



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

Processo nº 12898.000809/2009-18
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1103-000.830 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2013
Matéria Auto de infração – erro na identificação do sujeito passivo
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARGOLIS HOLDING S.A (sucendida por TELEMAR PARTICIPAÇÕES S.A)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/12/2005

RECURSO DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE.

Sendo a sociedade incorporadora a responsável pelos tributos devidos pela incorporada até a data da sucessão, declara-se, por erro na identificação do sujeito passivo, a nulidade dos autos de infração formalizados em face da pessoa jurídica incorporada, já extinta quando da lavratura, tendo a fiscalização conhecimento de tal fato no curso do procedimento fiscal. Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Aloysio José Percínio da Silva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2013 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 01/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL (fls.382/394), fatos geradores 31/12/04 e 31/12/05, no valor total (principal) de R\$ 3.948.077,67 (três milhões, novecentos e quarenta e oito mil, setenta e sete reais e sessenta e sete centavos), cientificados ao contribuinte em 13/07/09 (fls.383 e 389).

As autuações decorreram da constatação de glosa de “...Despesas financeiras não necessárias, decorrentes de empréstimos contraídos e repassados a empresa interligada, sem qualquer encargo financeiro”. No “Termo de Constatação Fiscal” (fls.380/381), após discorrer sobre as providências adotadas no curso do procedimento fiscal, a fiscalização assim concluiu:

“[...] Dentro do exposto e da documentação apresentada, observa-se que o contrato de compra e venda de ações de emissão de Brasil Telecom Participações S.A. foi complemento do contrato 98.2.345.3.2 de adiantamento para futura subscrição de debêntures de emissão de Techold, tendo em vista que o contribuinte fiscalizado não possuía na época do término do contrato 98.2.345.3.2 recursos suficientes para liquidá-lo. Desta forma o contribuinte fiscalizado utilizou-se dos financiamentos obtidos, com o único objetivo de favorecimento a empresa interligada, conforme constatado através deste relatório e da documentação anexa, sendo portanto desnecessárias suas despesas financeiras relativas ao período fiscalizado.”

A Primeira Turma da DRJ – Rio de Janeiro (RJ) considerou ter havido erro na identificação do sujeito passivo, tendo declarado a nulidade dos lançamentos, conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.941/945):

LANÇAMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. É nulo o auto de infração lavrado contra empresa já extinta por incorporação, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Em razão do valor exonerado, interpôs-se Recurso de Ofício.

Devidamente cientificado do acórdão em 28/05/12 (fl.952), o contribuinte não apresentou Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Considerando o valor exonerado em primeira instância, conhece-se do recurso de ofício (remessa necessária).

Os autos de infração foram lavrados em face de Argolis Holding S.A, pessoa identificada em tais atos como sujeito passivo.

Sem analisar o mérito da questão, a Primeira Turma da DRJ – Rio de Janeiro I (RJ) declarou a nulidade dos lançamentos, valendo-se dos seguintes fundamentos:

“[...] Analisando os autos do processo, constatei, antes de verificar detidamente os fatos que motivaram o lançamento de ofício, que os autos de infração foram lavrados quando a pessoa jurídica já havia sido extinta, por incorporação.

De acordo com as atas de assembléia de fls. 401/404 e 600/603, registradas na junta comercial, a empresa autuada, ARGOLIS HOLDING S/A, foi incorporada pela empresa TELEMAR PARTICIPAÇÕES S.A., em 30 de junho de 2008.

A extinção por incorporação também constava do cadastro do CNPJ e da DIPJ (DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA) relativa ao período 18.04.2008 a 30.06.2008, entregue em 31.07.2008 (fls.934/938).

Contudo, os autos de infração foram lavrados em face da pessoa jurídica incorporada, com ciência em 13.07.2009.

Sobre responsabilidade dos sucessores, assim dispõem o art.132 do Código Tributário Nacional – CTN, e os artigos 207 e 209 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 1999:

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.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 5º):

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

Art. 209. O disposto neste Capítulo aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nele referidos, e aos

constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data (Lei nº 5.172, de 1966, art. 129).

Já o artigo 142 do CTN, abaixo transcrito, determina que a qualificação do autuado é requisito obrigatório, pois o lançamento deve identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Deste modo, estando a pessoa jurídica, em nome da qual foram lavrados os autos de infração, já extinta no momento em que se deu a ciência –13.07.2009, são nulos os lançamentos tributários, por erro material na identificação do sujeito passivo, uma vez que a empresa colocada no pólo passivo não mais existia no mundo jurídico.”

Em tal decisão, portanto, considerou-se que diante da extinção da sociedade incorporada, existente quando da ocorrência dos fatos geradores, a fiscalização deveria ter lavrado os autos de infração contra a incorporadora, responsável tributária, sob pena de nulidade por erro material na identificação do sujeito passivo.

Consta dos autos correspondência datada de **04/09/08**, supostamente encaminhada por Telemar Participações S.A (TPART) à Secretaria da Receita Federal do Brasil em resposta a Termo de Intimação Fiscal, em que esclarece “...*que em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30 de junho de 2008 (cópia anexa), foi aprovada a incorporação, pela TPART, da Argolis Holdings S.A*” (fls.**395/396**). Esta Ata (fls.**398/403**), protocolizada na Junta Comercial, registra que os acionistas da Telemar Participações S.A aprovaram em **30/06/08** o “*Protocolo e Justificação de Incorporação de Argolis Holding S.A*”, ratificaram a contratação de empresa especializada que procedeu à avaliação patrimonial da Argolis Holding S.A, aprovaram os respectivos laudos e a incorporação, bem como autorizaram a Diretoria da Companhia a adotar as providências para a efetivá-la.

Também se verifica resposta ao Termo de Intimação Fiscal de fl.**136**, por meio da qual a Telemar Participações S.A, em **08/12/08**, informou à fiscalização que era a sucessora por incorporação de Argolis Holding S.A (fls.**137/139**).

Na impugnação, buscou-se demonstrar a extinção da Argolis Holding S.A. com base na seguinte documentação:

- Comprovante de Inscrição no CNPJ, com a informação de situação cadastral “*Baixada*”, em “*30/06/08*”, por motivo de “*Incorporação*” (fls.**467 e 761**);
- Ata da Assembléia Geral Extraordinária de Acionistas da Techold Participações S.A, realizada em **18/04/08** (fls.**483/490**), protocolizada em **14/05/08** na Junta Comercial do Estado

do Rio de Janeiro e registro deferido em 15/05/08, em que se aprovou a incorporação da Argolis Participações S.A, a modificação da denominação da companhia para Argolis Holdings S.A, e a autorização para que os diretores implementassem tal alteração societária;

- Protocolo de Justificação e Incorporação de Argolis Participações S.A por Techold Participações S.A (fls. **491/522**);

- Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração de Argolis Holdings S.A realizada em 30/06/08 (fl.**523**), protocolizada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 01/07/08 e registro deferido em 07/07/08, em que se aprovou a assinatura do “*Protocolo e Justificação de Incorporação de Argolis Holdings S.A e de Lexpart Participações S.A por Telemar Participações S.A*”;

- Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração de Telemar Participações S.A realizada em 30/06/08 (fl.**524**), protocolizada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 01/07/08 e registro deferido em 07/07/08, em que se aprovou a assinatura, pela Diretoria da Companhia, do “*Protocolo e Justificação de Incorporação de Argolis Holdings S.A e de Lexpart Participações S.A por Telemar Participações S.A*”; a proposta de incorporação com submissão à Assembleia Geral; e a delegação de poderes à Diretoria para fielmente implementar a execução do referido Protocolo;

- Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Argolis Holdings S.A (fls.**525/565**), realizada em 30/06/08, protocolizada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 01/07/08 e registro deferido em 07/07/08, com as seguintes deliberações: aprovação do Protocolo e Justificação de Incorporação relativamente à incorporação da companhia por Telemar Participações S.A; ratificação da contratação de sociedade de consultoria empresarial para proceder à avaliação do patrimônio líquido da companhia; aprovação do laudo de avaliação; aprovação da incorporação da companhia por Telemar Participações S.A; declaração da extinção da companhia e autorização aos administradores para a prática de todos os atos necessários à efetivação da incorporação;

- Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Telemar Participações S.A (fls.**566/609**), realizada em 30/06/08, protocolizada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 01/07/08 e registro deferido em 07/07/08, com as seguintes deliberações: aprovação do Protocolo e Justificação de Incorporação de Argolis Holdings S.A; ratificação da contratação de sociedade de consultoria empresarial para proceder à avaliação do patrimônio líquido da Argolis Holdings S.A; aprovação do laudo de avaliação; aprovação da incorporação da Argolis Holdings S.A e autorização à Diretoria para adotar todas as providências para a efetivação da incorporação;

- Certidão de Baixa de Inscrição no CNPJ da Argolis Holding S.A, efetivada em 30/06/08, por motivo de incorporação (fl.**760**).

Assim, a Argolis Holding S.A deixou de ter inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica a partir de 30/06/08, por razões de incorporação, conforme cartão de inscrição no CNPJ e Certidão de Baixa.

À luz da legislação vigente, abaixo reproduzida, considera-se a incorporação realmente efetivada naquela data (30/06/08):

Código Civil

Art.1.089. A sociedade anônima rege-se por lei especial, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições deste Código.

.....

*Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, **que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la**, na forma estabelecida para os respectivos tipos.*

Art. 1.117. A deliberação dos sócios da sociedade incorporada deverá aprovar as bases da operação e o projeto de reforma do ato constitutivo.

§ 1º A sociedade que houver de ser incorporada tomará conhecimento desse ato, e, se o aprovar, autorizará os administradores a praticar o necessário à incorporação, inclusive a subscrição em bens pelo valor da diferença que se verificar entre o ativo e o passivo.

§ 2º A deliberação dos sócios da sociedade incorporadora compreenderá a nomeação dos peritos para a avaliação do patrimônio líquido da sociedade, que tenha de ser incorporada.

*Art. 1.118. **Aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio.***

.....

Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A)

Art. 94. Nenhuma companhia poderá funcionar sem que sejam arquivados e publicados seus atos constitutivos.

.....

Art. 224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

.....

Art. 225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

.....

*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 assembléia-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 assembléia-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.**

.....

Art. 234. A certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

.....

Art. 289. As publicações ordenadas pela presente Lei serão feitas no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme o lugar em que esteja situada a sede da companhia, e em outro jornal de grande circulação editado na localidade em que está situada a sede da companhia. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

.....

§ 5º **Todas as publicações ordenadas nesta Lei deverão ser arquivadas no registro do comércio.**

Regulamento de Imposto de Renda – RIR/99

Art.235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §1º).

§1º **Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. (destaquei)**

Confirmada a incorporação, importa à resolução da questão saber se a autuação poderia, após tal evento, ter sido realizada em face da sociedade incorporada, considerada como sujeito passivo pela fiscalização.

Como visto, dispõem o Código Civil (art.1.116) e a Lei nº 6.404/76 (art.227) que com a incorporação uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe(s) sucede em todos os direitos e obrigações.

Por inexistir regra exceptiva, a obrigação tributária, a exemplo das demais contraídas pela incorporada, passa para o patrimônio jurídico da incorporadora.

Outro não é o comando do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Igualmente reza o Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77:

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida; (destaquei)

Tais dispositivos são apontados como fundamentos do art.207, III, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99, que dispõe em igual sentido.

Considerando tais normas tributárias, não há qualquer irregularidade na lavratura de auto de infração em que a sociedade incorporadora ocupe o polo passivo da relação jurídica como sujeito passivo (indireto), constando necessariamente da fundamentação a exposição de que a obrigação tributária refere-se a fatos ocorridos antes da incorporação. Com isso, perfeita estará a identificação do sujeito passivo, diante da extinção regular da incorporada antes da lavratura do auto de infração.

Em outra situação, como a dos autos, em que a relação jurídica foi formada originariamente com o contribuinte (sujeito passivo direto), após sua regular extinção, há quem sustente que tal fato não conduziria necessariamente à nulidade do lançamento, como se verá em seguida. À luz dos dispositivos normativos acima, a responsabilidade tributária da incorporadora deslocar-se-ia para o momento da exigência do cumprimento da obrigação tributária, precisamente quando da cobrança. Tal complexidade ficaria a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria da Fazenda Nacional, em etapa posterior à estabilização da relação jurídico-tributária no âmbito administrativo.

Apesar de na impugnação terem sido mencionadas várias decisões administrativas proferidas pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuinte, a questão parece não estar pacificada. Os acórdãos, abaixo, por exemplo, confirmaram autuações realizadas em face da incorporada:

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. (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº CSRF/01-05.113, de 19/10/04, Redator Designado Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima)

“(…) ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO, RESPONSABILIDADE NA SUCESSÃO, NULIDADE. Não vicia de nulidade o lançamento por configurado erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal na hipótese em que o Auto de Infração tenha sido formalizado em nome da incorporada, se a incorporadora era controladora integral da autuada por ocasião da sucessão, que ocorreu no decorrer do procedimento fiscal (...). (CARF, 1ª SJ, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1103-00.366, de 14/12/10, Rel. Cons. Gervásio Nicolau Recktenvald)

“(…) ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO — Apesar de o lançamento tributário corresponder a uma atividade administrativa que guarda elevados rigores formais, não se pode perder de vista seu caráter instrumental. Os rigores formais devem ser analisados sob prisma teleológico, vale dizer, em razão da sua finalidade. São prescritos com o fito de garantir o amplo direito de defesa e o contraditório. Desse modo, se tais garantias não foram violadas por eventuais erros ou omissões, não há que se declarar nulidade do ato. É o caso do lançamento promovido em face de pessoa jurídica já extinta por incorporação, uma vez cientificada a incorporadora (...).” (CARF, 1ª SJ, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1201-00.199, de 10/12/09, Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

“ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO — INEXISTÊNCIA - A indicação da pessoa jurídica constituída à época dos fatos, com a ciência do lançamento para a sua responsável sucessora, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer (...).” (1ª CC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-94.717, de 20/10/04, Redator Designado Cons. Mário Junqueira Franco Júnior)

“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada. 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 (...).” (1ª CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-22.201, de 07/12/05, Redator Designado Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

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. (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23.043, de 24/05/07, Redator Designado Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO DE OFÍCIO - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE NA SUCESSÃO - Não configura erro na eleição do sujeito passivo da obrigação principal, suscitado de ofício pelo julgador singular, a hipótese em que, embora formalizado em nome da incorporada, o instrumento de constituição do crédito tributário menciona, expressamente, a pessoa jurídica incorporadora, a qual sucede a primeira, nos termos do artigo 132, do CTN. Recurso de ofício a que se dá provimento. (1º CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-13.732, de 21/02/02, Rel. Cons. Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega)

Da leitura de tais ementas, percebe-se que alguns fatores conferiram validade aos lançamentos: garantia à incorporadora dos direitos à ampla defesa e contraditório; ser a incorporadora a controladora integral da incorporada por ocasião da sucessão; a prevalência do caráter instrumental do lançamento; ciência do lançamento pela sucessora; e menção expressa no auto de infração da incorporadora.

Com mais vagar, merecem análise duas decisões, dada a similitude das hipóteses fáticas com as do caso sob exame e os colegiados dos quais emanaram.

A **primeira**, proferida, pela Primeira Turma da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais¹, para quem não teria havido “...erro na aplicação da norma de incidência do tributo, mas apenas falha na exteriorização do ato de lançamento”. Na oportunidade, decidiu-se que “...a atipicidade do ato não conduz necessariamente ao pronunciamento de sua nulidade”. *In verbis*:

“[...] Se o ato defeituoso alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia. Nessa linha, a nulidade não deve ser declarada em todos os casos em que o julgador se defronta com vício formal no ato de

lançamento, só nos casos em que está configurado prejuízo às partes ou ao sistema processual.”

A exemplo do caso tratado no presente processo, a sociedade incorporadora apresentou impugnação ao lançamento realizado contra a incorporada, pertencente ao mesmo grupos societário, sendo o representante legal a mesma pessoa física que no decorrer do procedimento fiscal tratou com a fiscalização em nome da incorporada. Vejamos o respectivo voto condutor, *in verbis*:

“[...] verifica-se que não houve qualquer descontinuidade no exercício do direito de defesa da recorrente. O mesmo funcionário graduado da empresa, ocupando cargo de gerência, participou de todas as fases do processo, desde a fiscalização até o julgamento de segunda instância. As duas empresas pertencem ao mesmo grupo societário e, pelas evidências dos autos, têm o mesmo gerente de contabilidade. A recorrente, em que pese ter alegado preterição do seu direito de defesa, apresentou a impugnação dentro do prazo legal e defendeu-se plenamente. Não vislumbro, portanto, qualquer prejuízo a parte que enseje a declaração de nulidade do lançamento.”

Porém, nota-se que naquele caso, ao contrário do que ocorreu na situação fática sob exame, o agente fazendário mencionou a incorporação do contribuinte ao encerrar a ação fiscal, tendo inclusive identificado a sociedade incorporadora, conforme informa o respectivo relatório do acórdão, na parte em que se reporta às alegações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

“[...] Admite que a fiscalização errou, pois estava ciente da incorporação à data da lavratura do auto de infração, como se verifica do Termo de Encerramento, pois deveria ter lançado o tributo contra a sucessora e não contra a sucedida. No referido termo, apesar de apontar como contribuinte a empresa incorporada, o fiscal autuante declara que a General Electric do Nordeste S/A incorreu em obrigações tributárias, mas que foi incorporada pela General Electric do Brasil S/A. No Termo que constitui o auto de infração está identificada a incorporadora. Ela compareceu no processo administrativo, apresentando os recursos cabíveis, não sofrendo prejuízo algum no exercício do seu direito de defesa.”

Tal fato sucessório foi levado em consideração para se concluir pela inexistência de cerceamento a direito de defesa. Vejamos:

“[...] Primeiro, verifica-se que referida sucessão está descrita no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 198) que é parte integrante do auto de infração conforme descrito no próprio texto desse ato. Dessa forma, no conjunto de termos e demonstrativos que compõe a autuação, a sucessão estava perfeitamente descrita e o Sr Paulo de Amorim Salgado, Gerente de Contabilidade da recorrente, tomou ciência desse fato, tanto que apresentou impugnação dentro do prazo legal. Nessa peça impugnatória, defende-se plenamente a recorrente General Eletric do Brasil S/A da exigência de crédito tributário descrita no lançamento. Importante constatar, nesse passo, que o Gerente

Sr. Paulo Amorim Salgado aparece representando às fls 77 a empresa controladora General Eletric do Brasil S/A em correspondência enviada a Secretaria da Receita Federal em 10/09/94, data anterior a lavratura do lançamento.”

A **segunda** decisão a merecer especial análise, por ter sido proferida por esta Terceira Turma Ordinária em passado recente, com a participação da maioria dos componentes atuais, informa que a manutenção do lançamento realizado em face da incorporada apoiou-se em dois fundamentos, um deles decorrente de fato semelhante constatado neste processo: a incorporadora deter 100% das ações da incorporada quando do evento societário. *In verbis*:

“[...] Quanto ao pedido de nulidade da autuação por ilegitimidade passiva do autuado, apresentado originariamente no recurso voluntário (fl. 249), este também não pode prosperar, por duas razões: (a) pela decisão judicial que confirmou tal débito em favor da União; b) por não ter havido qualquer prejuízo em vista do pretendido erro na identificação do sujeito passivo, pois a empresa indicada no auto de infração como sujeito passivo, isto é, a Campos Eliseos Participações S/A, na época de sua extinção por incorporação era subsidiária integral da incorporadora, a a CCF Brasil Commodities — Participações e Corretora de Mercadorias e Futuros Ltda.

No que tange ao primeiro argumento, resta evidente que não cabe, nesta instância administrativa, decisão de nulidade do lançamento, pois o débito da recorrente foi confirmado judicialmente, tendo a decisão transitada em julgado. Nesse contexto, nos termos do art. 485 do CPC, a decisão judicial em tela somente poderia ser anulada por ação rescisória, proposta perante o Poder Judiciário.

No concernente ao segundo argumento, inicialmente, cabe reconhecer que efetivamente a empresa nominada no Auto de Infração teve sua incorporação registrada na Junta Comercial no decorrer do procedimento fiscal, isto é, em 01/08/1995 (fl.181), pois a ação fiscal iniciou em 30.03.1995 e foi encerrada em 08/02/1996 (fl.66). Entretanto, a equivocada indicação da sujeição passiva não trouxe qualquer prejuízo à defesa, pois: (a) o lançamento apenas formalizou o débito que a empresa havia calculado, para evitar a decadência, uma vez que ele estava sendo discutido judicialmente desde muito antes de instaurado o procedimento fiscal, com fundamento em pretensas inconstitucionalidades do tributo; (b) a empresa que incorporou a Campos Eliseos Representações S/A, denominada CCF Brasil Commodities Participações e Corretora de Mercadorias e Futuros Ltda., era controladora da empresa Campos Eliseos, da qual detinha 100% das ações.”

Apesar de tais decisões, sustenta-se neste voto, com base em fundamentos expostos a seguir, que a análise da regularidade do lançamento quanto ao polo passivo da relação jurídico-tributária deve, *concessa vênia*, ser sopesada quando da sua prática.

Com a incorporação, a sociedade incorporada deixa de existir juridicamente, deixa de ter personalidade jurídica, passando suas obrigações, inclusive no plano das relações

jurídicas **materiais**, à incorporadora. Não é outro o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), exposto nas seguintes decisões:

“PROCESSUAL CIVIL. PROCEDÊNCIA DE AÇÃO POSSESSÓRIA NA QUAL SE ORDENA A DERRUBADA DE MURO, SOB PENA DE MULTA DIÁRIA. DESNECESSIDADE DE PROCESSO AUTÔNOMO DE EXECUÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE FAZER. ÔNUS DA PROVA DO CUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL QUE RECAI SOBRE O TURBADOR DA POSSE. VALOR DA MULTA DIÁRIA (“ASTREINTE”) QUE SE MOSTRA RAZOÁVEL. (...) A incorporação extingue a personalidade da pessoa incorporada, mas não seus direitos e obrigações. No plano das relações jurídicas de direito material, a incorporadora passa a figurar como devedora, substituindo a posição que antes era ocupada pela pessoa jurídica incorporada (...)”. (Terceira Turma, RESP nº 1022038, DJE 22/10/09, Rel. Min. Nancy Andrighi)

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. EMPRESA INCORPORADORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULOS DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS, DAS CONTRIBUIÇÕES DAS EMPRESAS INCORPORADAS. POSSIBILIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO. (...) “A incorporação é a operação pela qual uma sociedade absorve outra, que desaparece. A sociedade incorporada deixa de operar, sendo sucedida a direitos e obrigações pela incorporadora” (Direito Societário, Marlon Tomazette). 3. Se a empresa não mais existe, responde por suas obrigações e direitos a empresa incorporadora (...)” (Primeira Turma, RESP nº 645.455, DJ 09/05/05, Rel. Min. José Delgado).

PROCESSO CIVIL. REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. SUCESSÃO EM DIREITOS E OBRIGAÇÕES. ART. 227, § 3º, LEI N. 6.404/76. NECESSIDADE DE REGULARIZAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. ENUNCIADO SUMULAR N. 115/STJ. PRECEDENTE. RECURSO NÃO CONHECIDO. I - A incorporação de uma empresa por outra extingue a incorporada, nos termos do art. 227, § 3º, da Lei das Sociedades Anônimas, tornando irregular a representação processual. II - Na linha da jurisprudência desta Corte, não se admite a regularização da representação processual na instância especial. (Quarta Turma, RESP nº 394379, DJ 19/12/03, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira).

Nos termos dos artigos 121, II, do CTN², c/c art.132 do mesmo código, a obrigação principal, no caso, de pagar tributos devidos pela incorporada, passa, por força de lei, para a incorporadora. Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do CTN, ao tratar da sujeição passiva indireta, afirmava que na modalidade Transferência por Sucessão, “...a

² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: (...) II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original”³.

Com a incorporação, a sociedade incorporada deixa *per si* de exercer direitos e de contrair obrigações⁴. Lembra Luciano Amaro⁵ que no caso de responsabilidade por sucessão há modificação subjetiva do polo passivo da obrigação:

“A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou ao seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, p.ex.).

.....

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido.” (destaquei)

A Lei das Sociedades Anônimas, ao tratar da dissolução de sociedade, dispôs que a *“A companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação”* (art.207).

Nesse contexto, vale lembrar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (art.110 do CTN).

A previsão constante da Lei das S.A (art.227) e do Código Civil (art.1.116), no sentido de que a incorporadora sucederá a incorporada em todos os direitos, mas também impondo-lhe o cumprimento de obrigações, resguarda o interesse dos credores, vez que o patrimônio da incorporada verte-se para o da incorporadora. Ainda que esta seja controladora integral daquela, os patrimônios das entidades não se confundem.

Ao comentar o art.126 do CTN⁶, Eurico Marcos Diniz de Santi afirma que para figurar no polo passivo exige tal dispositivo apenas a personalidade jurídica⁷.

³ Compêndio de legislação tributária. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.93.

⁴ Na incorporação, há integração de uma pessoa em outra, desaparecendo a pessoa absorvida (Venosa, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.305).

⁵ Direito tributário brasileiro. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, pp.285 e 302.

⁶ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

Em matéria tributária, para que se exija determinada dívida, mister que o lançamento também esteja regular em seu aspecto subjetivo, ou seja, quanto aos atores da relação jurídica. De acordo com o art.142 do CTN, trata-se de exigência inerente à sua própria formação, substancial portanto, que diz respeito ao plano da validade do ato, não da eficácia:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Daí a crítica cabível àquela decisão da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando entendeu tratar-se de um vício formal no ato de lançamento.

Em notas ao Decreto nº 70.235/72, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil⁸, disponibiliza informação de que a ilegitimidade passiva implicaria em nulidade do lançamento, distinta da nulidade por vício formal:

“[...] NULIDADE DE ATOS E TERMOS: Além dos casos de nulidade elencados nos incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há outros que decorrem, entre outros diplomas, do Código Tributário Nacional:

a) nulidade do lançamento por vício formal (art. 173 do CTN): haverá vício de forma sempre que, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo, foi preterida alguma formalidade essencial ou o ato efetivado não o tenha sido na forma legalmente prevista (exemplo: segundo exame, em relação a um mesmo exercício fiscal, sem ordem escrita da autoridade fiscal competente - ver Acórdão CSRF/01-0.538, de 23/05/1985);

b) nulidade por ilegitimidade passiva (art. 142 do CTN): o erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento (“o equívoco quanto à indicação do sujeito passivo acarreta a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser argüida” - Acórdão 1.º CC - n.º 101-71.342/80) [...]”

Ainda que a sociedade incorporada, considerando a data da ocorrência dos fatos geradores, seja o sujeito passivo direto (contribuinte), não mais existia juridicamente quando da formação da relação jurídico-tributária. Fatos supervenientes, como o exercício da plena defesa pela incorporadora durante o processo administrativo tributário, ou mesmo o

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

⁷ Lançamento tributário. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.170.

⁸

controle societário integral da incorporada pela incorporadora, não têm o condão de validá-la. Como dito alhures, o momento da avaliação é o da formação do ato.

Estando o Fisco ciente de que a obrigação tributária, com o evento incorporação, passou a ser de responsabilidade da incorporadora (sujeito passivo indireto), em face desta deveria ter formalizado o lançamento, pessoa dotada de personalidade jurídica, obrigada legalmente ao pagamento do tributo.

Deixando de existir a incorporada, não subsiste, por consequência, a sua responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Diferentemente do art.132 do CTN, o artigo 133, por exemplo, ainda situado na Seção II do Capítulo V, reservada à “Responsabilidade dos Sucessores”, previu a manutenção da responsabilidade do sujeito passivo direto em determinadas situações. Vejamos:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

.....

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Ao tratar da Responsabilidade de Terceiros (Seção III do Capítulo V), o legislador igualmente manteve o contribuinte no polo passivo da relação jurídica e estabeleceu responsabilidades solidárias:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Recentemente, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em outro contexto, é verdade, que na hipótese de sucessão empresarial o sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. A **responsabilidade tributária do sucessor** abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) 2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. **O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional".** Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701) (...)” (Primeira Seção, RESP nº 923012, DJE 24/06/10, Rel. Min. Luiz Fux)*

A antiga Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão posterior àquela anteriormente mencionada, apesar de não tratar de sucessão empresarial por incorporação, mas de dissolução, **decidiu por unanimidade que ao Fisco era vedado formular lançamento em que constasse como sujeito passivo sociedade já extinta.** Assim como no presente caso, constava dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil a baixa no CNPJ. Vejamos a ementa e alguns excertos do acórdão CSRF/01-05.352, de 08/12/05, de relatoria do Cons. José Henrique Longo:

Ementa

LANÇAMENTO — PESSOA JURÍDICA EXTINTA — LIQUIDAÇÃO — O artigo 121 estabelece que o sujeito passivo é

quem estiver obrigado ao pagamento do tributo, que pode ser o contribuinte ou o responsável indicado na lei. A pessoa jurídica subsiste até o final de sua liquidação, de modo que não é possível promover lançamento (formalização da relação jurídico tributária) contra uma pessoa extinta pois ela é inexistente no mundo jurídico. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO — PESSOA JURÍDICA EXTINTA — É inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica extinta, bem como a transferência do pólo passivo da relação jurídica tributária no curso do processo administrativo a um dos sócios da empresa sem o devido processo legal para identificar o responsável conforme previsto no Código Civil e no Código Tributário Nacional (arts. 128 a 135), abrindo a possibilidade do direito à ampla defesa e ao contraditório. (destaquei)

Voto

.....

Assim, do ponto de vista civil, a pessoa jurídica existe apenas até sua liquidação, sendo que a partir de então respondem por suas dívidas o sócio até o montante recebido na partilha, e o liquidante por perdas e danos em face da liquidação irregular.

Fica evidente que, se é o sócio ou o liquidante que respondem por dívida da pessoa jurídica extinta, não é contra esta que as medidas de credores —inclusive a Fazenda Nacional — serão impetradas.

*No tocante às normas previstas no Código Tributário Nacional, o art.121 prevê genericamente que poderão constar do pólo passivo da relação jurídico tributária tanto o contribuinte quanto o responsável; e especificamente: que o **‘sujeito passivo da obrigação é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo’**. Isso, desde logo, oferece suporte para afirmar que não é obrigatório constar na relação jurídica aquela pessoa que praticou o ato descrito como hipótese legal de incidência (fato gerador), e que deve ser identificado como sujeito passivo quem estiver obrigado ao pagamento.*

Por outras palavras, somente deve constar da relação para exigência do tributo a pessoa que estiver obrigada ao pagamento, que pode ser o contribuinte ou o responsável.

.....

Isto é, se a empresa que foi liquidada era uma sociedade de pessoas (e isto deve estar devidamente demonstrado como pressuposto do lançamento), os responsáveis são os sócios, e, com base no art. 121, II, eles — e somente eles — devem constar na relação jurídica da exigência tributária.

De qualquer modo, não podia a autoridade administrativa formular o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, fazendo constar como sujeito passivo uma empresa extinta, já que a mesma subsistiu somente até o final da liquidação, data anterior ao lançamento. A partir de então, não possuía

personalidade jurídica e não poderia figurar como sujeito passivo de relação jurídico-tributária.

*Mesmo que o disposto no art. 1110 [Código Civil] estabeleça acerca da exigência — o que poderia levar à suposição de que apenas a execução seria em nome dos sócios — **deve-se indicar desde logo quem ocupa o posto de sujeito passivo da obrigação tributária**, assim como o sujeito ativo e o objeto da obrigação. Veja o que diz Paulo de Barros Carvalho [Curso de Direito Tributário, capit XII6.d]:*

‘Para externar a pretensão do sujeito ativo e a necessidade de satisfação da dívida, por parte do sujeito passivo, é que adquire sentido a lavratura do ato de lançamento tributário. Nesse mister, não bastaria consignar o motivo da prática do ato, mas expressar, com decisão e segurança, o conteúdo da exigência que, especificamente, o devedor haverá de cumprir. Ora, a esta última indicação se prende o requisito fundamental que consiste em identificar o sujeito passivo da relação jurídico tributária, com o propósito de tornar possível a pretensão do crédito devidamente formalizado.’

.....

Desse modo, vejo como nulo o lançamento formalizado contra uma pessoa jurídica extinta por dissolução total com distrato devidamente registrado e seu CNPJ encerrado antes do lançamento, pois com isso se afronta o disposto no art. 121 do CTN, principalmente em situação em que não há sucessão automática por terceiro (sócio, administrador, liquidante, etc.).” (destaquei)

Apesar de distinta a causa da extinção da pessoa jurídica contra qual foi realizado o lançamento, a conclusão da Primeira Turma da CSRF naquele caso pode ser aproveitada, especificamente quanto à impossibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária pessoa desprovida de personalidade jurídica, lastreada em respeitável doutrina.

Mais recentemente, ao se debruçar também sobre um caso distinto de incorporação, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais definiu por unanimidade:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA JÁ EXTINTA QUANDO DA AUTUAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. *Conforme a jurisprudência majoritária, é nulo o lançamento feito contra pessoa jurídica extinta quando a autuação. (Acórdão nº 9101-001.188, de 14/09/2012, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann)*

Dispôs o respectivo voto condutor:

*“[...] Com efeito, a jurisprudência administrativa tem decidido, em sua ampla maioria, no sentido de que a lavratura do auto de infração contra pessoa jurídica que já se encontrava extinta **macula-o de nulidade, sobretudo tendo em vista que o***

lançamento que fosse perpetrado contra os sócios responsáveis demandaria pontos outros de abordagem que não foram tratados no auto de infração em análise.

.....

Com efeito, configura erro insanável do lançamento colocar-se no seu pólo passivo pessoa jurídica que já se encontrava extinta quando da autuação”

No mesmo sentido das decisões administrativas mencionadas na impugnação (acórdãos nºs 203-09.965, 107-05.687, 103-21.223, 107-06.655 e 101-93.587), a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção também decidiu por unanimidade pela necessidade de a fiscalização identificar a sociedade incorporadora como sujeito passivo, na condição de responsável tributário, na hipótese de lançamento realizado após a incorporação:

NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADORA. Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporadora, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada como sujeito passivo na condição de responsável tributário. Portanto, é inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica regularmente extinta por incorporação à data da ciência do lançamento. (Acórdão nº 1401-00.359, de 11/11/10, Rel. Cons. Alexandre Antônio Alkmim Teixeira)

Como na hipótese dos autos, a sociedade incorporadora já havia sido extinta quando do lançamento, inclusive com a formalização da baixa da inscrição no CNPJ, como restou consignado no acórdão:

“[...] Também é possível constatar elementos que evidenciam tal operação (a incorporação) a partir da leitura dos extratos juntados às fls. 396/399, que registram a baixa da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica autuada, em 24/11/2006, como decorrência da sua sucessão pela incorporadora (IMBP Indústria e Comércio Ltda - CNPJ 04.847.613/0001-10).

Firmadas as premissas acima, tem-se que, no momento em que a empresa autuada foi supostamente cientificada dos lançamentos (em 29/10/2008), ela não mais existia no mundo jurídico em face da noticiada incorporação ocorrida antes do lançamento de ofício.

Em outras palavras, a incorporação determinou a extinção da pessoa jurídica autuada, e, por tal razão, equivocou-se a autoridade lançadora ao materializar o crédito tributário contra empresa não mais existente.

Desta feita, comprovado nos autos que a autuada fora extinta (por incorporação) em data anterior à lavratura dos autos de infração, tem-se por inarredável a conclusão de que são nulos os lançamentos efetuados, por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.”

Maria Teresa Martinez López⁹, apesar de reconhecer haver decisões administrativas em que, a depender da situação, tenta-se aproveitar o ato administrativo, sustenta que deve ser cancelado o lançamento realizado contra a sociedade incorporada já extinta, cabendo à fiscalização apurar “...desde o início, a ocorrência de alteração da pessoa jurídica, fusão ou incorporação, fato este que poderá ser comprovado por meio de intimação do contribuinte ou pela juntada de todos os últimos documentos societários”.

A crítica a este entendimento repousa em se impor tal ônus à fiscalização em todas as auditorias. Assim, não há como concordar com a autora, caso a autoridade fiscal seja induzida a erro no curso do procedimento fiscal por contribuinte que, por exemplo, tenha respondido a todas as intimações fiscais sem comunicar a incorporação, não constando dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil a baixa da inscrição do CNPJ (providência a cargo do contribuinte). Em tal hipótese o lançamento deve prevalecer em face da caracterizada falta de boa-fé do fiscalizado, mormente se a pessoa física que tenha dialogado com a fiscalização durante o procedimento fiscal tiver ligação com a incorporadora.

Ao tratar detalhadamente da responsabilidade tributária no caso de cisão, a hoje Conselheira da Primeira Turma Ordinária desta Primeira Câmara, Edeli Pereira Bessa¹⁰, afirmou que o lançamento decorrente de fatos geradores anteriores à cisão deve ser formalizado contra todas as pessoas jurídicas beneficiadas com o patrimônio vertido, inclusive em face da cindida, **se não houver sido extinta em razão do evento**:

“Por todo o exposto, é possível concluir que, ao menos no âmbito federal, há lei tributária atribuindo responsabilidade às sociedades beneficiadas com patrimônio vertido em razão da cisão, nos seguintes termos [art.5º do Decreto nº 1.598/77]:

.....

Observe-se que o legislador foi pragmático, nada especificando quanto à sucessão no pólo passivo das obrigações tributárias, na medida em que estabeleceu a solidariedade entre a cindida e/ou as sociedades beneficiadas com o patrimônio vertido. Assim, eventual lançamento de tributo não recolhido e não declarado, cujo fato gerador ocorreu antes da cisão, é formalizado conjuntamente em face de todas as pessoas jurídicas beneficiadas com o patrimônio vertido, bem como da cindida, caso ela não tenha sido extinta em razão do evento.”

Reitere-se que apesar de a defesa administrativa ter sido realizada pela incorporadora, que à época da incorporação detinha 100% das ações da incorporada, as personalidades jurídicas das sociedades não se confundem. Ademais, a verificação da sujeição passiva precede à apresentação de defesa administrativa.

⁹ A responsabilidade tributária da pessoa jurídica alterada: fusão - incorporação e transformação - art.132 do CTN - casos de não-sucessão das multas - créditos declarados - ilegitimidade passiva. In Responsabilidade tributária. coord. Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007, p.76.

¹⁰ Sucessão e responsabilidade tributária na cisão. In Responsabilidade tributária. coord. Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007, p.95.

Fixando-se a premissa de que não se trata de mero erro formal, como visto em momento anterior, a apresentação de defesa de mérito, que também tenha veiculado em preliminar impugnação contra a sujeição passiva, não é passível de convalidação¹¹:

“[...] A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há, entretanto, uma exceção. É o caso da ‘motivação’ de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com o foi é razão bastante para sua convalidação. Deveras, em tal caso, a providência tomada ex vi legis não poderia ser outra”.

O reconhecimento da higidez dos lançamentos, pelo simples fato de a defesa ter sido realizada pela incorporadora, significaria por vias transversas retificar, aperfeiçoar o lançamento, o que é vedado em sede de julgamento. Situação distinta põe-se quando a incorporação é posterior à lavratura do auto de infração, sendo a cobrança legitimamente direcionada para a sociedade incorporadora.

Acrescente-se que não haveria problema se a fiscalização houvesse no encerramento da ação fiscal fixado a responsabilidade da incorporadora, mesmo indicando como sujeito passivo a incorporada. Tal acusação estaria devidamente formalizada, contra a qual poderia o sujeito passivo indireto apresentar contrarrazões.

Sendo a correta identificação do sujeito passivo uma exigência substancial do art.142 do CTN, constituindo-se em pressuposto essencial de validade de formação da relação jurídico-tributária, não se sustentam os lançamentos, impondo-se a declaração de nulidade, conforme reconhecido em primeira instância:

“[...] estando a pessoa jurídica, em nome da qual foram lavrados os autos de infração, já extinta no momento em que se deu a ciência –13.07.2009, são nulos os lançamentos tributários, por erro material na identificação do sujeito passivo, uma vez que a empresa colocada no pólo passivo não mais existia no mundo jurídico.”

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

¹¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 453-454.

Processo nº 12898.000809/2009-18
Acórdão n.º **1103-000.830**

S1-C1T3
Fl. 983

CÓPIA