



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 12898.002185/2009-65
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1201-005.135 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente VITÓRIA PARTICIPAÇÕES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA POR INCORPORAÇÃO. TRANSMISSÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. SUCESSÃO DE DIREITOS E DEVERES ENTRE INCORPORADA E INCORPORADOR POR DETERMINAÇÃO LEGAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO INSANÁVEL.

A incorporação representa evento societário cujo efeito é a extinção da companhia incorporada/sucedida, resultando para a pessoa jurídica incorporadora/successora a responsabilidade pelos tributos devidos pela incorporada/sucedida até então.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra da inadequada atribuição de sujeição passiva a quem não faz parte da relação jurídica evidenciada pelo fisco, seja por não ter realizado a hipótese de incidência normativa, seja em decorrência da transmissão da sujeição passiva oriunda de evento societário a que a lei atribua efeitos jurídicos inafastáveis.

O erro de atribuição de sujeição passiva macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercitar sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal.

O erro de lançamento oriundo de inadequação de atribuição de sujeição passiva não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da

lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior (relator), que negava provimento ao recurso. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2005, com multa de ofício de 150%. A ciência ocorreu em 26.11.2009.

2. As infrações apuradas pela fiscalização foram compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL com inobservância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, em decorrência de situação especial de cisão total, conforme elencado pela fiscalização no auto de infração (fls. 64 e 70):

Compensação indevida de prejuízo fiscal, apurado com base no Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais-SAPLI (fls. 25 a 39), tendo em vista a **inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido**, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, em decorrência de procedimento de revisão interna da DIPJ/2005, **referente a situação especial de cisão total, relativa ao período de 01/01/2005 a 23/05/2005**, apresentada pela empresa incorporada Vertex Participações S.A, CNPJ n.º. 31.135.387/0001-17, quando de sua cisão total.

A empresa Vitoria Participações S.A., na condição de sucessora por incorporação da empresa Vertex Participações S.A., foi intimada para esclarecer tal ocorrência, através do Termo de Intimação Fiscal (fls. 44 a 47), deixando de atender ao mesmo.

3. Em sede de impugnação a Recorrente alegou erro na identificação do sujeito passivo; permissão para compensação integral realizada no caso de extinção de pessoa jurídica, conforme jurisprudência administrativa; e, por fim, exigência indevida da multa de ofício, por contrariar o art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (art. 207 do Regulamento de Imposto de Renda, de 1999 (RIR/1999)).

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada. É válido o auto de infração lavrado após formal encerramento de atividades contra a empresa incorporada, desde que sejam assegurados o devido processo legal e a ampla defesa à sucessora.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (IRPJ) E DE BASES DE CÁLCULOS NEGATIVAS (CSLL). LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL E DO LUCRO LÍQUIDO. EMPRESA INCORPORADA.

Para determinação das bases de cálculos do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Ainda que a empresa tenha sido incorporada, inexistente amparo legal para utilização plena do saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculos negativos acumulados, sem observância do limite de trinta por cento.

MULTA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA.
CONTROLE DO CAPITAL PELA EMPRESA INCORPORADORA.

Nas infrações apuradas na empresa incorporada por sua controladora, após o ato de incorporação, aplica-se a multa de ofício, pois incorre o desconhecimento, pelo sucessor, dos atos praticados pelo sucedido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Cientificada da decisão de primeira instância, em 15.12.2010, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 13.01.2011 em que reitera os argumentos aviados em primeira instância e acrescenta outros nos seguintes termos:

Preliminar de nulidade

i) erro na identificação do sujeito passivo em razão de o auto de infração ter sido lavrado em nome de Vitória Participações S.A, incorporada por São Teófilo Representação e Participações S.A., quando o correto seria em nome desta;

Mérito

ii) em razão de a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poder compensar prejuízos fiscais da sucedida, por disposição expressa no art. 33 do Decreto-lei n.º 2341, de 1987, não pode ser negado o direito à compensação integral de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da incorporada, caso contrário, haverá perda desses direitos, o que não se coaduna com as normas jurídicas extraídas da interpretação sistemática, histórica e teleológica dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065, de 1995;

iii) não cabimento da multa de ofício em razão de o art. 132 do CTN prescrever que a pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra ser responsável somente pelos tributos devidos pela sucedida até a data do respectivo ato e não pelas penalidades;

iv) não incidência de juros de mora sobre multas de ofício, pois a lei prescreve a aplicação desse encargo somente sobre as multas isoladas.

6. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator , Relator.

7. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

8. Cinge-se a controvérsia, na essência, a verificar se as compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, no caso de incorporação deve observar o limite legal

de 30% do lucro líquido ajustado.

Preliminar de nulidade do lançamento

9. Alega a Recorrente erro na identificação do sujeito passivo em razão de o auto de infração ter sido lavrado em nome de Vitória Participações S.A, a qual, na data da ciência já havia sido incorporada por São Teófilo Representação e Participações S.A..

10. Pois bem. Na incorporação a pessoa jurídica incorporadora absorve todo acervo patrimonial ativo e passivo da incorporada, nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, e assume todos os direitos e obrigações. O patrimônio da incorporada passa a confundir-se com o patrimônio da incorporadora. Com efeito, mediante responsabilidade por sucessão, conforme art. 132 do CTN, a incorporadora assume a responsabilidade pelo pagamento integral dos tributos devidos pela incorporada até a data da operação.

11. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte"¹.

12. No caso de erro na identificação do sujeito passivo, o efeito comprometedor do direito de defesa do contribuinte afeta a possibilidade de recurso administrativo, adesão a programas de parcelamentos, ajuizamento de ações antiexacionais (ação declaratória, mandado de segurança, ação anulatória), depósito judicial do montante integral. Enfim, resta comprometido, sob as mais variadas matizes, o direito de exercer o contraditório e a ampla defesa.

13. No caso em análise, a Recorrente foi intimada diversas vezes a apresentar documentos à fiscalização, dentre eles o contrato social e não o fez. Posteriormente, o responsável legal da incorporada foi intimado a prestar informações e também não o fez. Por fim, a ciência dos autos de infração ocorreu em nome da incorporadora, embora figurasse no autos de infração o nome da incorporada. Veja-se a cronologia dos fatos.:

i) **05.2005**: cisão total da Vertex Participações S.A, com inobservância do limite de 30% para compensação do IRPJ e CSLL, e posterior incorporação por Vitória Participações S.A (e-fls. 42; 49);

ii) **06.06.2009** e **28.08.2009**: Vitória Participações S.A, sucessora da Vertex Participações S.A, foi intimada a apresentar contrato/estatuto social e alterações, porém manteve-se silente (e-fls. 50-53):

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em decorrência de procedimento de revisão da DIPJ 2006, referente ao ano calendário de 2005, [...], **foram constatadas divergências nas compensações do prejuízo fiscal e da Contribuição Social, na DIPJ/PJ apresentada durante o ano de 2005 pela empresa incorporada Vertex Participações S.A., CNPJ 31.135.387/0001-17, quando de sua cisão total.**

Ante o exposto, fica o sujeito passivo [...] INTIMADO, no prazo de 10 (dez) dias, a contar da data de ciência desta Intimação, a:

- prestar, por escrito, os esclarecimentos necessários quanto as ocorrências mencionadas, juntamente com documentação comprobatória hábil e idônea;

- **apresentar Contrato/Estatuto Social e suas alterações até a presente data:**

- apresentar Livro Diário, Demonstrações Financeiras e Livro de Apuração do Lucro Real. (Grifo nosso)

iii) **19.11.2009:** Vitória Participações S.A, na pessoa de seu responsável legal, foi novamente intimada nos termos abaixo e manteve-se inerte (e-fls. 60-61):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil [...]lavrei o presente Termo, INTIMANDO a empresa acima identificada [VITÓRIA PARTICIPAÇÕES S.A], que não foi localizada no domicílio fiscal declarado a SRFB, na pessoa de seu responsável legal, Sr. **MAURO AGONILHA**, [...] para que o mesmo compareça pessoalmente para tomar ciência e/ou prestar esclarecimentos referente a citada empresa e relativo ao ano-calendário de 2005, nesta Divisão de Fiscalização [...](Grifo nosso)

iv) **26.11.2009:** ciência pessoal dos autos de infração mediante **procuração outorgada por São Teófilo Representação e Participações S.A, sucessora por incorporação de Vitória Participações S.A** (e-fls. 62-74). Nesta data, juntamente com a procuração, a Recorrente (São Teófilo) apresentou ata de assembleia geral extraordinária, realizada em 20.09.2005, com aprovação do “Protocolo e Justificação de Incorporação” relativo à incorporação de Vitória Participações S.A, subsidiária integral, da Cia São Teófilo.

iv.i) Mauro Agonilha, o qual fora intimado em 19.11.2009 na condição de responsável legal de Vitória Participações perante a Receita Federal, conforme visto acima, figurava em 2005 como sócio-diretor da Cia. São Teófilo (fls. 92, 95).

14. Os fatos acima demonstram que o contribuinte São Teófilo tinha total conhecimento dos fatos que lhe foram imputados em relação à incorporada Vitória Participações, sua subsidiária integral. Fato reforçado pela ciência do representante legal da incorporada o qual era sócio-diretor da incorporadora, bem como pela ciência do auto de infração pela própria incorporadora.

15. Ademais, a infração imputada encontra-se devidamente descrita no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos autos de infração, e as defesas apresentadas mostram que a Recorrente entendeu perfeitamente a acusação que lhe é feita. Portanto, não se vislumbra, *in*

casu, qualquer prejuízo que acarrete cerceamento do direito de defesa ou algo semelhante a atrair a nulidade.

16. Nesses termos, rejeito a preliminar de nulidade.

Limite de 30% (trava) para compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL na incorporação

17. Postula a Recorrente, em síntese, compensação integral do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa no balanço de encerramento da pessoa jurídica por ela incorporada (Vertex) em razão de sua extinção por incorporação, “*pois, caso contrário, haverá perda desses direitos, o que não se coaduna com as normas jurídicas extraídas da interpretação sistemática, histórica e teleológica dos art. 15 e 16 da Lei n. 9065/95*”.

18. Vejamos.

19. Via de regra, na incorporação, fusão e cisão, a pessoa jurídica resultante do evento societário sucede a pessoa jurídica extinta em todos os seus direitos e obrigações, ressalvada a proporcionalidade no caso de cisão parcial, conforme determina a Lei nº 6.404, de 1976:

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. [...]

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. [...]

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. [...]

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

20. *In casu*, de acordo com o mandamento legal acima tudo levaria a crer que a pessoa jurídica incorporadora, a ora Recorrente, teria direito aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL da pessoa jurídica incorporada. Entretanto, o Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, veda, expressamente, a compensação de prejuízos fiscais da sucedida.

DECRETO-LEI Nº 2.341, DE 29 DE JUNHO DE 1987.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por **incorporação**, fusão ou cisão **não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida**.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. (Grifo nosso)

21. Vedada a transferência desses prejuízos para a incorporadora, resta saber se seria permitido à incorporada em sua última apuração compensar integralmente esses prejuízos, ou seja, se em razão do evento societário estaria a incorporada autorizada a não obedecer ao limite

de 30%.

22. A meu ver não é possível. Explico.

23. Inicialmente, uma rápida evolução da legislação da compensação de prejuízos fiscais.

24. Desde 1947, a legislação assenta que a pessoa jurídica *poderá* compensar eventuais prejuízos de acordo com os parâmetros elencados pelo legislador. De acordo com a Lei n.º 154, de 1947, o prejuízo inicialmente submetia-se a um limite temporal de três exercícios e poderia ser total ou parcial. Veja-se:

Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947

Art 10. O **prejuízo** verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, **poderá** se deduzido, **para compensação total ou parcial**, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo único. Decorridos os **três exercícios**, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado. (Grifo nosso)

25. Posteriormente, o Decreto n.º 1.598, de 1977, estabeleceu um limite temporal de quatro anos para a compensação do prejuízo; período em que a compensação do prejuízo também poderia ser integral ou parcial, ou seja, a critério do contribuinte, pois não havia limite quantitativo. Posteriormente, esse limite temporal foi excluído pela Lei n.º 8.383, de 1991. Entretanto, logo em seguida, nos termos da Lei n.º 8.541, de 1992, o limite temporal de quatro anos foi restabelecido.

DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.

Art 64 - A pessoa jurídica **poderá compensar o prejuízo** apurado em um período-base com o lucro real determinado nos **quatro períodos-base subseqüentes**. [...]

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte. [...]

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo. (Grifo nosso)

LEI Nº 8.383, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1991.

Art. 38. [...] § 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês **poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes**. (Grifo nosso)

LEI Nº 8.541, DE 23 DE DEZEMBRO DE 1992.

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 **poderão** ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até **quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração**. (Grifo nosso)

26. Em 1995, com o advento da Lei n.º 8.981, o limite temporal foi novamente elidido, porém, limitou-se a compensação do prejuízo fiscal de períodos anteriores a 30% do lucro líquido ajustado.

LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995.

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, **poderá** ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

27. Em seguida, ainda no ano de 1995, a Lei nº 9.065 manteve os limites da Lei nº 8.981, pacificando a matéria em termos de disposição legislativa.

LEI Nº 9.065, DE 20 DE JUNHO DE 1995.

Art. 15. O **prejuízo fiscal** apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, **poderá** ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o **limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado**. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014) [...]

Art. 16. **A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa**, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o **limite máximo de redução de trinta por cento**, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito

[...]

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

28. Verifica-se, pois, que o legislador em vários momentos estabeleceu limites tanto quantitativo quanto temporal para a compensação dos prejuízos.

29. Ao analisar os limites impostos à compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, nos autos do Recurso Extraordinário, com repercussão geral, nº 591.340/SP, de 27.06.2019, entendeu o Supremo Tribunal Federal tratar-se de “*técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos*” a qual “*não ofende nenhum princípio constitucional regente do sistema Tributário Nacional*”, conforme ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995,

relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional.

2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual *É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.*

30. Embora o julgado acima não tenha analisado a questão da compensação de prejuízo fiscal/base calculo negativa no caso de extinção de pessoa jurídica (fusão, cisão, incorporação) é possível extrair trechos do julgado acima que permitem elucidar a matéria.

31. Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso², não há um direito fundamental à compensação do prejuízo, nesse sentido, deve ser reconhecido ao legislador *“uma maior margem de conformação legislativa, eventualmente chamada uma maior margem de discricionariedade”*. É dizer, o legislador tem liberdade para impor limites a tais compensações, tal qual aconteceu ao longo dos anos.

Não entendo que haja um direito fundamental à compensação de prejuízo. Posso até achar que é bom, posso achar que o legislador deve regular, mas não entendo que se trate de um direito fundamental. **Por não entender que se trata de um direito fundamental, acredito que se deva reconhecer ao legislador uma maior margem de conformação legislativa, eventualmente chamada uma maior margem de discricionariedade.** Portanto, não vejo, neste caso, uma violação a nenhum princípio constitucional. Posso achar melhor, posso achar pior, posso achar mais conveniente ou menos conveniente, mas não entendo, sinceramente, que se esteja violando um direito fundamental do contribuinte aqui, que me anime a sobrepor a minha própria valoração à que foi feita pelo legislador ordinário. (Grifo nosso)

32. Para o Ministro Alexandre Moraes³, cujo voto divergente sagrou-se vencedor, no regime capitalista, a questão de lucro e prejuízo é uma questão de contingência negocial do dia a dia, e a compensação do prejuízo figura como uma benesse ao contribuinte.

33. Segundo Moraes, a Constituição não impõe a compensação de prejuízo fiscal ou base negativa, mas permite tal compensação, limitada a 30%, trata-se de uma faculdade legal. *“Esse limite poderia ser 20%, poderia ser 40% ou esse limite poderia não existir. Não há a obrigatoriedade, num país de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos; não há aqui uma cláusula pétrea: a garantia de sobrevivência de empresas ineficientes, empresas que não conseguiram, por qualquer que seja o motivo, não conseguiram sobreviver ao mundo mercado”*.

34. Por fim, assenta que a trava dos 30% não desrespeita a Constituição, tampouco afasta os conceitos de renda e lucro, resultados positivos, pelo contrário, estipula um auxílio ao contribuinte, porque não há um direito adquirido a deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não se pagar o imposto. *“Esse sistema de compensação de prejuízos fiscais anteriores é uma alavanca empresarial financeira não muito comum em todos os sistemas capitalistas”*.

² Voto vista do Ministro Luís Roberto Barroso, RE 591.340, p. 540.

³ Voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, RE 591.340, p. 524-524.

No regime capitalista, a questão de lucro e prejuízo é uma questão de contingência negocial do dia a dia. O que os governos legislativos fazem, até como apoio a empresas, principalmente a micro e pequenas empresas, é editar normas que auxiliem o empreendedorismo; mas não há um direito adquirido para isso. Uma dessas normas, um desses sistemas de normas é exatamente o sistema de compensação de prejuízos fiscais. Para que se alavanque a empresa - isso foi bem salientado pelo eminente Ministro Marco Aurélio, Relator - para que se possibilite, principalmente nos primeiros anos de vida da empresa ou em períodos de crise financeira, para que se possibilite a manutenção da empresa com geração de emprego, geração de renda, o que se prevê são mecanismos de compensação de prejuízos. Esse mecanismo, em especial, esse mecanismo de compensação de prejuízo fiscal, possibilita que se deduza dos prejuízos fiscais, imposto de renda sobre a pessoa jurídica e da base de cálculo negativa, deduzam-se do lucro líquido esses prejuízos fiscais, mas no limite de 30%. Esse limite poderia ser 20%, poderia ser 40% ou esse limite poderia não existir. Não há a obrigatoriedade, num país de sistema de livre concorrência, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos; não há aqui uma cláusula pétreia: a garantia de sobrevivência de empresas ineficientes, empresas que não conseguiram, por qualquer que seja o motivo, não conseguiram sobreviver ao mundo mercado.

[...]

No meu ponto de vista, a **Constituição não impõe, permite uma faculdade legal** - a discricionariedade do Congresso Nacional, desde que respeitados os princípios do Sistema Tributário Nacional, os quais efetivamente foram respeitados, e essa série de precedentes assim os demonstra - **de compensabilidade fiscal. Aqui, é uma benesse ao contribuinte que poderia ser maior, menor ou nem existir**. Porém, esses 30% não ferem, a meu ver, nenhum dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional.

Senhor Presidente, rejeito os argumentos de que essa trava, essa limitação fiscal, acaba desrespeitando a Constituição, afastando conceitos de renda e lucro, resultados positivos. Pelo contrário, essa trava, ou a existência desses 30%, estipula um auxílio ao contribuinte, porque não há - e isso foi muito discutido no precedente citado - um direito adquirido a deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não se pagar o imposto. Não existe isso. Mas, ocorrendo no mesmo ano financeiro, você pagará por aquilo que lucrou. Se houve prejuízo, não haverá o pagamento. Esse sistema de compensação de prejuízos fiscais anteriores é uma alavanca empresarial financeira não muito comum em todos os sistemas capitalistas. (Grifo nosso)

35. Pois bem. Como se vê, segundo entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal e base negativa é uma “*benesse ao contribuinte que poderia ser maior, menor ou nem existir*”, o que confere ao legislador liberdade para impor limites a essas compensações, uma vez que Constituição não impõe, mas permite essa faculdade legal.

36. Observe-se que em outra oportunidade o STF também já se manifestou nos autos do RE 344.994, de 2009, no sentido de que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Trata-se de instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. **O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado.** Ausência de direito adquirido

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE n.º 344994, DJe 28/08/2009, Relator Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Eros Grau).

37. Nessa linha, caso o limite de compensação fosse 20%, 40% ou até mesmo não existisse, ainda sim, segundo o STF, seria válido, pois, além de não existir direito adquirido à compensação, não há obrigatoriedade da previsão de compensação de prejuízos no país em que vigora o sistema de livre concorrência.

38. Observe-se que o legislador quando entendeu pertinente permitiu a compensação integral de prejuízo fiscal/base negativa da CSLL, tal qual na concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX⁴ e para os produtores rurais⁵. Por outro lado, manteve-se silente em relação à compensação na extinção da pessoa jurídica. Tem-se na hipótese o silêncio eloquente, ou seja, a não previsão voluntária por parte do legislador.

39. Nesse mesmo sentido tem decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...] **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO. LIMITE.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social de períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro fiscal apurado no período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acima deste limite, ainda que seja no período em que se der a extinção da pessoa jurídica. (Acórdão CARF n.º 9101-003.025, de 09.08.2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

⁴ Lei n.º 8.981, de 1995. Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

⁵ Lei n.º 8.023, de 1990. Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um. Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão CARF n.º 9101-003.256, de 05.12.2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

[...]

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30%.

Aplica-se o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado (trava dos 30%) à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acumulados, ainda que ocorra encerramento de atividades, ou qualquer outro evento de reorganização societária. (Acórdão CARF n.º 9101-003.807, de 02.10.2018)

40. Ante o exposto, nego provimento em relação à matéria.

Multa de ofício na sucessão e juros sobre multa

41. Sustenta ainda a Recorrente, não cabimento da multa de ofício em razão de o art. 132 do CTN prescrever que a pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra ser responsável somente pelos tributos devidos pela sucedida até a data do respectivo ato e não pelas penalidades; bem como, a não incidência de juros de mora sobre multas de ofício, ao argumento de que a legislação de regência prescreve a aplicação desse encargo somente sobre as multas isoladas.

42. Nos termos do art. 132 do CTN, “*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*”.

43. Restar saber se o termo “tributo”, na espécie, significa somente o principal ou refere-se a crédito tributário, o que engloba a multa de ofício. A matéria foi pacificada pelo STJ nos autos do Resp sob o rito do 543-C do CPC (recursos repetitivos), no sentido de que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou de ofício. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS[...]

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**) (RE n.º 923.012, Dje 24/06/2010, Relator Min. Luiz Fux) (Grifos do original)

44. Nesse mesmo sentido a Súmulas n.º 554 do STJ e 113 do Carf:

Súmula STJ n.º 554: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, **mas também as multas moratórias ou punitivas** referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. (Primeira Seção, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Súmula CARF n.º 113: A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, **as multas moratórias ou punitivas**, desde que **seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão**, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018. (Grifos nosso).

45. Quanto à incidência de juros de mora sobre multas de ofício, a matéria também já está pacificada nos termos do Súmula Carf n.º 108. Veja-se:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-

003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017;
9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

46. Nesses termos, também nego provimento em relação à matéria.

Conclusão

47. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Redator Designado.

Durante a sessão de julgamento do feito em análise, divergi do voto do ilustre Conselheiro Relator no que pertine à nulidade do auto de infração, por entender que o lançamento é ato administrativo vinculado, submetido ao princípio da estrita legalidade, não sendo possível validar autuação que padeça de regularidade quanto à adequada identificação do sujeito passivo, como se vê no presente caso.

Com efeito, observa-se dos autos processuais que a administração tributária tinha conhecimento pleno de que a companhia ora autuada (Vitória Participações S.A.) deixou de existir em 2005, porquanto ter sido incorporada por pessoa jurídica diversa, com registro de suas alterações societárias perante os órgãos públicos competentes, inclusive, nas repartições fazendárias, conquanto o lançamento tenha ocorrido em 2009.

É dizer: considerando o evento societário que *extinguiu* a empresa autuada (Vitória Participações S.A.), ante sua *incorporação* pela empresa sucessora (São Teófilo Representação e Participações S.A.), vê-se que a autoridade administrativa equivocou-se ao pretender realizar o lançamento tributário em face de sociedade que não mais existia no momento da lavratura do auto de infração, que ocorreu após 4 longos anos após sua extinção, indicando incorretamente o sujeito passivo por sucessão de empresas.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra da inadequada indicação do contribuinte, porquanto a sujeição passiva é elemento essencial da relação jurídica tributária e o desatendimento da norma que impõe sua correta identificação é causa de nulidade material, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina

o dever de correta indicação e qualificação do autuado, conforme expressamente exige o art. 10, I, do Decreto nº 70.235/72.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra da inadequada atribuição de sujeição passiva a quem não faz parte da relação jurídica evidenciada pelo fisco, seja por não ter realizado a hipótese de incidência normativa, seja em decorrência da transmissão da sujeição passiva oriunda de evento societário a que a lei atribua efeitos jurídicos inafastáveis.

Com efeito, a incorporação representa evento societário cujo efeito é a extinção da companhia incorporada/sucedida, conforme expressamente dispõe a Lei das Sociedades Anônimas⁶, resultando para a pessoa jurídica que incorpore outra (companhia incorporadora/sucessora) a responsabilidade pelos tributos devidos, até à data do ato, pela pessoa jurídica de direito privado incorporada/sucedida, nos termos do Código Tributário Nacional⁷.

Em tais circunstâncias, conforme leciona a melhor doutrina, “*a incorporada, como resultado da operação, tem seu patrimônio por inteiro integrado à incorporadora, **que a sucede a título universal***”⁸ (grifou-se), ou seja, todos os direitos e obrigações são compulsoriamente sucedidos à companhia incorporadora, inclusive no que pertine às obrigações tributárias, cuja transmissão ocorre não pela vontade das partes, mas por expressa determinação legal, a qual transmuda a sujeição passiva originária da companhia incorporada, que deixa de existir no momento da sucessão societária. Por isso mesmo, “*a ‘absorvedora’, ou incorporadora, sucederá a absorvida (incorporada) e recepcionará todas as relações ativas e passivas outrora de titularidade da sociedade extinta. (...) Ressalta-se que, nas três situações, sociedades ‘morrem’ (e se fulminam personalidades jurídicas), mas os patrimônios são preservados e absorvidos, nos termos da LSA*”⁹.

Não se diga que a consequência da incorporação de empresas residiria unicamente na esfera dos haveres, pois a Lei das Sociedades Anônimas claramente disciplina que “*a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, **que lhes sucede em todos os direitos e obrigações***” (art. 227), de forma que as obrigações tributárias que têm como sujeito passivo a companhia sucedida são transmitidas à sociedade sucessora.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar o crédito tributário objeto desta análise em face da companhia sucedida, que deixou de existir 4 anos antes da lavratura do auto de infração, com baixa de seu CNPJ, protocolo de eventos societários na junta comercial e registro de alterações contratuais perante o fisco federal.

⁶ Lei nº 6.404/76: Art. 219. Extingue-se a companhia:
(...)

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

⁷ 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.

⁸ CAMPINHO, Sérgio [... et al.]. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS COMENTADA. _____ Fábio Ulhôa Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 1221.

⁹ CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de [et al.]. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS COMENTADA. _____ Fábio Ulhôa Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 1222.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro de sujeição passiva macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (“*pas de nullité sans grief*”), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação de atribuição de sujeição passiva não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de atribuição inadequada da sujeição passiva tributária.

No caso dos autos, observe-se que o auto de infração foi lançado em 2009 contra a empresa sucedida, extinta no ano de 2005, a qual teve maculado o direito de defesa pela razão

lógica de sequer existir à época do lançamento e não poder apresentar documentos, realizar atos processuais, controverter matérias, etc. Se à incorporada foi submetido o lançamento e a lei determina que as obrigações foram sucedidas pela empresa incorporadora, tem-se que não se trata de mero erro procedimental, mas manifesto e insanável equívoco no critério interpretativo de atribuição da sujeição passiva tributária perpetrado pelo agente administrativo, o qual deixou de aplicar a lei de forma adequada e justa, consubstanciando, pois, nulidade material.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”*¹⁰.

Penso que o erro na atribuição da sujeição passiva macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN, tal como expressamente conclui a própria administração tributária na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 8/2013, em que consigna que *“o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN”*.

Aliás, registre-se que a doutrina trata majoritariamente a sujeição passiva como elemento material – e não meramente formal – da relação jurídica tributária e como parte essencial do lançamento¹¹, mas colho da lição de James Marins argumentos que fortalecem a linha argumentativa que revela a natureza material da sujeição passiva tributária para a válida constituição do crédito tributário:

O lançamento tributário, denominado de *liquidación* na doutrina espanhola, *determinación*, na doutrina argentina e de *ascertamento* na italiana, é ato administrativo de **aplicação da norma tributária material**. Entre nós, consagrou-se o seguinte conceito, cunhado por Paulo de Barros Carvalho: “Lançamento é o ato administrativo, de categoria simples, modificativo ou assecuratório e vinculado, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, **se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente**, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

Eurico de Santi qualifica o lançamento como *ato-norma administrativo* com estrutura hipotético-condicional que opera de modo a **associar o evento concreto de relevância tributária ao resultado jurídico esperado**.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

¹¹ Cite-se: XAVIER, Alberto. DO LANÇAMENTO, TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO. Rio de Janeiro: Forense, 1998; CARVALHO, Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997; MACHADO, Hugo de Brito. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 24ª ed. Malheiros: São Paulo, 2004; BORGES, José Solto Maior. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Rio de Janeiro: Forense, 1981; dentre outros.

Nos termos do CTN, o lançamento, enquanto principal ato administrativo tributário, corresponde à função *vinculada e obrigatória*, competindo à autoridade administrativa verificar a ocorrência do evento imponible, procedente a descrição do conceito do fato e enquadrando-o no conceito da norma jurídica tributária de modo a extrair suas consequências jurídicas que conduzam à determinação do montante da obrigação tributária e da **individualização dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica**.¹² (negritou-se)

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional¹³ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou im procedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (precisão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no conseqüente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do conseqüente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”*¹⁴.

Registre-se que o entendimento ora manifestado se alinha com outros precedentes do CARF, merecendo destaque os recentes acórdãos abaixo transcritos:

Acórdão nº 2402-007.704 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 9 de outubro de 2019 - LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. A extinção da pessoa jurídica e o cancelamento de sua inscrição no CNPJ tornam inábil lançamento sobrevivendo a tais atos, por evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Acórdão nº 1301-004.444 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 11 de março de 2020 - SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO. Se a pessoa jurídica é extinta por incorporação, o sujeito passivo de eventual obrigação tributária decorrente de lançamento de ofício deve ser a incorporadora, adotando-se no lançamento,

¹² MARINS, James. DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. 13ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2020, p. 204/205.

¹³ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

¹⁴ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

em regra, a opção de tributação utilizada pela sucessora. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. ERRO INSANÁVEL. O erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. Inteligência da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 08/2013.

Acórdão n.º 2401003.555 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 17 de julho de 2014 - ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA REQUISITO BÁSICO DE FORMAÇÃO DO ATO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN. EMPRESA INCORPORADA. LANÇAMENTO DEVE SER FEITO NA INCORPORADORA NULIDADE FRENTE A INCORRETA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO Ocorrendo sucessão, o AIOP será lavrado em nome do sucessor, identificando-se a seguir o antecessor ou os antecessores, se houver débito relativo ao tempo destes, registrandose no relatório fiscal a forma como se deu a sucessão (fusão, incorporação ou transformação, dentre outros). É claro o Manual que nos casos de empresa incorporada o lançamento deve ser feito na incorporadora, considerando que essa passa a ser a responsável direta pelas obrigações assumidas. A Assembléia Geral realizada em dezembro de 2007 deixa claro não apenas a incorporação, como a extinção da empresa TVA, razão pela qual não encontro fundamento para o lançamento em nome da incorporada, mesmo que no cadastro a situação encontrase SUSPENSA. Recurso Voluntário Provido.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADORA. PREJUDICALIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO. 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. Nulidade reconhecida. Consequente cancelamento do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal. Recurso Voluntário Provido. Recurso de Ofício prejudicado. (1401-001.190, julg. 07/05/2014). NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO — EMPRESA INCORPORADA - A empresa citada no lançamento extinguiu-se por incorporação pela empresa sucessora em 2001. O lançamento efetuado em 2004 deveria terse dirigido à empresa sucessora, padecendo de nulidade por erro na identificação da empresa extinta por incorporação como sujeito passivo. (1302-001.913, julg. 05/07/2016).

Acórdão n.º 1101000.681 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 15 de março de 2012. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADA. Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporador, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada com 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. Nulidade reconhecida. Consequente cancelamento do Auto de Infração. Recurso voluntário provido. Exonerado crédito tributário.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NULIDADE CONFIGURADA POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA PELA INCORPORADA. Extinguindo-se a incorporada, responde a incorporador, na qualidade de sucessora, pelos tributos devidos pela sucedida, fato que impõe seja aquela identificada com 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. Nulidade reconhecida. Consequente cancelamento do Auto de Infração. Recurso voluntário provido. (1101-000.681, julg. 15/03/2012).

Por fim, aplica-se a inteligência da Súmula CARF n.º 112, que estatui: *É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.* É verdade que a súmula trata de extinção de pessoa jurídica por causa diversa (liquidação voluntária) da que versa os autos (incorporação de pessoas jurídicas), porém, não vejo como afastar a nulidade do auto de infração em reconhecimento ao erro da sujeição passiva, porquanto não faria sentido validar o equívoco praticado pela administração tributária, pois as consequências, a meu sentir, são idênticas.

Peço vênias ao i. Conselheiro Relator para divergir do entendimento por ele manifestado em seu voto, pois concebo ser inequívoca a nulidade do lançamento tributário em análise.

DISPOSITIVO

Ante ao exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque