



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.005766/2008-50
ACÓRDÃO	2301-011.521 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2024
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. 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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 4 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos, adoto e reproduzo o relatório da Resolução nº 2301-000.973, de 13/09/2022 (fls. 464/475):

Trata-se de recurso voluntário (fls. 431-453) em que a Julio Simões Logística S/A (denominação atual de Julio Simões Transportes e Serviços LTDA), na qualidade de incorporadora da contribuinte, sustenta que:

- a. O presente processo deve ser reunido com os demais decorrentes da mesma ação fiscal em decorrência da conexão;
- b. A fiscalização não tem competência para considerar nulo o ato válido pelo qual se deu a baixa da contribuinte. Isso só poderia ocorrer por declaração da própria JUCESP ou por decisão judicial. A própria Auditora Fiscal reconheceu a validade da incorporação e a sua incompetência para invalidar o ato ao solicitar junto à JUCESP que se manifestasse sobre o registro de alteração contratual sem a CND, mas alegando que não obteve resposta até o momento;
- c. Não há nada de ilegal no registro efetuado junto à JUCESP. A referência a “certidão negativa de débitos” contida no art. 47 da Lei nº 8.212/92 deve ser interpretada em harmonia com o art. 206 do CTN. Não se pode afirmar a exigência de certidão negativa de débitos para a incorporação em tela, já que essa hipótese não está prevista pelo inciso I dessa disposição. Igualmente, não se poderia cogitar da certidão com finalidade específica - o único caso em que se faz tal demanda é com a prescrição do art. 47, § 4º, da Lei nº 8.212/91. Lembre-se que a extinção da empresa contribuinte é apenas formal, sendo que material e substancialmente a incorporação prossegue suas atividades, sendo sucedida de forma universal em todos os seus direitos e obrigações pela empresa incorporadora - não havendo impacto para os credores ou devedores da empresa, não há que se exigir a certidão negativa de débitos para as alterações contratuais realizadas;
- d. É inconstitucional a exigência de certidões fiscais para o arquivamento de atos societários;
- e. A incorporação ocorreu em 01/07/2008 e o lançamento foi efetuado em 19/12/2008. Dessa forma, e considerando que o ato de registro é válido, tem-se que o sujeito passivo da obrigação é a impugnante, e não a Lubiani Transportes LTDA. Havendo erro quanto à identificação do sujeito passivo, o Auto de Infração está fulminado por nulidade;
- f. Considerando a data de notificação em 24/12/2008, bem como que se aplica a regra do art. 150, § 4º, do CTN, já foram alcançados pela decadência todos os créditos até a competência de 11/2003. Ainda, não se aplica o prazo de 10 anos previsto pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91, uma vez que declarado inconstitucional pelo STF;
- g. Os valores da rubrica “ajuda de custo” foram pagos como ressarcimento de despesas necessárias ao trabalho dos segurados, motivo pelo qual não se incluem no conceito de salário de contribuição. Nesse sentido, não

sendo base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias, deve ser afastada a autuação;

h. Os valores pagos a título de bolsas de estudo também não poderiam ser incluídos no conceito de salário de contribuição. Isso porque eram voltados à formação dos segurados para o trabalho por eles desempenhado, além de que a contribuinte dava possibilidade de acesso ao programa correspondente a todos os segurados - mas não poderia obrigar todos a aderirem;

Ao final, formula pedidos nos termos da fl. 453.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Registro da Julio Solimões S/A junto à JUCESP (fls. 454-458).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.187.144-1 (fls. 2-332) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias dos segurados (empregados, trabalhadores temporários e avulsos), em face de Lubiani Transportes LTDA. (CNPJ nº 54.398.086/0001-81), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2003 a 12/2004. A autuação alcançou o montante de R\$ 68.400,42 (sessenta e oito mil e quatrocentos reais e quarenta e dois centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 24/12/2008 (fl. 2).

Além de informar com detalhes os procedimentos realizados, o Relatório de fls. 75-84 informa que a empresa em questão registrou a alteração contratual de sua baixa junto à JUCESP através de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, com o objetivo de possibilitar a sua incorporação pela pessoa jurídica Julio Simões Transportes e Serviços LTDA.

Por entender que a certidão em questão não poderia ser utilizada para essa finalidade, pois deveria caber uma certidão negativa de débitos, assevera a fiscalização que o ato da baixa da empresa fiscalizada foi nulo para todos os efeitos.

O mesmo documento menciona que:

24. Através da análise dos documentos solicitados, foi verificado o pagamento de Ajuda de Custo em folha de pagamento e de reembolso de ensino superior a alguns funcionários, cujas verbas estavam sem a devida incidência e recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como não declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP. Estas verbas foram constatadas nas Folhas de Pagamento e nos lançamentos contábeis, respectivamente.

25. A omissão na inclusão dos valores como Base de Cálculo de contribuições previdenciárias, a não inclusão de valores na Folha de Pagamento e a não inclusão em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP, das verbas pagas descritas no item 24, em tese, configura o crime de sonegação de

contribuições previdenciárias definida no Art. 337-A, do Código Penal - Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/40, com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/00, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com a comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

26. Conforme fundamentação a seguir na presente autuação consideramos os valores pagos como Ajuda de Custo e Reembolso Ensino Superior, como fatos geradores para apuração das contribuições devidas, cujos esclarecimentos prestamos a seguir:

26.1 - Dos pagamentos de Ajuda de Custo:

26.1.1 - Para a conferência dos valores considerados Bases de Cálculos de contribuições previdenciárias com os valores recolhidos em Guias da Previdência Social - GPS, e tendo em vista normas em vigor que referidas GPS devem apropriar primeiro os valores das contribuições previdenciárias declaradas em GFIP, esta auditoria utilizou-se de levantamentos, conforme tabela abaixo, para que o sistema fizesse a conferência dos valores recolhidos.

[...]

26.1.1 - Verificamos que alguns funcionários da empresa foram contemplados com o pagamento de Ajuda de Custo em Folhas de Pagamento, sem a incidência das contribuições previdenciárias devidas.

26.1.2 - O artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/91 define o conceito de salário-de-contribuição para o segurado empregado. Em seu § 9º estabelece as parcelas que não o integram, enumerando-as expressamente. Tal norma tem caráter de isenção e, como tal, deve ser interpretada restritamente. A alínea "g", exclui da incidência de contribuição previdenciária as importâncias "a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho da empregada, na forma da art. 470 da CLT.". Logo, a parcela ofertada aos trabalhadores a título de ajuda de custo, integra o salário-de-contribuição.

26.1.3 - Dessa maneira consideramos os valores de Ajuda de Custo como salário de contribuição com fundamento no Art. 28, I, e § 9º alínea "g" da Lei nº 8.212/91, e alterações posteriores, representando ganho habitual para os empregados uma vez que os mesmos visam, em última análise, aumentar a remuneração de seus empregados. As concessões desses valores provêm do contrato de trabalho e sobre eles incidem contribuições previdenciárias, como sendo remuneração recebida proveniente de contrato de trabalho.

26.1.4 - Referidos valores de Ajuda de Custo, encontram-se demonstrados nos Anexos I e II - Remunerações não incluídas em Folha de Pagamento

cálculo das contribuições dos segurados - Ajuda de Custo, e foram incluídas no levantamento FP2 - Folha de Pagamento Ajuda de Custo.

26.2.- Dos pagamentos de Reembolso Ensino Superior:

26.2.1 - Conforme demonstrado na planilha Anexo III - Lançamentos Contábeis - Reembolso Ensino Superior, alguns funcionários foram contemplados com o pagamento de reembolso de ensino superior.

26.2.2 - A legislação garante a não incidência das contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, somente quando o plano educacional vise à educação básica (até o ensino médio) e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados tenham acesso ao mesmo, conforme previsto no Art. 28, I, e § 9º alínea "t" da Lei nº 8.212/91.

26.2.4 - De acordo com a documentação apresentada pela empresa, estas bolsas não eram concedidas a todos os funcionários, o percentual de reembolso e a quantidade de beneficiários era estabelecido pela Diretoria, após formar-se lista de espera. Estas informações poderão ser verificados nos documentos anexados ao presente AI - Projeto da Area Recursos Humanos - Educação, Procedimento para Solicitação de Bolsa de Estudo, termos de concessão da bolsa de estudo e memorandos da empresa.

26.25 - Os valores pagos como Reembolso Ensino Superior foram lançadas no levantamento FP3 - Folha de Pagamento Bolsa Estudo e poderão ser conferidas no Anexo IV - Remunerações não incluídas em Folha de Pagamento cálculo das contribuições dos segurados - Bolsa de Estudo.

27. Os valores lançados no presente Auto de Infração - AI, não configura crime de apropriação indébita previsto no Código Penal Brasileiro - Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/40, Art 168-A acrescido à "Parte Especial" pela Lei nº 9.983 de 14/07/00, tendo em vista que referidos valores não foram descontados dos segurados empregados.

28. Feitos os devidos lançamentos das diferenças das contribuições dos segurados, cujos valores estão discriminados no "Discriminativo Analítico de Débito - DAD" e "Relatórios de Lançamentos - RL".

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termos de início da ação fiscal e demais intimações (fls. 59-74); ii) Atos constitutivos e alterações contratuais da contribuinte (fls. 85-103); iii) Laudo de avaliação nº 2548-2008-7 (fls. 103-112); iv) Atos constitutivos e alterações contratuais de Julio Simões Transportes e Serviços LTDA (fls. 113-151); v) Ofício DRF nº 13.888/463/2008 (fls. 152); vi) Ofício DRF nº 13.888/564/2008 (fls. 153); vii) Informações prestadas pelo Grupo Julio Solimões (fls. 154-156); viii) Certidão positiva com efeitos de negativa (fl. 157); ix) Comprovante de inscrição e de situação cadastral (fl. 158); x) Recibos e protocolos de entrega de arquivos digitais (fls. 159-166); x) Anexo I -

Remunerações não incluídas em folha de pagamento - cálculo das contribuições dos segurados - Ajuda de custo e participação nos lucros e resultados - Rubricas 3002, 3007, 040 (fls. 167-183); xi) Anexo II - Remunerações não incluídas em folha de pagamento - cálculo das contribuições dos segurados - ajuda de custo - rubrica 3002 (fls. 184-186); xii) Anexo III - Reembolso ensino superior (fls. 187-201); xiii) Projeto da área de recursos humanos - educação, outros documentos correlatos e comprovantes de pagamento (fls. 202-308); xiv) Anexo IV - Demonstrativo de bolsas de estudos dos segurados empregados (fls. 309-320); xv) Anexo V - Guias da previdência social (fls. 321-329); xvi) Anexo VI - Retenções de 11% sobre notas fiscais de serviços (fls. 330-331); e xvii) Procuração (fl. 332).

Julio Simões Logística S/A, na qualidade de incorporadora da contribuinte, apresentou impugnação em 26/01/2009 (fls. 333-354), pela qual levantou argumentos semelhantes aos posteriormente levantados com o recurso voluntário. Ao final, formulou pedidos nos termos da fl. 354.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Procuração (fl. 355); ii) Comprovante de inscrição e de situação cadastral (fl. 356); iii) Atos constitutivos e alterações contratuais de Julio Solimões Transportes e Serviços LTDA (fls. 357-415); e iv) Documentos pessoais (fl. 416).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-26.372, de 08 de outubro de 2009 (fls. 422-427), deixou de conhecer da impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

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

Na sessão de 13/09/2022, esta Turma converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Diante do exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora officie a JUCESP e solicite todas as informações e documentos relativos ao processo de revisão de ofício dos atos de arquivamento da baixa da empresa Lubiani Transportes LTDA. e sua subsequente incorporação à Julio Simões Logística S/A, elabore parecer conclusivo sobre a correção das glosas com base nas premissas do voto e intime o contribuinte para, querendo, no prazo de trinta dias se pronunciar sobre os dados e o parecer.

Após envio de ofício à JUCESP e atendidas as demais exigências, foi juntada aos autos a Informação Fiscal elaborada pela unidade de origem (fls. 1017/1022), na qual foi informado que houve, de fato, a incorporação do contribuinte pela sociedade Julio Simoes

Logística S/A, inexistindo irregularidade relacionada quanto à CND em razão do advento da LC 147/2014.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

A admissibilidade recursal já foi feita por ocasião da Resolução nº 2301-000.973, de 13/09/2022 (fls. 464/475).

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 Logística 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 relembrar 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.

Fundamentação:

Esses documentos demonstram que no momento da lavratura do presente AI deveria a autoridade fiscal, observar o procedimento fiscal em relação as empresas incorporadas, o que demonstra, ser incorreta a imputação a TVA como

responsável principal pela obrigação tributária. Ocorre incorporação quando uma ou mais sociedades são absorvidas, por uma outra sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Ou seja, quando há incorporação, a sociedade incorporadora passa a deter todo o patrimônio das incorporadas, todos os seus débitos e seus créditos. Neste caso, há a extinção das sociedades incorporadas.

No Manual de Procedimentos Fiscais – Maprof, no TÍTULO: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 25 CAPÍTULO: Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP - 1 SEÇÃO: Procedimentos Específicos de Emissão – 3, a lavratura dos AI em relação a Sucessão, encontra-se assim descrito:

3- Sucessão 3.1- Ocorrendo sucessão, o AIOP será lavrado em nome do sucessor, identificando-se a seguir o antecessor ou os antecessores, se houver débito relativo ao tempo destes, registrando-se no relatório fiscal a forma como se deu a sucessão (fusão, incorporação ou transformação, dentre outros).

B - PROCEDIMENTOS FINAIS

1- Proceder à lista de verificações (check list de mera orientação do auditor-fiscal):

VERIFICAÇÕES DO PROCESSO FISCAL

preenchimento pelo AFRFB autuante

DEBCAD:

ORDEM

Itens Comuns aos AIOP - Situações Especiais

SIM

Não se enquadra

Empresa com atividade encerrada - foi lavrado em nome da pessoa física responsável pela empresa, identificando-se a seguir o nome da empresa e a expressão "EXTINTA"?

2 Sucessão - o lançamento foi efetuado em nome do sucessor, constando do Relatório Fiscal o(s) nome(s) do(s) antecessor(es), os dados cadastrais destes, bem como de seus responsáveis, a forma como se deu a sucessão (fusão, incorporação ou transformação, dentre outros), e ainda os lançamentos de débito relativos ao tempo do(s) antecessor(es), quando existirem para o mesmo período da ação fiscal?

Da leitura do referido manual de procedimento, entendo que o procedimento fiscal encontra-se viciado desde a sua origem pela indevida identificação do sujeito passivo, (...)

É claro o Manual que nos casos de empresa incorporada o lançamento deve ser feito na incorporadora, considerando que essa passa a ser a responsável direta

pelas obrigações assumidas. A Assembleia Geral realizada em dezembro de 2007 deixa claro não apenas a incorporação, como a extinção da empresa TVA, razão pela qual não encontro fundamento para o lançamento em nome da incorporada, mesmo que no cadastro a situação encontra-se SUSPENSA. (g.n.)

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.

Finalmente, esclareço que deixo de retornar os autos à DRJ, diante do reconhecimento da ilegitimidade ativa no julgado recorrido, com supedâneo no art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972¹.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny

¹ § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.