



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

Processo nº 19740.000460/2003-53
Recurso nº 158.728 Voluntário
Acórdão nº **1402-00.256 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 2 de setembro de 2010
Matéria CSLL
Recorrente COIFA PECULIOS E PENSÕES
Recorrida 3ª TURMA DA DRJ NO RIO DE JANEIRO RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INOCORRÊNCIA. O Fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a empresa incorporada ou sucedida, por si só, não acarreta a nulidade do processo por erro na identificação do sujeito passivo, mormente quanto todos as intimações, termos e atos processuais são cientificados a empresa incorporadora/sucessora e atendidos, inclusive a ciência do auto de infração, não havendo qualquer prejuízo à defesa do contribuinte.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. SUJEITO PASSIVO QUE ENTENDIA NÃO SER CONTRIBUINTE DO TRIBUTOS. O prazo decadencial dos tributos lançados por homologação é contado na forma do art.150 §4º do CTN, quando restar comprovado o exercício da atividade pelo contribuinte. Na hipótese do sujeito passivo não ter apurado o tributo, por entender estar isento ou fora do campo de incidência, o prazo decadencial deve ser contado na forma do art.173 do CTN.

DILIGÊNCIA OU PERICIA. INDEFERIMENTO. O julgador tem a prerrogativa de indeferir, justificadamente, os pedidos de diligência ou perícia que considerar desnecessárias.

CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. SUJEITO PASSIVO. As entidades de previdência privada não se incluíam no campo de incidência da CSLL nos anos de 1999 a 2002.

Preliminares Rejeitadas. Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo suscitada pelo relator, vencido também Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta. 2) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência, suscitada de ofício pelo relator, relativa ao fato gerador do terceiro trimestre de 1998, vencido o relator e o Cons. Carlos Pelá. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio José Praga de Souza. O Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta vota pelas conclusões. 3) Por unanimidade de votos rejeitar o pedido de diligência; 4) No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

COIFA PECÚLIOS E PENSÕES, CNPJ 27.084.599/0001-45, inconformada com a decisão contida no acórdão 12-13.541 de 15.03.2007, proferido pela 3ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro RJ-I, que manteve o lançamento de CSLL contido no auto de infração de folhas 312/322, interpôs recurso voluntário objetivando a reforma do julgamento.

Adoto o relatório da DRJ:

Trata-se de auto de infração lavrado pela Delegacia Especial de Instituição Financeira - DEINF/RJ (fls. 299/323), o qual foi cientificado ao interessado em 15/09/2003, para exigência de Contribuição Social de R\$ 937.099,98 e acréscimos legais, totalizando o crédito tributário de R\$ 2.219.027,11 (fls. 2).

No curso do procedimento fiscal, a autoridade administrativa lançadora, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 299/311) e na descrição dos fatos do auto de infração, constatou as seguintes irregularidades:

I – Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro (Financeiras): o lançamento efetuado tomou por base os demonstrativos de apuração juntados às fls. 283/298, onde foram consideradas as compensações de bases negativas de períodos anteriores;

II – Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro – adicional referente ao período de maio/1999 a janeiro/2000 (Financeiras): aplicação do

adicional de 4% sobre a base de cálculo proporcional correspondente ao período em referência.

III – Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro – adicional referente ao período de fevereiro/2000 a dezembro/2001 (Financeiras): aplicação do adicional de 1% sobre a base de cálculo proporcional correspondente ao período em referência.

O enquadramento legal da autuação encontra-se descrito às fls. 314/315 e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 299/311).

O interessado, cientificado em 15/09/2003 (fl. 312), apresentou, em 15/10/2003, impugnação (fl. 345/377), na qual alega, em síntese, que:

Do não preenchimento da hipótese de incidência da CSLL

– é Entidade de Previdência Privada sem fins lucrativos, que tem por objeto instituir planos de benefícios previdenciários, sob a forma de pecúlios ou rendas;

– não auferir lucros, apura *superávits* e *déficits*, dessa forma, jamais cogitou da incidência da CSLL;

– informa que esse entendimento (não incidência da CSLL) foi consolidado pela Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório CST nº 17, de 30/11/1990, cujo trecho é reproduzido à fl. 347;

– “o auferimento de lucros, pelas impetrantes, é também vedado por lei.”;

– “a impossibilidade da Impugnante auferir lucro decorre de dupla razão: vedação estatutária e proibição legal.”;

- a autoridade autuante não questionou a natureza não lucrativa da Impugnante, alega que a hipótese de incidência restaria preenchida pela simples apuração de resultado positivo no exercício, ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei;

– o termo lucro é utilizado em seu conceito comercial, como se observa na Lei nº 7.689, de 1988 (art. 1º. c/c 2º., § 1º., alínea “c”).

Da alíquota aplicável

– no entender da autoridade autuante, por força do § 1º. do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, a impugnante teria sido equiparada à instituição financeira no que toca à CSLL;

– tais instituições vêm sendo há muito penalizadas com alíquota de CSLL consideravelmente superior à praticada para outros tipos de empresas. Esta situação anti-isonômica se revela flagrantemente inconstitucional;

– assim, as alíquotas relativas ao tributo pretensamente devidas não poderiam ser as constantes do lançamento.

Recálculo da base tributável

– “Caso a Impugnante efetivamente se subsumisse à exação em comento, teria ela, por exemplo, a opção de apurar o tributo pelo regime anual, e, certamente, não optaria pelo regime adotado pela Ilustre Auditora Fiscal (apuração trimestral).”

– teria também a possibilidade de realizar alguns ajustes à base de cálculo, que não foram efetuados em função da entidade sequer imaginar-se como contribuinte da CSLL. Junta em anexo quadros comparativos entre os valores apurados no procedimento fiscal e os que o interessado teria utilizado (doc 3 – fls. 399/402);

– faz-se necessária a realização de diligência, a fim de determinar os critérios e montantes corretos de apuração e lançamento do tributo;

– a superveniência da apresentação de novos documentos a ensejar o pedido de diligência é aceita por lei (art. 16, § 4º. do Decreto nº 70.235/72), na medida em que a força maior, na hipótese tratada, é ilustrada pela mudança nos critérios jurídicos de determinação da base de cálculo da aludida contribuição;

– a Lei nº 9.784, de 1999 faculta ao contribuinte a exibição de documentos, em qualquer fase processual, que sejam capazes de elucidar a matéria de fato acerca do litígio instaurado (art. 2º., § único, inciso X e art. 60);

Da taxa SELIC

– a utilização da taxa SELIC, a título de juros moratórios, nos pagamentos realizados pelo contribuinte é inconstitucional;

Além das argumentações expostas anteriormente, o interessado cita decisões administrativas e judiciais, assim como o entendimento da doutrina.

Encerra requerendo que:

– seja julgado improcedente o lançamento, pois o interessado não é contribuinte da CSLL;

– caso assim não se entenda, seja julgado improcedente o lançamento no que ultrapassar as alíquotas da CSLL aplicáveis às demais pessoas jurídicas;

– seja o presente feito convertido em diligência para o fim de se proceder à verificação da escrituração fiscal do interessado;

– seja julgado improcedente o lançamento no que se refere à utilização da Taxa SELIC.

Acosta ao processo documentos às fls. 379/423.

Juntei às fls. 430/431, consulta atualizada do processo judicial 2002.51.01.012557-2.

Levado a julgamento a 3ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro RJ-I considerou procedente o lançamento pelos argumentos que podem ser sintetizados na ementa do acórdão 12-13.541, verbis:

DILIGÊNCIA. JUNTADA DE PROVAS. O procedimento de diligência não visa coletar provas que o interessado tem por dever juntar aos autos, quando da apresentação da impugnação.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A incidência dos juros de mora equivalentes à taxa SELIC decorre de lei e se prestam à remuneração do capital.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. SUJEITO PASSIVO. Não havendo norma de isenção, no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades de previdência privada.

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (*superávit*), ajustado na forma da legislação de regência.

Inconformada a Entidade apresentou o recurso voluntário de folhas 453 a 486 argumentando, em epítome, o seguinte.

Faz um relato dos fatos e da decisão proferida.

DA NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CSLL EM RAZÃO DA NATUREZA NÃO LUCRATIVA DA RECORRENTE.

Afirma ser entidade de previdência privada sem fins lucrativos e que não pode auferir lucro por vedação estatutária e proibição legal.

Diz que não auferindo lucro mas apenas superávits que são revertidos à melhoria dos planos de benefícios ou a redução das contribuições dos beneficiários, não pode ser tributada.

Afirma que de acordo com o artigo 195 da Constituição Federal há autorização para a União instituir a contribuição somente sobre o lucro e não sobre outra figura que é o superávit como quis o lançamento e a decisão recorrida, o que representaria uma afronta ao artigo 150 inciso I da referida carta magna.

Diz que a Lei nº 7689/88 não é aplicável à recorrente conforme entendimento consolidado pela própria administração, cita o ADN CST 17/90, e arremata que a incidência somente alcança aquelas entidades que podem auferir lucro.

Cita a IN SRF 588 de 2005 que declara a isenção e diz que tal entendimento já era reconhecida pela jurisprudência administrativa.

Discorre sobre o artigo 22 § 1º da Lei 8.212/91, para concluir que embora faça referência às entidades de previdência privada como contribuintes só alcança aquelas que tenham fins lucrativos.

Transcreve os artigos 1º e 2º da Lei nº 7689/99, para dizer que o termo lucro é utilizado no seu conceito comercial, logo se não há lucro não há base de cálculo e, via de consequência, não há tributo devido.

Transcreve trechos dos acórdãos 105-15.941 e 101-94.668, que tratam de entidades de previdência privada fechada, para concluir que a incidência não pode prosperar.

DA ILEGITIMIDADE DA BASE DE CÁLCULO UTILIZADA – DA NÃO EXCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS À FORMAÇÃO DA RESERVA DE CONTINGÊNCIA.

Afirma que foram incluídas na base de cálculo parcelas manifestamente indevidas.

Faz um relato das receitas percebidas pela entidade para concluir que todas elas tem um único destino, arcar com os benefícios dos associados, não havendo que se cogitar em lucro da entidade.

Faz um longo arrazoado sobre as reservas e a forma de apuração de superávit ou déficit para concluir que os recursos destinados à formação de reservas técnicas e reservas de contingências não podem compor a base de cálculo. Diz que as reservas matemáticas e de contingências podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição conforme explicitou a solução de consulta COSIT 07/2001. Conclui finalmente que como os resultados obtidos pela recorrente são integralmente destinados à formação de reservas de contingências, não há, obviamente, base de cálculo tributável para a CSLL.

Diz que a apuração mensal, trimestral ou anual é incompatível com uma atividade cujo horizonte de apuração do equilíbrio econômico financeiro tende ao infinito, sendo totalmente diferente das entidades que visam lucro.

Afirma que o ciclo operacional pode superar 35 anos que é o prazo de entrada de um participante e o início da percepção de benefício, reafirma a posição de que não há resultado do exercício.

Argumenta que no período autuado destinou todo superávit para formação de reservas técnicas, reservas matemáticas e reservas de contingências, este último grupo não extrapolando o limite de 25% das reservas matemáticas.

Conclui que o saldo disponível para constituições é aquele apurado no programa previdencial, ou seja, o superávit.

Cita jurisprudência contida no acórdão 101-95.801, recurso 141.938 da 1ª Câmara do 1º CC, que entendeu ser possível a dedução das reservas matemática, de contingência e o fundo de oscilação de riscos para apuração da base de cálculo da CSLL.

Faz demonstrativo chegando a base de cálculo ZERO em todos os períodos, argumentando que as bases tributáveis encontradas pela fiscalização dizem respeito exclusivamente a adições e exclusões de provisões de contingências as quais, a despeito de sua constituição ou reversão, não afetam a apuração da CSLL e conduzem sempre a apuração de base de cálculo zero.

Conclui dizendo que os valores das constituições e das reversões de provisões contingenciais sejam anulados no confronto das adições e exclusões, exatamente conforme demonstrado nas planilhas elaboradas.

Chama a atenção mais uma vez para a solução de consulta da COSIT dizendo que as reservas de contingências são igualmente consideradas reservas técnicas, uma vez que somente podem ser utilizadas para a redução de contribuições ou para melhoria de benefícios. Logo não podem ser base de cálculo da CSLL.

Transcreve os itens 11.1 e 11.2 da Portaria MPAS nº 4.858 de 26 de novembro de 1.998, que trata das sistemática contábil das EFPC.

DA NECESSIDADE DE RECÁLCULO DA BASE TRIBUTÁVEL.

Afirma que em sã consciência nenhuma empresa optaria pelo regime trimestral, pois o prejuízo apurado em um trimestre não poderia ser totalmente compensado no seguinte pois teria que respeitar o limite de 30%. Diz que os ajustes foram efetuados em função da entidade sequer imaginar-se como contribuinte da CSLL razão pela qual solicita seja o julgamento convertido em diligência a fim de determinar os critérios e montantes corretos de apuração e lançamento do tributo, caso fosse a recorrente contribuinte do mesmo.

Cita doutrina de Alberto Xavier para dizer que no PAF deve-se sempre buscar a verdade material ou real dos fatos em detrimento do mero formalismo das provas.

Requer que seja reconhecido não ser contribuinte da CSLL pois não tinha à época dos fatos fins lucrativos, alternativamente que seja convertido em diligência para exata determinação da base de cálculo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

PRELIMINAR – ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Inicialmente cabe levantar de ofício vício de origem que macula o lançamento relativo a erro na identificação do sujeito passivo.

Analisando os autos verifico que a autuação foi realizada em 15 de setembro de 2003, conforme ciência no auto de infração de folha 312.

Na folha 383 encontro publicação no diário oficial da Portaria SUSEP 1523 de 10 de dezembro de 2.002 homologando a incorporação feita da COIFA PECÚLIOS E PENSÕES pela MONGERAL – PREVIDÊNCIA PRIVADA em 30 de julho de 2002, fls 384 e 385.

Assim na data da lavratura do auto de infração, o lançamento deveria ter sido feito em nome da MONGERAL e não em nome da COIFA, conforme mandamento contido no artigo 132 do CTN *verbis*:

“Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”

Nos termos do artigo 142 do CTN cabe à fiscalização a identificação do sujeito passivo, sendo nulo de pleno direito por vício substancial o lançamento feito em nome de pessoa jurídica que no momento da ciência já não mais existia.

Pelo exposto voto no sentido de declarar nulo o lançamento por vício substancial.

Caso seja vencido na preliminar manter o lançamento excluindo o fato gerador ocorrido em 03/98 em virtude da decadência, contada na forma do art. 150, §4º. do CTN, haja vista a natureza do lançamento do tributo (por homologação). A ciência foi em 15/09/2003 (fl. 312).

Vencido na preliminar de erro na identificação do sujeito passivo passo à análise do recurso.

DILIGÊNCIA.

Requer a empresa a realização de diligência, porém os autos contêm todos os elementos necessários para a decisão sendo prescindível tal providência. Ressalte-se que de acordo com o artigo 16 do Decreto 70.235/1972, a autoridade julgadora pode indeferir diligências e perícias prescindíveis ou impraticáveis.

Indefiro o pedido de diligência com os mesmos argumentos contidos na decisão recorrida, como se aqui estivessem escritos.

NO MÉRITO

Tomando como base o relatório apresentado, toda a questão do presente processo passa pela questão da imunidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no período compreendido entre janeiro de 1998 e dezembro de 2001 da RECORRENTE que é uma Entidade de Previdência Privada sem Fins Lucrativos, mesmo sendo uma entidade aberta.

No Brasil, há dois tipos de entidades de previdência complementar: A fechada e a aberta. Uma entidade fechada de previdência complementar é uma instituição sem fins lucrativos que administra os planos de previdência de uma determinada sociedade, chamada de patrocinadora, normalmente uma empresa pública ou privada, pelos chamados fundos de pensão. O que a caracteriza como "entidade fechada" é o fato de atender exclusivamente aos empregados de suas patrocinadoras. Já uma entidade aberta de previdência complementar pode ter fins lucrativos e o objetivo principal é administrar planos de previdência de qualquer pessoa. Essas são as instituições privadas, normalmente ligadas a seguradoras.

Aqui não vou me ater às questões levantadas pela fiscalização e pela DRJ de que: (a) As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhe atribua eficácia, não constituem normas complementares de direito tributário; (b) Não havendo norma de isenção, no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as Entidades de Previdência Privada; e (c) A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit) ajustado pelas normas de regência.

O ponto a ser tratado é se a RECORRENTE, uma entidade de Previdência Privada sem Fins Lucrativos aberta pode está amparada ou não pela imunidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, no presente caso a resposta é sim!

E, não quero aqui levar essa discussão para conceitos e definições, busco aqui argumentos e premissas para validar meu posicionamento na flagrante impossibilidade de incidência da CSLL sobre o “superávit” obtido pela RECORRENTE, que no meu ponto de vista não aufera lucro. Essa posição tem lastro no Estatuto Social da RECORRENTE onde é vedado expressamente a possibilidade de auferir lucros.

Observando o recurso fica claro que a RECORRENTE apura “superávits”, que são devidamente revertidos na melhoria dos referidos planos de benefícios ou na redução das contribuições dos beneficiários, mas nunca distribuídos como se lucro fosse. E, isso acontece porque a atividade da RECORRENTE é disciplinada pela Lei Complementar nº 109/01, que, em seu art. 77, §1º, conforme pode ser visto abaixo:

“Art. 77. As entidades abertas sem fins lucrativos e as sociedades seguradoras autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei no 6.435, de 15 de julho de 1977, terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto nesta Lei Complementar.

§ 1º No caso das entidades abertas sem fins lucrativos já autorizadas a funcionar, é permitida a manutenção de sua organização jurídica como sociedade civil, sendo-

lhes vedado participar, direta ou indiretamente, de pessoas jurídicas, exceto quando tiverem participação acionária:

I – (...)” (grifos nossos)

Assim, entendo que não existe fato gerador que possa motivar a incidência da CSLL; tanto é que a Instrução Normativa SRF nº 588/05, regulamentando o art. 5º da Lei nº 10.426/02, isentou as Entidades de Previdência Complementar sem Fins Lucrativos da CSLL, conforme visto abaixo:

“Art. 17. As **entidades de previdência complementar sem fins lucrativos** estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da **contribuição social sobre o lucro líquido**.” (grifos nossos).

E, para encerrar a questão, trago decisão da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária dessa 1ª Seção do CARF, no processo nº 19740.000660/2003-14, cópia na íntegra em anexo, onde a RECORRENTE também figura no pólo passivo e que tem a seguinte ementa:

“(…)

BASE DE CÁLCULO. CSLL. INCIDENCIA. ENTIDADE PRIVADA DE PREVIDENCIA SEM FINS LUCRATIVOS. As entidades fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Descabe, neste caso, interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apuradas a **natureza jurídica de lucro líquido, que é definido segunda as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos**.” (grifos nossos).

Assim, tomo emprestados os argumentos do voto vencedor da Lavra do Conselheiro Alexandre Antonio Alkimin Teixeira proferido nos autos do processo nº 19740.000660/2003-14 para excluir a incidência da CSLL os “*superávits*” apurados pela RECORRENTE, tendo em vista que não se enquadram no conceito de lucro líquido que é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. Portanto, o lucro líquido é aquele definido no art. 191, da Lei 6.404/76, porém, sem as deduções do art. 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda), o que não se aplica a RECORRENTE.

Conclusão: vencido na preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, bem como da decadência relativa ao fato gerador ocorrido em 03/1998, rejeito o pedido de diligência e, no mérito, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Tendo em vista que o Relator restou vencido em duas matérias, fui designado para redigir o voto vencedor.

Passo a decidir.

1. Preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo

O ilustre relator, que sucitou a preliminar, cita em seu recurso voluntário julgados do Conselho de Contribuinte em que foi reconhecida a ilegitimidade passiva em casos de lançamento realizado contra empresa incorporada. Todavia, não menciona que, nos casos citados, a nulidade foi reconhecida não pelo simples fato do lançamento tributário em nome de incorporada, mas sim pela possibilidade de prejuízo à defesa

No presente caso, ao contrário, a entidade incorporadora, sucessora e responsável perante o Fisco com relação às obrigações fiscais da antiga empresa, recebeu todas as intimações, tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados, enfim, exerceu plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos.

Neste sentido se manifesta a jurisprudência do CARF:

“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. INDICAÇÃO DA INCORPORADA COMO SUJEITO PASSIVO. VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO APÓS A INCORPORAÇÃO. A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada, devendo aquela (incorporadora) constar do auto de infração na condição de sujeito passivo. No entanto, é válido o auto de infração lavrado após formal encerramento de atividades da incorporada, que contém sua indicação (incorporada) no pólo passivo da obrigação tributária, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa à sucessora. Publicado no D.O.U. nº 230 de 30/11/2007.”(Data da Sessão: 24/05/2007; Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe; Decisão: Acórdão 103-23043)

“PRELIMINAR – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INCORPORAÇÃO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA - A indicação no pólo passivo da obrigação tributária de pessoa jurídica constituída à época dos fatos, após a data da incorporação, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade do lançamento, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa, mormente quando o próprio responsável pela primeira toma ciência do lançamento e subscreve as defesas apresentadas nos autos. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer.”(Data da Sessão: 14/06/2007; Relator: Caio Marcos Cândido; Decisão: Acórdão 101-96215)

“NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE FORMAL – ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO. Não configura erro na identificação do sujeito

passivo quando, embora o lançamento tenha sido formalizado em nome da empresa incorporada, não se evidencie qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da recorrente, representada pelo mesmo funcionário em todas as fases do processo, desde a fiscalização até o julgamento de segunda instância. A irregularidade no preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do lançamento quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”(Data da Sessão: 19/10/2004; Relator Designado: Marcos Vinícius Neder de Lima; Acórdão: CSRF/01-05.113)

A norma do art. 135 do CTN só valida a existência de vício de origem, que macula o lançamento, quando na exigência fiscal figurar pessoa diversa daquela que cometeu a infração, impedindo assim o direito de defesa do contribuinte. Não foi o que aconteceu nos presentes autos..

Ressalte-se, que foi a incorporadora quem tomou ciência de todos os procedimentos fiscais e que apresentou os documentos da incorporada solicitados pelo Auditor Fiscal relativos à incorporada. A incorporadora pode inclusive fornecer os demonstrativos de resultados da incorporada, antes de sua incorporação, o que não seria possível se a contribuinte que apresentou a impugnação fosse uma completa estranha, sem qualquer relação com a fiscalizada.

Dessa forma, não há se falar em ilegitimidade passiva, ante a completa ausência de prejuízo à defesa do contribuinte.

2. Decadência

Manifestei em dezenas de julgamento que pude participar neste Conselho, que em se tratando de fato jurídico-tributário cuja tributação é condicionada a procedimento de ofício da autoridade fiscal, não há que se falar em atividade de lançamento por parte do contribuinte, sujeito a aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 150 do CTN, pelo qual se homologa a atividade, independentemente da natureza do tributo. Se o fiscalizado entende não ser contribuinte do tributo em questão, o lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173, inciso do mesmo Código.

É sabido que o CTN estabelece 3 tipos de lançamento: i) por declaração (art. 147), de ofício (art. 149) e por homologação (art. 150).

Algumas hipóteses de incidência, mormente relativas a infrações à legislação tributária, comportam apenas lançamento de ofício, pois, são absolutamente incompatíveis com a atividade atribuída ao contribuinte no *caput* do art. 150 do CTN: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, (...)”

Ora, para antecipar o pagamento, se devido, é preciso que, antes de mais nada, o contribuinte reconheça a ocorrência de um fato jurídico-tributário passível de incidência de algum tributo. A seguir, determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá determinada alíquota.

Na situação versada nos autos, a contribuinte não fez qualquer apuração do tributo em sua contabilidade, declarando isenta à Receita Federal..

Enfim, o lançamento em comento não se subsume à modalidade tratada no art. 150 CTN (homologação) e sim ao art. 149, inciso I, que dispõe:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine; (...)”

Disso decorre a conclusão que o prazo decadencial deva ser contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN, independentemente da acusação de dolo, fraude ou simulação. Portanto, no presente caso, não há que se falar em decadência.

Ademais, em recentes julgados o STJ têm decidido que não há que falar em homologação quando não forem realizados pagamentos, a exemplo da decisão unânime proferida em 03/08/2006 no Recurso Especial Nº 775.479 - AL (2005/0138696-1), cuja ementa elucida (*verbis*):

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, nas hipóteses em que não ocorre o pagamento antecipado do mesmo pelo contribuinte, impondo o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. Deveras, é assente na doutrina: ‘aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, §4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação :o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ‘cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua

ressurreição no segundo.’(Alberto Xavier, *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, págs. 92 a 94).

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte.

4. In casu, a NFLD foi lavrada em 23.04.1999, referente a fatos geradores ocorridos no período de 1991 a 1994. Desta forma, revela-se inequívoca a impertinência de reforma do aresto que reconheceu a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos entre 1991 e 1993.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido”. (grifei e negritei).

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.

5. Conclusão

Por todo o exposto, no tocante às matérias apreciadas em plenário, voto no sentido de:

- a) Rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo;
- b) Rejeitar a preliminar de decadência.
- c) Rejeitar o pedido de diligência;
- d) No mérito, dar provimento ao recurso, acompanhando o relator.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza