



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

Processo nº 10283.720023/2009-13
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1103-000.122 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Data 6 de novembro de 2013
Assunto IRPJ - INCORPORAÇÃO - PREJUÍZOS FISCAIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida SONY BRASIL LTDA

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Roberto Armond e Aloysio José Percínio da Silva.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 1.983

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face da decisão da 1ª Turma da DRJ/Belém (fls. 328/329), que apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos lançamentos cuja exação se faz por homologação, havendo pagamento antecipado do imposto, ou da contribuição, e ausentes o dolo, fraude ou simulação, realiza-se a contagem do prazo decadencial pelo disposto no §4º do art. 150 do CTN, de outra forma, aplica-se a regra ordinária da decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.

Dos fatos da Autuação Fiscal.

No decorrer da ação fiscal, foi intimada a contribuinte a esclarecer o processo de incorporação ocorrido em 30/09/2002, no qual ela consta como incorporadora (na época dos fatos, SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, e atualmente SONY BRASIL LTDA), e as pessoas jurídicas SONY DA AMAZÔNIA LTDA, SONY COMPONENTES LTDA e ELETRONIC CENTER LTDA constaram como incorporadas.

Uma vez apurados os fatos, entendeu a autoridade tributária que, na realidade, teria sido a SONY DA AMAZÔNIA LTDA a incorporadora, tendo sido a incorporada a contribuinte (SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, e atualmente SONY BRASIL LTDA). Discorreu a Fiscalização que a SONY DA AMAZÔNIA LTDA continuou funcionando no mesmo endereço, não tendo sido extinta e nem paralisado as suas atividades operacionais, com os mesmos funcionários, linha de produção, instalações industriais, máquinas e equipamentos. Por sua vez, a SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA dispunha em seu ativo permanente apenas de bens relacionados a atividades administrativas. Acrescentou que as pessoas jurídicas SONY DA AMAZÔNIA LTDA, SONY COMPONENTES LTDA e ELETRONIC CENTER LTDA não apresentaram saldo de prejuízos fiscais na data da incorporação, enquanto que a SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA apresentava em 31/12/2001 no LALUR saldo de prejuízos fiscais operacionais a compensar de R\$115.796.470,19, saldo de prejuízos fiscais não-operacionais no valor de R\$2.680.828,5 e um saldo de base negativa da CSLL no valor de R\$ 119.356.282,19.

Discorre a Fiscalização que teria ocorrido simulação na incorporação, no qual figurou na condição de incorporada a SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA precisamente com o objetivo de se aproveitar dos seus prejuízos fiscais acumulados. Concluiu a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 148/152:

Com fundamento nos fatos acima apresentados, chegamos à conclusão de que não houve extinção da incorporada, que constitui a condição essencial para caracterizar que a mesma foi sujeito passivo do processo de incorporação. Na verdade, a empresa indevidamente

chamada "incorporadora" perdeu sua identidade no processo, quando passou a funcionar no mesmo endereço, exercendo a mesma atividade e com o mesmo maquinário e pessoal da "incorporada", com exceção de algumas modificações não essenciais ocorridas. Aquela, a "incorporadora formal", é que foi materialmente extinta. Nesse caso, o saldo de prejuízo fiscal da "incorporadora formal", a SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, que, na verdade, é a incorporada, não poderia ter sido transferido para a "incorporada formal", a SONY DA AMAZONIA LTDA que de fato, é a incorporadora, por força do disposto no art. 514 do RTR/99 (Decreto-Lei n- 2.341, de 1987, art. 33).

Nesse contexto, foi glosada a compensação de prejuízos fiscais no montante de R\$ 19.428.791,28, assim como a compensação da base negativa da CSLL, qualificada a multa de ofício para 150%, e lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL de fls. 155/166 acompanhados do Termo de Verificação Fiscal de fls. 148/152.

Da Fase Contenciosa.

Uma vez cientificada dos lançamentos fiscais em 23/12/2008, apresentou a contribuinte as impugnações de fls. 272/288 (IRPJ) e 289/305 (CSLL) em 23/01/2009, com os seguintes argumentos:

1) os fatos geradores dos créditos lançados ocorridos no ano-calendário de 2002, com ciência em 23/12/2008, seriam nulos, vez que alcançados pelo instituto da decadência tributária; 2) a incorporação justifica-se materialmente pelo fato de que a concentração de 4 (quatro) sociedades do mesmo grupo, com finalidades e estruturas administrativas similares, em apenas uma entidade, proporcionaria grandes vantagens, com notáveis sinergias econômicas, financeiras, organizacionais e de redução de custos de transação; 3) em momento nenhum a empresa tentou ocultar ao fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, não haveria que se falar em fraude ou simulação.

Por sua vez, a autoridade julgadora, para melhor elucidar os fatos, resolveu encaminhar diligência de fls. 328/329 em 26/01/2010, no qual veio requerer que a unidade preparadora tomasse as seguintes providências:

- 1) informar a empresa que pagou ou suportou os salários após a incorporação;
- 2) verificar de quem seria a titularidade das contas bancárias, assim como, o responsável pela movimentação através da conta bancos após a incorporação.

A Fiscalização, como resultado da diligência empreendida, encaminhou o "Relatório de Diligência Fiscal" de fls. 1761/1765, cuja ciência foi dada à contribuinte, que, por sua vez, apresentou as aditamentos às impugnações de fls. 1828/1848 (IRPJ) e 1850/1871 (CSLL), no qual reforça os argumentos expostos nas impugnações primitivas, além de discorrer sobre novos pontos:

- 1) pugna pela decadência dos lançamentos vez que ausente a simulação, razão pela qual cabe aplicar para contagem do prazo decadencial a regra do art. 150, § 4º, do CTN;
- 2) sob o aspecto histórico e societário, esclarece que o Grupo Sony iniciou suas atividades no Brasil há quase meio século atrás, atuando por meio de diferentes pessoas

jurídicas, e que a impugnante foi constituída em 02/10/1972, que foi sempre operacional, e as empresas incorporadas foram todas constituídas ou adquiridas pelo Grupo Sony na década de 80, para atuarem no mesmo ramo básico de atividade, sendo que, a impugnante era sócia controladora da SONY AMAZÔNIA LTDA desde a primeira alteração do seu contrato social, de 03/10/1981, e desde 17/12/2001 a impugnante mantinha inalterada sua participação de 69,13% no capital social da SONY AMAZÔNIA LTDA;

3) sob o aspecto empresarial, concluiu a impugnante que a incorporação permitiria concentrar na mesma sociedade as atividades de indústria e comércio de eletro-eletrônicos, eletrodomésticos e seus componentes, além da prestação de serviços de assistência técnica com a consequente otimização de recursos e redução de custos e despesas operacionais, inclusive de natureza tributária;

4) nesse contexto, a impugnante optou por incorporar as demais empresas do grupo, por razões de caráter histórico (foi a primeira das pessoas jurídicas a ser constituída), societárias (era a controladora das demais empresas) e econômicas (centralizar as atividades para gerar ganhos em sinergia);

5) o fato de a impugnante, na condição de incorporadora, ter alterado a sua sede para o endereço de uma das empresas incorporadas em Manaus, decorreu da necessidade de se manter os benefícios fiscais lá concedidos;

6) a situação de que uma das empresas incorporadas tinha um número maior de funcionários e um maior valor de crédito em conta corrente bancária que a incorporada não implica em simulação da operação, tanto mais porque esses não eram os fatores relevantes para a incorporação, mas o fato de a incorporadora ser, na época dos fatos analisados, o centro de controle, gerenciamento e decisão do grupo;

7) planejamento empresarial não se confunde com simulação e objetiva sempre a busca de melhores ganhos para a atividade empresarial, observando-se as condutas lícitas;

8) ainda que a estrutura tenha gerado economia tributária, tal ganho, por si só, não se mostra ilícito e muito menos implica em simulação, motivo pelo qual não pode ser desconsiderado pelo Fisco.

A 1ª Turma da DRJ/Belém, no Acórdão 01-24.927, da sessão de 10 de maio de 2012, julgou a impugnação procedente e cancelou o crédito tributário exigido. Entendeu o colegiado que não teria restado caracterizada a simulação, vez que inexistiria impedimento legal para a prática da “incorporação às avessas”. Por consequência, afastou a contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, e aplicou a regra expressa no art. 150, § 4º, ambos do CTN. Assim, o lançamento fiscal de fato gerador 31/12/2002 poderia ter sido lançado até 31/12/2007, contudo, como a ciência da autuação fiscal deu-se em 23/12/2008, restaram decaídos os lançamentos.

Tendo em vista que a exclusão de crédito tributário ocorreu em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), o Presidente da Turma recorreu de ofício ao CARF, conforme disposto pela Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

O sujeito passivo tomou ciência da decisão em 09/07/2012 (“AR” de fl. 1936).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Trata-se de recurso de ofício, interposto em face de acórdão da DRJ/Belém, que julgou a impugnação procedente, por entender que não teria restado caracterizada a simulação porque inexistiria impedimento legal para a prática da “incorporação às avessas”. Por consequência, foi deslocada a contagem do prazo decadencial do art. 173, inciso I, para o art. 149, § 4º, ambos do CTN, o que resultou na decadência dos lançamentos de ofício.

Ocorre que sobressai um outro aspecto na apreciação da prejudicial de mérito nos presentes autos.

Isso porque, para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há que se observar entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos

casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifei)*

Ou seja, são **dois** os aspectos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

Contudo, há que se fazer uma ressalta no caso de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Isso porque a Procuradoria da Fazenda Nacional já se pronunciou, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, no sentido de que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo **não** pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez, como se pode observar na ementa:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Impossibilidade de inscrição das estimativas em Dívida Ativa da União. Inexistência de crédito tributário. Ausência de certeza e liquidez.

São esclarecedores os fragmentos do parecer:

18. Daí que o valor apurado mensalmente por estimativa, a título de antecipação do tributo devido, não assume a natureza de obrigação e crédito tributários.

(...)

22. É patente, assim, que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo não pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez. (grifos originais)

Assim, em se tratando de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não basta que estejam confessadas por meio de DCTF, parcelamento ou declaração de compensação. Como não podem ser inscritas em Dívida Ativa, devem estar efetivamente extintas, o que ocorre por ocasião de, por exemplo, pagamento espontâneo ou compensação homologada, situação que autoriza a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

Iniciando a análise do caso concreto, verifica-se que tomou ciência dos autos de infração a contribuinte em **23/12/2008**. Tomando-se a contagem do art. 150, § 4º, do CTN, o lançamento fiscal referente a **31/12/2002** deveria ter ocorrido até **31/12/2007**, ou seja, restaria consumada a decadência. Contudo, caso se aplique a contagem prevista no art. 173, inciso I, do CTN, o lançamento referente ao fato gerador 31/12/2002 só poderia ser efetuado em 01/01/2003, e o primeiro dia do exercício seguinte, termo inicial do prazo, dar-se-ia em 01/01/2004, esgotando-se o prazo decadencial apenas em **31/12/2008**, ou seja, o lançamento de ofício em debate estaria fora do alcance da decadência.

Portanto, **em um primeiro momento**, cabe verificar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo.

Verificando os autos, constata-se que a contribuinte é optante do regime do lucro real anual, tendo efetuado, mensalmente, o balancete de suspensão para apuração do IRPJ estimativa, conforme DIPJ de fls. 194/197. Contudo, não há nos autos nenhum documento que demonstre a ocorrência de qualquer pagamento ou compensação homologada referente ao ano-calendário em análise.

Pelo exposto, voto no sentido de encaminhar os autos para a unidade preparadora, no sentido de verificar se, no ano-calendário de 2002:

- 1) houve débito de IRPJ estimativa que foi extinto por meio de pagamento ou compensação homologada, ou
- 2) qualquer outro débito de IRPJ que foi objeto de confissão de dívida (débito confessado em DCTF, em compensação tributária em análise ou parcelamento).

Os resultados deverão ser apresentados em relatório fiscal, acompanhados das telas de consulta dos sistemas internos da Receita Federal. A contribuinte deve ser cientificada do inteiro teor do resultado da diligência para, se assim o desejar, apresentar recurso voluntário, dispondo estritamente sobre o conteúdo diligenciado, no prazo legal de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, findo o qual, o processo deverá ser devolvido ao CARF para julgamento.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura