que, como consta do Termo de Verificação Fiscal, a AVIPAL NORDESTE S/A, incorporada pela Recorrente (BRF – Brasil Foods S/A), fundamentalmente, possuía aves avós e matrizes, mas enviava os ovos para parceira (GLOBOAVES S/A) para incubação. Depois do nascimento, os pintos eram remetidos a outros parceiros para criação. A AVIPAL apenas os recebia para abate ao final na unidade fabril da empresa. A avicultura, portanto, era atividade exercida pelos parceiros.

Ressalto, ainda, que o abate – que é a atividade principal desenvolvida diretamente pela AVIPAL - descaracteriza a avicultura e suinocultura.

Com efeito, a **avicultura** é prevista no código de atividades do IBGE dentro da Seção A, Divisão 01, Grupo 015, Classe 0155-5, Subitem 0155-5/01:

<i>Seção</i>	<i>A</i>	<i>Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura</i>
<i>Divisão</i>	<i>01</i>	<i>Agricultura, Pecuária e serviços relacionados</i>
<i>Grupo</i>	<i>015</i>	<i>Pecuária</i>
<i>Classe</i>	<i>0155</i>	<i>Criação de aves</i>
<i>Subclasse</i>	<i>0155-5/01</i>	<i>Criação de frangos para corte</i>

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- a criação de frangos para corte

Esta subclasse não compreende:

- a produção de pintos de 1 dia (0155-5/02)

- a criação de outros galináceos, exceto para corte (0155-5/03)

- a produção de ovos de galinha (0155-5/05)

- o abate de aves (1012-1/01)

- a preparação de produtos de carne (1013-9/01)

- a preparação de subprodutos do abate (1013-9/02) (grifo nosso)

A **suinocultura** é prevista no código de atividades do IBGE dentro da Seção A, Divisão 01, Grupo 015, Classe 0154-7, Subitem 0154-7/00:

<i>Seção</i>	<i>A</i>	<i>Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura</i>
<i>Divisão</i>	<i>01</i>	<i>Agricultura, Pecuária e serviços relacionados</i>
<i>Grupo</i>	<i>015</i>	<i>Pecuária</i>
<i>Classe</i>	<i>0154</i>	<i>Criação de suínos</i>
<i>Subclasse</i>	<i>0154-7/00</i>	<i>Criação de suínos</i>

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- a criação de suínos para carne e banha

Esta subclasse compreende também:

- a produção de sêmen de suínos

Esta subclasse não compreende:

- o abate de suínos em frigoríficos (1012-1/03)*
- o abate de suínos em matadouros (1012-1/04)*
- a preparação de produtos de carne, banha e salsicharia (1013-9/01)*
- a preparação de subprodutos do abate (1013-9/02)*
- o curtimento e outras preparações do couro (1510-6/00) (grifo nosso)*

As atividades da AVIPAL, portanto, não se amoldam à atividade de avicultura e suinocultura, como definidos pelo IBGE e pelo inciso IV, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1995.

O contribuinte ainda não se amolda à previsão do artigo V, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990, que prevê

Art. 2º Considera-se atividade rural: (...)

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

Não entendo que seja determinante a utilização de equipamentos de alta tecnologia, como também expresso no acórdão paradigma (107-09.548). Destaco trecho do voto do ex-Conselheiro Marcos Takata neste precedente:

De plano, algumas conclusões são facilmente extraíveis. A transformação de produtos pecuários, antes infensa à configuração de atividade rural, atualmente não gera essa consequência, desde que feita pelo próprio criador e não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura (com equipamentos usualmente empregados na atividade). A transformação em tais termos quer configure ou não "procedimento industrial" é indiferente para a caracterização da atividade como rural. Aliás, desfigurar a atividade como rural pelo fato de a transformação em questão caracterizar "procedimento industrial" seria quase uma contradição de termos. Qual transformação, com utilização de equipamentos, não constitui "procedimento industrial", segundo a legislação do IPI? Restaria somente a atividade artesanal. Mas isso tornaria o preceito letra morta para pessoas jurídicas. A solução seria dar outra conotação para "procedimento industrial", menos ampla que a da legislação do IPI, para não tornar inócua a disposição para pessoas jurídicas. Ou mesmo um exercício exegético que ignorasse o termo "não configure procedimento industrial".

Mas, como se disse, resulta claro agora que, mesmo havendo caracterização de procedimento industrial, a atividade rural não

resulta desfigurada, desde que atendidos os demais pressupostos legais.

O ponto, assim, é o que se deve entender por "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais".

Mas, antes disso, é de se ver se a recorrente tem por atividade: a) a criação de aves; e b) "transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura". (...)

Posto isso, a atividade da recorrente atende a esse aspecto do pressuposto legal do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90, vez que dita transformação é de produtos da exploração da avicultura (inciso IV do art. 2º da citada lei).

Também, a mencionada transformação praticada pela recorrente - que na presente lei certamente não é a mesma da definida pela legislação do IPI - não traz alteração na composição e nas características do produto in natura. Afinal, o abate de aves, sua limpeza, acondicionamento e congelamento não importam em alteração na composição e nas características do produto in natura.

Resta apreciar o ponto relativo a emprego de "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais".

A lei, de fato, não disse o que seriam equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais. E nem faria sentido a lei definir isso, sob pena de ela perder sua funcionalidade e finalidade em breve espaço de tempo, além de contribuir para o não desenvolvimento, por ex., da atividade agrícola e pecuária. Isso porque seria um estímulo à não aquisição de equipamentos que gerassem ganho de escala, ou provocaria uma carga tributária maior, por descaracterização de atividade rural, o que também impactaria a competitividade internacional tal como o referido estímulo negativo.

O que seriam, pois, equipamentos usuais no desenvolvimento da atividade em comentário? Não vejo como emprego de equipamentos inusuais o fato de se usarem equipamentos de alta tecnologia, que implicam ganho de produção em escala. Aliás, o desenvolvimento tecnológico em matéria agrícola e mesmo pastoril ou pecuária tem-se dado a uma velocidade significativa, notadamente, em comparação com algumas décadas atrás. (...)

Ademais, note-se que o termo "e não configure procedimento industrial" presente na redação primitiva do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90 foi expungida pela Lei 9.250/95. Logo, também sob o viés de uma interpretação histórico-evolutiva, a conclusão seria de que a lei não interdita o emprego de equipamentos e maquinário de avançada tecnologia para a caracterização de atividade rural.

O acórdão paradigma acima referido (nº 107-09.548) foi mantido pela CSRF (acórdão 9101-001.235). No entanto, ressaltou a Relatora (ex-Conselheira Karem Jureidini)

que acompanhava que no caso então julgado “*jamais mencionou que o contribuinte não promove a criação*”:

Por fim, importante esclarecer que no Processo Administrativo nº 13897.000840/2002-47, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, nesta mesma sessão, analisou a situação de contribuinte com objeto social semelhante, concluindo, naquele caso, pela descaracterização da atividade rural. Acompanhei o relator pelas conclusões, visto que naquele caso, além de se tratar de período distinto, a acusação fiscal apontou que o contribuinte efetuava parceria rural avícola com avicultores, para que estes criassem as aves, posteriormente enviadas ao contribuinte para abate. Ou seja, limitava-se à atividade de abate de aves, enquanto que a criação era exercida por avicultores com quem o contribuinte celebrava “parceria rural”.

No referido caso, acompanhei o relator pelas conclusões, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, já que a condição para que a transformação possa ensejar a depreciação acelerada está expressa no inciso V, artigo 2º, da Lei 8.023/90, que determina que tal transformação deve ocorrer em produtos decorrentes da atividade rural, sem alteração de sua característica e que aquele que transforma é o mesmo que cria, é o próprio criador. Ou seja, equiparou-se a atividade rural, para efeito do benefício concedido na lei, à transformação, que é instituto afeto ao processo de industrialização. Vinculou-se à transformação, entretanto, a condição de relação com a atividade rural, que se pretende beneficiar.

No presente caso, a acusação fiscal jamais mencionou que o contribuinte não promove a criação, como inclusive consta dentre suas atividades no contrato social. De acordo com o que se verifica das fls. 137/140, a acusação fiscal está suportada substancialmente na existência de equipamentos modernos, nos investimentos e na tecnologia empregada no processo, bem como na declaração para o IPI, o que é insuficiente para descaracterizar a atividade como equiparada a rural para fins de utilização do benefício da depreciação acelerada.

De fato, o inciso V exige - para caracterização de atividade como rural com transformação de produtos agrícolas ou pecuários, que seja utilizada matéria prima **produzida na área rural explorada**.

Este não é o caso da AVIPAL, como explicita o Termo de Verificação Fiscal, ao tratar da remessa dos ovos para incubação por parceiro (Globoaves) e criação das aves também por parceiros:

4. No caso em concreto, constatamos que a empresa AVIPAL NORDESTE S/A, incorporada pela BRF – BRASIL FOODS S/A somente possuía criação própria de aves denominadas avós e matrizes (ativo imobilizado), cujo propósito era a produção de ovos férteis. Tais ovos eram enviados à empresa GLOBOAVES S/A, responsável pela incubação dos mesmos, e quando do nascimento dos pintos, os mesmos eram devolvidos à AVIPAL. Os pintos eram encaminhados pela AVIPAL para criação por terceiros (parceiros da empresa – pessoas físicas), os quais eram

responsáveis pelo manejo e estrutura, tais como: água, luz e equipamentos. Ração, vacinas e assistência técnica eram fornecidas pela AVIPAL aos seus parceiros. Nota-se que a própria atividade de avicultura, assim definida como a criação de aves para produção de alimentos, notadamente a carne e os ovos, não era feita exclusivamente pela empresa AVIPAL, e sim, através de parcerias. (...)

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à caracterização de atividade rural.**

Postergação

O acórdão recorrido julgou o tema da forma seguinte, conforme voto condutor, do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos:

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

Constitui elemento consagrado pela jurisprudência que “não basta a simples alegação de ocorrência de postergação no pagamento de tributos, sendo necessária a comprovação de seus efeitos” (...)

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

O contribuinte apresenta recurso especial alegando divergência na interpretação tributária a respeito dos **efeitos da postergação**, sustentando que “*seria um dever do Fisco a aplicação da referida legislação e não uma questão de prova*” (folha 1141, do recurso especial). Pede, assim, seja julgado improcedente o lançamento, com a aplicação do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598 e Parecer Normativo COSIT 02/96.

O Decreto-Lei nº 1.598/1972 tratava da postergação, conforme artigo 6º, §5º, *verbis*:

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

§ 5º - A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

A previsão foi reproduzida no RIR/1980 (Decreto nº 85.450/1980), aplicável ao caso destes autos, considerando a ocorrência de fato gerador em 1988), nos seguintes termos:

Art. 154. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (arts. 387 e 388) (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º).

Parágrafo único. 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 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

Art. 171. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do art. 154 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo único do art. 154 e no parágrafo 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 7º).

No contexto das normas acima reproduzidas, o auditor fiscal atuante que constatasse a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo

ou dedução e mesmo do reconhecimento de lucro – deveria aplicar os efeitos da postergação, lançando diferença de tributo (se existente), correção monetária e juros de mora. Ocorre que se houvesse qualquer equívoco do auditor fiscal, por não aplicar os efeitos da postergação quando deveria fazê-lo, tal fato deveria ser comprovado pelo contribuinte no decorrer do processo administrativo.

Ocorre que não foram acostados aos autos quaisquer declarações (DIRPJ, DIPJ, DCTF) ou guias (DARF), que pudessem demonstrar que houve pagamento de imposto em período base distinto, para fins de retificação do Auto de Infração, por falta de aplicação dos efeitos da postergação. Esclareço que, no entendimento desta relatora, caso provado pelo contribuinte o equívoco da Fiscalização, poderia ser retificado o lançamento, mas não seria caso de seu cancelamento. De toda sorte, sequer é caso de retificação do lançamento, diante da falta de prova pelo contribuinte da submissão dos rendimentos à tributação em período distinto.

Esta Turma da CSRF, recentemente, decidiu de forma similar conforme acórdão nº 9101-003.015, do qual colaciono ementa a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1988

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.

Os créditos decorrentes de operações de mútuo com empresa interligadas somente podem compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa quando se tratar de operação objeto da atividade operacional da empresa.

POSTERGAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.598/1972, ART. 6º, §5º. RIR/1980, ARTS. 154 E 171. PROVA.

Caberia ao auditor fiscal autuante aplicar os efeitos da postergação, com lançamento de diferença de imposto, correção monetária e juros de mora. A prova de eventual equívoco no lançamento, por falta de aplicação dos efeitos da postergação, compete ao contribuinte. Sem que tenha sido provado qualquer equívoco, é mantido o lançamento tributário.

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte**, mantendo o acórdão recorrido.

Responsabilidade da sucessora

Diante disso, passo à análise do recurso especial da Procuradoria, que trata da responsabilidade da sucessora. O acórdão recorrido afastou a responsabilidade, interpretando o artigo 132, do Código Tributário, por entenderem os Conselheiros que “a responsabilidade do sucessor abrange apenas os tributos devidos pelo sucedido, não alcançando as multas punitivas”.

A respeito da discussão sobre a possibilidade de responsabilização tributária do sucessor pelas multas da empresa incorporada, entendo que este Conselho está adstrito à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial regido pelo

artigo 543-C, do anterior Código de Processo Civil, por força do artigo 62, II, b, do Regimento Interno deste Conselho (Portaria nº 343/2015).

Sobreleva destacar o teor da decisão do Superior Tribunal de Justiça a esse respeito, que teve trânsito em julgado em 04/06/2013:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A 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.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

4. Desta sorte, afigura-se incontestemente que o ICMS descaracteriza-se acaso integrem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos. (...)

9. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (Resp 923.012, Primeira Seção, DJe 24/06/2010)*

O E. Superior Tribunal de Justiça ainda julgou embargos de declaração nos autos do Recurso Especial nº 923.012, rejeitando-os, conforme ementa transcrita a seguir:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL .MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. *É da tradição mais respeitável dos estudos de processo que o recurso de embargos de declaração, desafiado contra decisão judicial monocrática ou colegiada, se subordina, invencivelmente, à presença de pelo menos um destes requisitos: (a) obscuridade, (b) contradição ou (c) omissão, querendo isso dizer que, se a decisão embargada não contiver uma dessas falhas, o recurso não deve ser conhecido e, se conhecido, deve ser desprovido. Não se pode negligenciar ou desconsiderar a necessidade da observância rigorosa desses chamados pressupostos processuais, muito menos usar o recurso como forma de reversão pura e simples da conclusão do julgado.*

2. *As omissões e contradições apontadas, em verdade, não ocorreram; o que se constata é que o contribuinte pretende reverter o resultado do julgamento, tentando fazer prevalecer seu ponto de vista sobre os temas discutidos.*

3. *Quanto ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, restou assentado pelo acórdão recorrido, consoante trecho transcrito no aresto ora embargado, que somente os descontos incondicionais estão livres de integrar a base de cálculo do imposto, e que a empresa não fez qualquer prova de que as bonificações concedidas foram dadas dessa forma, ou seja, sem vinculação a qualquer tipo de condição; esse entendimento não diverge daquele assentado em inúmeros julgados desta Corte.*

4. *Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

5. *O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado,*

que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. *Embargos Declaratórios rejeitados.*

(EDcl no REsp 923012, DJe 24/04/2013)

A questão foi ainda consolidada em Enunciado nº 554 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Em julgamentos realizados nesta Turma da CSRF, entendi pela aplicação do antigo Enunciado nº 47, da Súmula deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para afastar a responsabilidade tributária de sucessor quando ausente controle comum, interpretando o artigo 132, do Código Tributário Nacional e a Súmula referida.

Não obstante isso, o Presidente do CARF revogou a Súmula 47, conforme Portaria nº 72, de 17 de outubro de 2017.

O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF), no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 74, § 1º do Anexo I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e considerando o que consta da Nota Técnica ASTEJ/PRESIDÊNCIA/CARF/MF nº 03, de 11/10/2017, resolve:

Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 47.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Nesse contexto, voto por **dar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, aplicando o acórdão repetitivo do E. Superior Tribunal de Justiça.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte e dar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Processo nº 10983.721522/2012-28
Acórdão n.º **9101-003.226**

CSRF-T1
Fl. 1.271

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Não tendo sido apresentada no prazo regimental (Portaria MF 343/2015, artigo 63, §6º e §7º), considera-se não formulada a declaração de voto.