



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.005765/2008-13
ACÓRDÃO	2301-012.153 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUBIANI TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. VÍCIO MATERIAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em dar provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo as contribuições previdenciárias referentes a parte patronal, inclusive alíquota GILRAT, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive transportadores rodoviários autônomos, além dos pagamentos efetuados a cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, relativas ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 232/252), extrai-se que no decorrer do procedimento fiscalizatório, ocorreu a suposta extinção da autuada, em função de sua incorporação pela empresa Júlio Simões Transportes e Serviços Ltda, CNPJ 52.548.435/0001-79, mediante alteração contratual registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP em 01/07/2008, sob número 203.405/08-0.

Tal registro deu-se sem apresentação de documento obrigatório – Certidão Negativa de Débito – CND – conforme disposto na alínea “d”, inciso I do artigo 47 da Lei 8.212/91, tendo sido apresentada à JUCESP Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa – CPD-EN emitida em 02/06/2008, sendo tal ato nulo para todos os efeitos, nos termos do artigo 48 da Lei 8.212/91.

Em pesquisas nos sistemas informatizados da RFB foi constatado que a empresa se encontrava com situação cadastral ATIVA. Considerando-se, ainda, que uma CPD-EN não pode substituir a CND para fins do artigo 47 da Lei 8.212/91, procedeu-se ao levantamento dos créditos em nome da Lubiani Transportes Ltda, desconsiderando-se sua suposta incorporação.

O crédito tributário foi apurado a partir de: (a) diferenças nas bases de cálculo das folhas de pagamento em relação aos recolhimentos efetuados e tendo e vista que os valores recolhidos devem primeiro ser apropriados às contribuições declaradas em GFIP (Anexo I fls. 374/378 e levantamento FP – folha de pagamento); (b) pagamento de ajuda de custo a segurados empregados apurada em folha de pagamento (Anexos II e III fls. 380/423 e levantamento FP2 – Folha de pagamento Ajuda de Custo); (c) pagamento de reembolso de ensino superior a segurados empregados (Anexos IV e V fls. 450/502 e levantamento FP3 – Folha de Pagamento Bolsa Estudo); (d) pagamentos à Unimed de Piracicaba em decorrência de contrato coletivo de grande risco para pagamento de valor predeterminado, sendo adotada como base de cálculo o equivalente a 30% do valor bruto da nota fiscal ou fatura (Anexo VI fls. 672/678 e levantamento COM – Pagamento Cooperativa Médica); (e) pagamentos a contribuintes individuais categoria 13, conforme folhas de pagamento e lançamentos contábeis (Anexos VII a X fls. 683/764 e levantamento PCI – Pagamento prestador de serviço CI); (f) pagamentos a contribuintes individuais transportadores rodoviários autônomos, categoria 15, conforme folhas de pagamento e lançamentos contábeis (Anexos XI e XII fls. 766/1.269 e levantamento PF – Pagamento de Frete Transportador Rodoviário Autônomo); (g) pagamentos a contribuintes individuais diretores, categoria 11, apurados na contabilidade, a título de despesas com viagens e gastos pessoais dos Srs. Hermínio Lubiano e Antonio Lubiani (Anexos XIII e XIV fls. 1.271/1.301 e levantamento PPL – Pagamento Pro Labore).

A empresa Júlio Simões apresentou impugnação, diante das alegações colacionadas, a 9ª TURMA da DRJ em Ribeirão Preto/SP, proferiu o Acórdão nº 14-26.371, não conhecendo da impugnação, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 2.967/2.979):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

ILEGITIMIDADE. NÃO CONHECIMENTO DA IMPUGNAÇÃO.

Ilegitimidade de parte é causa de não conhecimento da impugnação.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a referida decisão, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2.987/3.035), no qual, além de reprisar os argumentos da impugnação, argui a nulidade da decisão recorrida, pois, o não conhecimento da impugnação sob fundamento de ilegitimidade passiva extrapolou a competência das autoridades julgadoras na medida que o ato de incorporação não levado em conta no julgamento só poderia ser desconstituído pela autoridade administrativa competente para a prática de tal ato ou pelo Poder Judiciário.

Em sessão realizada no dia 08/11/2022, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, apreciando o recurso voluntário interposto, proferiu o acórdão 2301-010.016 (fls. 3.052/3.062), decidindo pela anulação do acórdão recorrido, determinando seja proferido novo acórdão contemplando as matérias impugnadas, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

CONHECIMENTO DO RECURSO. POSSIBILIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Tendo em vista que, a princípio, são válidos os atos pelos quais se deram a baixa da empresa autuada e sua subsequente incorporação pela Julio Simões Logística S/A, esta última detém legitimidade apresentar o recurso voluntário.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DAS MATÉRIAS IMPUGNADAS.

É nula a decisão recorrida, uma vez que deixou equivocadamente de conhecer da impugnação administrativa sob o argumento de ilegitimidade passiva. Assim, os autos devem retornar à DRJ para que seja proferida nova decisão com a análise das matérias então levantadas

Retornando os autos para autoridade julgadora de primeira instância, conforme despacho de fls. 3.075/3.082, foi necessário o encaminhamento dos autos ao órgão lançador com solicitação de diligência tendo em vista a impossibilidade de compreensão dos valores que

integram o levantamento FP, decorrente de diferenças entre a base de cálculo declarada em GFIP e os valores apurados em folha de pagamento.

Em resposta, a fiscalização manifestou-se mediante a Informação Fiscal de fls. 3.085/3.088, tecendo considerações quanto às providências e análises realizadas durante a diligência, destacando as dificuldades encontradas por se tratar de fatos ocorridos há muitos anos e pela aposentadoria do AFRFB responsável pelo lançamento.

Ainda assim, realizou a análise solicitada para concluir que, em relação ao levantamento FP, são confirmadas apenas as divergências GFIP x folha de pagamento nos valores de R\$ 845,98 (competência 01/2004 - filial /0002-62) e R\$ 169,34 (competência 08/2004 - filial /0005 05).

Cientificada (termo de fls. 4.170), a impugnante apresentou manifestação ratificando o pedido de improcedência da NFLD (fls. 4.179).

Ato contínuo, diante das alegações colacionadas, a 28ª TURMA da DRJ08, proferiu o Acórdão nº 108-042.586, julgando parcialmente procedente o crédito, decretando a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2003, retificar o crédito referente ao levantamento FP – Folha de Pagamento, como proposto pelo resultado da diligência e exonerar o crédito referente a contribuição incidente sobre o pagamento efetuado as cooperativas de trabalho (levantamento COM), conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 4.182/4.202):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO.

As contribuições devidas pela empresa incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

REMUNERAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO. AJUDA DE CUSTO. VERBA PARA RESSARCIMENTO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os valores pagos pela empresa ao segurado a título de ajuda de custo, sob o fundamento de ressarcimento por despesas realizadas durante o trabalho, integram a remuneração quando não for apresentada a respectiva documentação comprobatória.

REMUNERAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO. PLANO EDUCACIONAL NÃO ACESSÍVEL A TODOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Integra a remuneração as despesas suportadas pela empresa referentes à educação dos segurados empregados quando o benefício não for acessível a todos empregados e dirigentes da empresa.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS A SEGURADOS COOPERADOS QUE PRESTAM SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. DESCABIMENTO. JULGAMENTO STF. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO DA RFB.

Conforme o Ato Declaratório Interpretativo RFB 05/2015, por força do julgamento do Recurso Extraordinário 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, não mais serão cobradas as contribuições incidentes sobre os pagamentos aos segurados cooperados que prestam serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

REMUNERAÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DESPESAS NÃO RELACIONADAS À ATIVIDADE DA EMPRESA.

Integram a remuneração do segurado contribuinte individual os valores pagos pela empresa referentes a despesas pessoais, sem comprovação de tratar-se de gastos relacionados à atividade da empresa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A empresa que resultar de fusão, transformação, incorporação ou cisão é responsável pelo pagamento das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a outras entidades ou fundos, devidas pelas empresas fusionadas, transformadas, incorporadas ou cindidas, até a data do ato da fusão, da transformação, da incorporação ou da cisão. Assim, o lançamento em nome da incorporada, efetuado após a incorporação, caracteriza erro quanto à identificação do sujeito passivo. Contudo, se tal erro não acarretou prejuízo ao direito de defesa exercido pela incorporadora, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.

Sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, as contribuições relativas às competências nas quais se verifique o pagamento parcial da obrigação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

LANÇAMENTO. IMPUGNAÇÃO. RETIFICAÇÃO.

O lançamento regularmente notificado pode ser alterado em virtude de impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a referida decisão, a ora Recorrente obteve ciência do referido acórdão em 26/04/2024 (e-fl. 4.231) e interpôs Recurso Voluntário em 22/05/2024 (e-fls. 4.234/4.252), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

- A incorporação realizada ocorreu de forma lícita e regular. A fiscalização da RFB carece de competência para declarar a nulidade dos atos sucessórios. O lançamento em nome da empresa incorporada, realizado após a incorporação, resulta em vício insanável, erro na identificação do sujeito passivo e nulidade.
- A rubrica ajuda de custo representou o ressarcimento a segurados empregados de despesas ocorridas no exercício de suas atividades laborais, não constituindo paga em contrapartida ao trabalho, conforme base de incidência prevista no artigo 22, I da Lei 8.212/91. Adiciona ser irrelevante que o § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 não traga expressa previsão da ajuda de custo.
- A alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 não exige que a bolsa de estudo tenha que ser usufruída por todos empregados, mas que o plano de educação seja a todos uniformemente disponibilizado. Conforme documento juntado, o “Projeto de Educação” objetiva a todos funcionários oportunidade de crescimento pessoal e profissional através de bolsas para alfabetização, ensino fundamental e médio, cursos técnicos e ensino superior. Portanto, as bolsas não se referiam apenas a cursos de nível superior. Trata-se de verba paga “para” o trabalho, sem natureza remuneratória. O plano educacional possui importante finalidade social, razão pela qual, a jurisprudência vem excluindo a incidência de contribuições previdenciárias ainda quando o auxílio educação é destinado aos filhos dos segurados empregados.
- Em relação aos pagamentos a contribuintes individuais transportadores rodoviários autônomos, também promove a juntada de documentos para comprovar o pagamento da contribuição devida.
- Por fim, em relação aos pagamentos efetuados aos diretores da empresa, trata-se de reembolso de despesas suportadas no exercício de suas atividades, não sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias. Afirma juntar comprovantes para ilustrar sua alegação.

(...)

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminar**Da Nulidade – Erro na Identificação do Sujeito Passivo**

A Recorrente pugna em sua peça recursal pela nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, ocasionando cristalina ofensa aos preceitos do artigo 142 do CTN.

Por seu turno, a DRJ concluiu que houve o erro na identificação do sujeito passivo, mas referido equívoco não ensejaria a nulidade da autuação em razão do princípio da instrumentalidade das formas, considerando que a Recorrente não teve prejuízo à sua defesa.

Não se pode, contudo, condicionar o reconhecimento da nulidade à demonstração de prejuízo ao direito de defesa quando se está diante de vício que atinge elemento essencial do lançamento tributário. A correta identificação do sujeito passivo constitui requisito material do ato administrativo de constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, não se tratando de mera formalidade passível de convalidação pelo princípio da instrumentalidade das formas. Assim, o lançamento efetuado em face de sujeito diverso daquele legalmente responsável pela obrigação tributária revela vício de substância, que compromete a própria validade do ato, independentemente de eventual prejuízo processual.

Nesse contexto, a matéria, inclusive, já foi objeto de apreciação por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em situações similares, nas quais se reconheceu que o erro na sujeição passiva configura afronta direta à norma de regência do lançamento, impondo o reconhecimento de sua nulidade.

Especificamente, houve acórdão proferido em processo que decorreu da mesma ação fiscal que desencadeou no auto de infração aqui enfrentado, **em que ocorrida idêntica situação fática-jurídica à que foi deduzida pela Recorrente**, tendo este Colegiado, por unanimidade de votos, concluindo pela nulidade do lançamento nos termos do Acórdão nº 2301-011.521, da lavra do Ilustre Relator Presidente Diogo Cristian Denny, que assim fundamentou:

Conforme relatado, o auto de infração foi lavrado em face de empresa incorporada, por conta da falta de apresentação de CND. Confira-se (fl. 78):

12. Juntamos ao presente AI o Instrumento Particular de Alteração e Consolidação de Contrato Social da Julio Simões Transportes e Serviços Ltda, registrado na JUCESP sob nº 203.924/08-3, de 01/07/2008, onde consta a incorporação da empresa Lubiani Transportes Ltda.

13. Em pesquisa no sistema verificamos que a empresa obteve o registro da alteração de contrato com a apresentação de uma Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa -CPD-EN, emitida em 02/06/2008, sendo bem claro em sua finalidade “Esta certidão tem finalidade de registro ou arquivamento, em órgão próprio, de ato a redução de capital social, transferência de controle de cotas de sociedade limitada e cisão parcial ou transformação de entidade ou de sociedade empresária ou simples ”, portanto, não é específica para baixa da empresa.

(...)

16. A legislação em vigor é clara quanto à necessidade de se exigir a CND para fins de baixa nos casos de extinção da sociedade por incorporação, pois é uma forma do fisco garantir o recebimento dos créditos.

(...)

23. É o entendimento desta auditoria que uma CPD-EN não pode substituir, para os fins do artigo 47 da Lei nº 8.212/91, uma CND, bem como por toda legislação infra-legal (IN)citadas, procedemos desta forma o levantamento dos créditos em nome da empresa Lubiani Transportes Ltda, CNPJ 54.398.086/0001-81, por considerar o registro da alteração contratual de extinção da sociedade, em decorrência de incorporação, datada de 31/05/2008, um ato nulo para todos os efeitos. (g.n.)

A resposta da JUCESP ao ofício enviado, em sede de diligência, foi no sentido da regularidade da incorporação da contribuinte pela Julio Simoes Logistica S/A, inexistindo problemas quanto à ausência de CND, por conta da alteração legislativa promovida pela LC 147/2014. Confira-se:

O E Plenário em sessão ordinária de 06 04 2016 tomou ciência da r. decisão Ministerial que determinou o arquivamento da Revisão Administrativa ex officio 997 004/09-5 interposta pela D Procuradoria desta Junta Comercial em face do ato de incorporação da sociedade Lubiani Transportes Ltda (NIRE 35 201 132 213) pela empresa Julio Simões Transportes e Serviços Ltda (NIRE 35 214 900 931) considerando a perda de objeto em relação à exigência da apresentação de certificados de regularidade fiscal para o referido ato com fundamento na Lei Complementar nº 147/2014.

Insta lembrar que há incorporação quando uma ou mais sociedades são absorvidas por uma outra sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, havendo a extinção da sociedade incorporada. Vejamos o art. 227 da Lei 6.404/76:

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

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

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

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

Portanto, estamos diante de erro de sujeição passiva, uma vez que o auto de infração deveria ter sido lavrado em face da empresa incorporadora, havendo afronta ao disposto no art. 142 do CTN.

Nesse sentido, vejamos o seguinte precedente deste Conselho:

Acórdão 2401-003.559:

ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - REQUISITO BÁSICO DE FORMAÇÃO DO ATO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN.

(...)

Logo, considerando o erro relacionado à identificação do sujeito passivo (vício material), nos termos do art. 142 do CTN, o presente lançamento deve ser cancelado.

A partir das premissas fixadas no precedente acima, verifica-se que a controvérsia não se limita a mera irregularidade formal, mas alcança a própria estrutura do lançamento tributário. Nos termos do art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário mediante a correta identificação do sujeito passivo, o que não se apresenta como faculdade, mas como elemento essencial e vinculado do ato administrativo. A imputação da obrigação a pessoa jurídica já extinta, em razão de incorporação regularmente efetivada, traduz vício que compromete a própria validade do lançamento, por atingir um de seus pressupostos constitutivos.

Dessa forma, em consonância com o entendimento já firmado por este Conselho em situação fática idêntica, **conclui-se que o lançamento encontra-se eivado de vício material, decorrente de erro na identificação do sujeito passivo**, o que configura afronta ao art. 142 do CTN e compromete a própria constituição válida do crédito tributário.

Impõe-se, assim, o reconhecimento da nulidade do auto de infração.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota