

PROCESSO - A. I. N° 130610.0013/20-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0078-01/21-VD
ORIGEM - DAT/METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/03/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0041-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. O pedido de baixa de inscrição ocorreu em 27.12.2019, sem qualquer comunicação de incorporação. O próprio recorrente prova à fl. 37 que a alteração contratual arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, em 07.01.2020, logo todos os fatos geradores foram praticados ainda pela empresa aqui autuada antes de ser efetivada a incorporação. Assim, se os fatos geradores ocorressem após 07 de janeiro de 2020, em princípio o auto deveria ter sido lançado contra a empresa sucessora e não contra a sucedida, e o que o tema 1.049 do STJ faz é a ressalva de que nestes casos, tendo havido informação ao fisco, o auto seria nulo, ressalvado o fato do fisco não ter essa informação. Ora, o que se depreende é que não tendo o fisco esta informação, pois o contribuinte não prova em nenhum momento que informou, ainda que os fatos geradores ocorressem após janeiro de 2020, o fisco estaria respaldado pela validade do lançamento, e assim não há nenhuma restrição a partir da exegese do Tema 1049 de que os fatos geradores tendo sido praticados pela empresa sucedida, tivessem que ser lançados contra a sucessora, que juridicamente não praticou tais operações, conforme provam os DACTE emitidos pela ATLAS TRANSPORTES. Ou seja, o lançamento é um ato jurídico perfeito à luz do art. 132 do CTN. Anula-se a Decisão recorrida. Remeta-se os autos à 1ª Instância para julgamento das razões de mérito não apreciadas. Recurso **PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto em face do Acórdão nº 0078-01/21, da 1ª JJF deste CONSEF, que julgou Nulo o Auto de Infração lavrado em 30/07/2020, que formaliza o lançamento de ICMS no valor total histórico de R\$202.169,02, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS: *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário.*

Sendo o auto impugnado às fls. 34/49 e a informação fiscal prestada às fls. 51/56, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu, pela NULIDADE:

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, por ilegitimidade passiva - ausência de identificação correta do sujeito passivo.

Alega o impugnante, que o Auto de Infração foi lavrado em 30/07/2020, contra a Empresa de Transportes Atlas Ltda., contudo, nesta data já havia sido realizada a baixa da inscrição do CNPJ, em 27/12/2019.

Diz que o CNPJ foi devidamente baixado, em face à Empresa de Transportes Atlas Ltda. ter sido incorporada

pela FL BRASIL HOLDING, LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA., conforme alteração de seu Contrato Social (Doc. 01), arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Afirma que referida movimentação societária sempre foi de pleno conhecimento do Fisco da Bahia, que, inclusive, registrou-se na descrição dos fatos do Auto de Infração.

Por certo que a alegação defensiva de que a movimentação societária sempre foi de pleno conhecimento do Fisco da Bahia, que inclusive, registrou-se na descrição dos fatos do Auto de Infração, não se apresenta suficiente para comprovar a movimentação societária alegada, haja vista que apenas foi consignado no campo "Descrição dos Fatos", do Auto de Infração, "Baixa de inscrição", inexistindo qualquer registro de se tratar de pedido de baixa decorrente de sucessão por incorporação, conforme aduzido pelo impugnante.

Isso porque, o pedido de baixa formulado por um Contribuinte, pode decorrer de diversas causas como, por exemplo, o pedido de baixa por encerramento das atividades da empresa e não apenas por sucessão.

Vale registrar, que em face à inexistência nos autos da comprovação de que o pedido de baixa decorreria de transferência de responsabilidade por sucessão/incorporação, aventou-se a possibilidade de conversão do feito em diligência, para juntada dos elementos comprobatórios da movimentação societária aduzida pelo impugnante. Isto porque, conforme firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o negócio jurídico que resulta na extinção da pessoa jurídica por incorporação empresarial apenas surte seus efeitos na esfera tributária depois da comunicação ao Fisco, considerando que somente após a comunicação é que a administração tributária tomará conhecimento da modificação do sujeito passivo e, desse modo, poderá realizar os novos lançamentos contra a empresa incorporadora/sucessora e exigir dela os créditos tributários (Tema 1049).

Entretanto, como o ilustre patrono do Contribuinte, ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões, alegou que a 2ª Junta de Julgamento Fiscal ao julgar o Auto de Infração nº 130610.0012/20-9, lavrado pelos mesmos autuantes e contra a mesma empresa, decidiu nos termos do Acórdão JF nº. 0034-02/21, pela nulidade da autuação por ilegitimidade passiva, pude constatar no brilhante voto da lavra do ilustre Julgador/Relator Valtércio Serpa, que este consignou, que em verificação ao cadastro do autuado perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio do sistema INC, comprovou que em 15/01/2020, data anterior a da fiscalização e autuação, a situação cadastral passou a ser de "baixada", sendo indicado o motivo da situação como "incorporação".

Saliento que no intuito de apenas confirmar o referido registro, os membros desta Junta de Julgamento Fiscal também fizeram uma consulta no sistema INC, restando comprovado que, de fato, consta o registro de baixada por incorporação.

Assim sendo, afastada qualquer dúvida quanto à comunicação ao Fisco da sucessão por incorporação realizada, constato que, efetivamente, assiste razão ao impugnante no tocante à nulidade arguida por ilegitimidade passiva, haja vista que nos termos do artigo 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 fusionada, transformadas ou incorporadas.

No presente caso, a empresa que figurou no polo passivo da autuação foi a Empresa de Transportes Atlas Ltda., que foi incorporada pela FL BRASIL HOLDING, LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA., sendo certo que a transferência de responsabilidade por sucessão/incorporação implica em que a sucessora assume todos os direitos e obrigações da sucedida, decorrendo daí a transferência de responsabilidade para a incorporadora.

Nos termos do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7629/99, o Auto de Infração deve conter entre outras exigências, a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do sujeito passivo; o dia, a hora e o local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta; o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato: a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela; a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, o total do débito levantado, requisitos estes observados na autuação.

Entretanto, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado em 30/07/2020, momento em que a incorporação já houvera ocorrido, significando dizer que, como a Empresa de Transporte Atlas Ltda., em razão da sucessão, já se encontrava extinta, a responsabilidade que era sua na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, foi transferida para a empresa incorporadora FL BRASIL HOLDING, LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA., sendo esta última, que deveria ter figurado no polo passivo da autuação.

Relevante consignar, que se encontra pacificado no Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento de que, na incorporação, uma sociedade empresarial engloba a outra, fazendo com que o ativo e o passivo da incorporada passem a integrar o patrimônio da incorporadora e aquela deixe de possuir existência. A incorporação caracteriza-se pela absorção total do patrimônio da incorporada pela incorporadora (direitos e obrigações), bem como pela extinção da personalidade jurídica da incorporada.

Assim sendo, no presente caso, de fato, deveria ter figurado no polo passivo da autuação a empresa sucessora,

no caso, a empresa FL BRASIL HOLDING, LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA., e não a empresa sucedida, conforme a autuação.

Diante disso, acolho a nulidade arguida por ilegitimidade passiva.

Recomendo à autoridade competente, que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

A JJF, recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Às fls. 79/84 o contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso de Ofício, onde além de sustentar a manutenção da Decisão recorrida, à fl. 85 pede que **na remota hipótese de ser reformada a decisão em Recurso de Ofício, pugna desde logo pelo retorno dos autos à instância a quo para novo julgamento, evitando-se assim a supressão de instância, uma vez que não foram apreciadas as razões de mérito.**

Na assentada de julgamento do dia 22.10.2021, o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, para emissão de parecer jurídico, já que na sessão discutiu-se a possibilidade da empresa sucessora responder legalmente pela empresa sucedida, que foi autuada.

Às fls. 111/19 o Dr. José Augusto Martins Junior, após discorrer de forma detalhada sobre as questões jurídicas envolvidas, ponderou que **caso a incorporação não seja oportunamente comunicada é de se considerar válido o lançamento contra a empresa sucedida por incorporação**, não havendo necessidade de se efetuar modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de se permitir que a incorporadora se beneficie de sua própria omissão e que essa foi a tese esposada no Recurso Repetitivo 1049.

Observa-se no parecer, que o autuado teve seu pedido de baixa perante a Receita Federal em 27.12.2019, restando formalizada a sucessão empresarial por incorporação. No entanto, consoante disposto no art. 29 do RICMS a baixa de inscrição deveria ser feita também à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Observa-se nos autos que o autuante tinha conhecimento do pedido da baixa do contribuinte na Receita Federal antes do lançamento, conforme se verifica na ordem de serviço de fl. 07.

Entretanto verifica-se que **não existia no documento administrativo de autorização da fiscalização qualquer indicação do motivo da baixa, especificamente de um ato sucessório empresarial**, não havendo como existir qualquer obstáculo ao lançamento, tendo em vista os fatos geradores se referirem a momento anterior a incorporação.

Que reforça a inexistência de qualquer vedação a fiscalização nas hipóteses de baixa empresarial, sendo apenas um ato relativo a informações do cadastro de contribuintes do Estado, conforme exposto no art. 195 do CTN.

Que não resta dúvida que o autuante tinha conhecimento da baixa, mas não possuía a informação fiscal plena da sucessão empresarial por incorporação impondo-se o lançamento com possível redirecionamento contra a empresa incorporadora e se mostra evidente que teve pleno conhecimento da lide, exercendo na sua inteireza o ônus defensivo.

Após trazer diversos julgamentos na esfera judicial acerca do tema, conclui que entende incorreta a decisão de piso no que tange a nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva, devendo ser reconhecido e provido o Recurso de Ofício, restabelecendo o item do procedimento com a devida retificação do “rosto” do Auto de Infração, reabrindo-se o prazo recursal.

Em pauta suplementar foi discutido o pedido da PGE quanto à retificação do “rosto” do Auto de Infração, contudo foi negado o prosseguimento em diligência para cumprimento por se concluir ser impossível à administração cumprir tal intento, seja por falta de previsão legal, seja por falta de condição técnica para emissão de nova folha de “rosto”, no caso, a página inicial do Auto de

Infração que identifica o infrator.

VOTO

O Recurso de Ofício decorre de Nulidade por ilegitimidade passiva, em razão do fato de que na data do lançamento, 30/07/2020, referente aos fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016, a empresa autuada já havia sido incorporada a uma outra.

A impugnação, conforme fl. 36 pediu nulidade por ilegitimidade passiva, pois houve pedido de baixa de inscrição em 27.12.2019, tendo havido incorporação à FL BRASIL HOLDING, LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA, conforme alteração do contrato social.

De início devo explicar que o pedido da procuradoria se revelou inviável, pois o sistema emissor de Auto de Infração SEAI, ao emitir o auto, imprime um número de identificação, no caso deste, verifica-se no alto à esquerda de todas as páginas do auto (ID 282.663).

Assim é que, após a lavratura e antes do registro do auto no sistema da SEFAZ, se o autuante constata um erro, ainda que seja para uma correção gramatical de um texto, por menor que seja, mesmo acrescentando um ponto ou vírgula, o sistema já altera a identificação como sendo de um novo auto, e no momento do registro, é solicitado que se digite o número identificador, de forma a se preservar a segurança do sistema e do próprio lançamento, para se assegurar que o Auto de Infração não venha a ser substituído e qualquer dúvida acerca disto, basta se verificar o número do processo e o que se encontra registrado na SEFAZ.

Além disso, uma modificação do sujeito passivo no próprio lançamento, além de conduzir a um número diferente do registro original do auto, e passando pelo crivo deste órgão, teria implicações quanto a eventual nulidade suscitada em instância judicial, colocando em risco o sucesso da Fazenda Pública, já que pelo princípio da imutabilidade do lançamento, este só pode ser feito quando da existência de erros sanáveis, conforme dita o art. 149 do CTN, já que uma substituição do sujeito passivo pode caracterizar um novo lançamento, gerando a nulidade por descumprimento do art. 142 do CTN, que trata exatamente da identificação do sujeito passivo.

Assim, passo à análise do voto recorrido, que traz ainda a seguinte informação adicional:

Entretanto, como o ilustre patrono do Contribuinte, ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões, alegou que a 2ª Junta de Julgamento Fiscal ao julgar o Auto de Infração nº 130610.0012/20-9, lavrado pelos mesmos autuantes e contra a mesma empresa, decidiu nos termos do Acórdão JJF Nº. 0034-02/21, pela nulidade da autuação por ilegitimidade passiva.

Pude constatar no brilhante voto da lavra do ilustre Julgador/Relator Valtécio Serpa, que este consignou, que em verificação ao cadastro do autuado perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio do sistema INC, comprovou que em 15/01/2020, data anterior a da fiscalização e autuação, a situação cadastral passou a ser de “baixada”, sendo indicado o motivo da situação como “incorporação”.

Saliento que no intuito de apenas confirmar o referido registro, os membros desta Junta de Julgamento Fiscal também fizeram uma consulta no sistema INC, restando comprovado que, de fato, consta o registro de baixada por incorporação.

Devo ressaltar que o julgamento acima citado, do mesmo contribuinte, em infração idêntica e que serviu de paradigma para o voto aqui em recurso, teve provimento do Recurso de Ofício, pela 2ª CJF, conforme transcrição abaixo:

PROCESSO - A. I. Nº 130610.0012/20-9 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2ª JJF nº 0034-02/21-VD ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/07/2022 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0137-12/22-VD EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO. RETORNO DOS AUTOS À 1ª INSTÂNCIA.

Trecho do voto do Relator Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva no julgamento supra:

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa relativo à falta de recolhimento do ICMS, em razão de prestações de serviço de transporte tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Conforme externado pela PGE, o Auto de Infração deveria ter sido lavrado contra a empresa sucessora, mas se

trata de nulidade formal, conforme entendimento da Receita Federal do Brasil, constante na Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013, em seu item 8, transcrito abaixo, especialmente os subitens 8.3, “a” e 8.5.1: “8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis.

Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo: Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente: I - a qualificação do notificado; 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.

Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho: (...) o erro de fato é um problema intra normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do consequente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

Em outras palavras, há um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração) entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico. No presente caso, é o erro na situação fática que aquele apontado como sujeito passivo realmente o fosse. Como exemplos (não exaustivos) de erros que podem ser considerados de fato na identificação do sujeito passivo: a) Lançamento feito em face de falecido, em vez de estar direcionado o espólio ou sucessores. b) Lançamento em face de matriz, em vez de ser a determinada filial; c) Lançamento feito em face de responsável decorrente de erro na análise da situação fática ou documental; d) Equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária, pois na época do fato gerador ele não era mais responsável por aquele ato (mas seria se ele fosse responsável).

Em suma, há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos, mas cuja interpretação legal esteja correta. Como no último exemplo, se comprovado que o administrador de determinada sociedade deve ser responsabilizado por determinada infração, mas houve erro de quem era o administrador naquela época, houve erro de fato. Situação distinta seria se houvesse erro em identificar que o administrador (independentemente de quem fosse) deveria ou não ser o responsável, situação em que haveria um erro de direito.

Quando há erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e portanto convalidável (ao menos teoricamente). A questão é: necessita-se de um novo lançamento? Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.

Se houver manifestação também do sujeito passivo correto apenas pelo erro na identificação do sujeito passivo quando da impugnação (sem adentrar no seu mérito), o ato não mais é possível de convalidação. Ele poderia ter sido convalidado somente até o momento dessa impugnação. Se ela já ocorreu, é necessário que a autoridade fiscal lançadora efetue novo lançamento com a correta identificação do sujeito passivo, encaminhando a ele novamente o lançamento, reiniciando-se o prazo para impugnação.

*Nessa situação o prazo decadencial para assim proceder conta-se de acordo com o art. 173, inciso II, do CTN, ou seja, a Fazenda Pública possui cinco anos a partir da decisão definitiva que anulou o auto de infração. Caso não tenha ocorrido a impugnação administrativa, mas de algum modo houve a anulação do auto de infração por vício formal (erro de fato), mesmo que de ofício ou judicialmente, o prazo decadencial para o novo lançamento é o do art. 173, inciso II, do CTN, a partir de tal decisão.” (grifei) Tal nulidade, conforme sustentou a PGE, restou afastada com base no princípio *pas de nullité sans grief*, inserto no § 2º, do Art. 18 do RPAF/99, e no parágrafo único do Art. 283 do novel CPC, e não implicou em cerceamento de defesa, já que a defesa foi efetuada de forma ampla e irrestrita.*

Saliento que o entendimento vigente dos Tribunais Superiores, especialmente o STJ, a quem cabe atualmente a interpretação da norma federal, como é o caso do CTN, é no sentido de que a empresa sucessora é responsável pelos débitos tributários, aí incluindo as multas punitivas e moratórias já constituídas e por serem constituídas, como se depreende dos REsp nos 544265/CE e 959389/RS.

Não faz qualquer sentido, após a empresa sucessora já ter sido integrada à lide e apresentado todos os argumentos de Defesa, inclusive quanto ao mérito, que seja anulado este e lavrado novo Auto de Infração contendo as mesmas acusações contra essa mesma empresa sucessora. Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para a decretação da NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA, de forma que os autos retornem à 1ª Instância para que o Auto de Infração seja submetido a novo julgamento, adentrando às razões de mérito.

Assim, já fica registrado que em Auto de Infração de mesma natureza, contra o mesmo contribuinte, houve provimento do Recurso de Ofício e foi o que serviu de referência para o voto recorrido, com transcrição da decisão da 2ª JF. Contudo, como o voto acima não fez referência à questão da modificação posterior da CDA para execução fiscal, suscitado neste recurso, importa fazer a apreciação quanto a esta questão.

Vejamos as hipóteses de um lançamento contra empresa que passou por uma incorporação:

- a empresa incorporada é autuada, e tempos depois após autuação, passa por incorporação e passa a integrar a empresa incorporadora, sendo o auto lavrado contra a incorporada, que não é o caso em lide.

Neste caso, a empresa incorporadora já responde automaticamente como sucessora dos débitos e créditos da empresa incorporada conforme dispõe o código civil e o CTN:

- a empresa incorporada é autuada em momento em que já estava integrando uma nova empresa, reportando-se a fato pretérito, ao tempo da sua existência, com ou sem conhecimento do negócio jurídico, que é o caso da lide.

- a empresa incorporada é autuada, sendo os fatos geradores ocorridos após a incorporação, com ou sem o conhecimento do fisco de que houve o negócio jurídico.

Tal situação impõe uma análise do que diz o CTN e a jurisprudência administrativa e judicial acerca do assunto:

Eis a redação do art. 132 do 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.

Agora, vejamos o que diz o TEMA 1049 STJ:

A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco.

Há ainda a SÚMULA 392 do STJ:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução."

Vejamos neste artigo, de Paulo Danilo Vital, da revista Consultor Jurídico, as considerações feitas sobre a súmula supracitada.

A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativa a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da certidão de dívida ativa (CDA) quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao Fisco.

Com isso, se a incorporação foi devidamente informada, é válido o lançamento realizado em face da empresa incorporada. Não há necessidade de modificação deste ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora. Entender diferentemente seria permitir que a incorporadora se beneficie pela própria omissão de avisar o Fisco. (<https://www.conjur.com.br/2020-ago-26/fazenda-nao-mudar-cda-incorporacao-posterior>). Consulta em 26.01.2023

Conforme se verifica neste artigo, a questão da impossibilidade de alteração da CDA não se aplica ao caso concreto, pois tal súmula se orienta para fato gerador ocorrido após a incorporação empresarial e lançada ainda em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão

de Dívida Ativa, quando se verifica que o negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco. Contudo, fica esclarecida a importância que se dá ao conhecimento do fisco acerca da incorporação, o que modifica completamente o rumo processual.

Vejam agora, matéria publicada no próprio sítio do STJ que abarca a questão tanto da Súmula 392 como do Tema 1049. (<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/02102020-Em-caso-de-incorporacao-nao-informada--execucao-fiscal-pode-ser-redirecionada-sem-alteracao-da-CDA.aspx> (stj.jus.br). Consulta em 26.01.2023)

Em caso de incorporação não informada, execução fiscal pode ser redirecionada sem alteração da CDA

“A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa (CDA), quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco.”

A tese foi firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento de dois recursos especiais repetitivos (Tema 1049).

Por unanimidade, o colegiado entendeu que, se a sucessão empresarial por incorporação não foi informada ao fisco, a execução de crédito tributário anterior lançado para a empresa sucedida pode ser redirecionada para a sociedade incorporadora sem a necessidade de alteração da CDA.

Responsabilidade da incorporadora

Em um dos recursos analisados como representativos da controvérsia, o município de São Paulo sustentou ser cabível o redirecionamento da execução fiscal em desfavor da empresa que incorporou a devedora e não informou oportunamente essa operação à administração tributária.

No entender do recorrente, a incorporadora responde por todos os débitos da sucedida, não sendo o caso de aplicação da Súmula 392 do STJ, pois essa substituição no polo passivo não afeta o lançamento realizado com base nos dados então disponibilizados ao fisco.

Omissão

O relator, ministro Gurgel de Faria, explicou que a interpretação conjunta dos artigos 1.118 do Código Civil e 123 do Código Tributário Nacional (CTN) revela que o negócio jurídico que culmina na extinção da pessoa jurídica por incorporação empresarial apenas surte seus efeitos na esfera tributária depois da comunicação ao fisco.

Isso porque, segundo ele, somente após a comunicação é que a administração tributária saberá da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (artigo 121 do CTN) e cobrar dela – sucessora – os créditos já constituídos (artigo 132 do CTN).

“Se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado contra a contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão”, apontou o ministro.

Redirecionamento imediato

Todavia – observou Gurgel de Faria –, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao fisco antes do surgimento do fato gerador, devem ser reconhecidas a nulidade do lançamento equivocado realizado em nome da empresa extinta (incorporada) e também a impossibilidade de modificação do sujeito passivo diretamente no âmbito da execução fiscal, sendo vedada a substituição da CDA para esse propósito, como preceitua a Súmula 392 do STJ.

“Na incorporação empresarial, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa sucedida, respondendo em nome próprio pela quitação dos créditos validamente constituídos contra a então contribuinte”, afirmou.

De acordo com o relator, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, em se tratando de imposição legal de automática responsabilidade, que não está relacionada com o surgimento da obrigação, mas com o seu inadimplemento, a empresa sucessora poderá ser acionada, independentemente de qualquer outra diligência por parte da Fazenda credora, não havendo a necessidade de substituição ou emenda da CDA para que ocorra o imediato redirecionamento da execução fiscal.

O que se entende a partir da análise tanto da súmula como do Tema, é que a vedação sob pena de nulidade de lançamento efetuado contra empresa extinta por incorporação, por fatos geradores

ocorridos após a incorporação, quando já deveria ter sido lançado o imposto contra a empresa incorporadora, e quando houver comunicação do negócio jurídico ao fisco.

Ora, o caso presente não está tratando de fatos geradores ocorridos após a incorporação, pois trata de fatos pretéritos, praticados pela empresa incorporada, e, portanto, não se aplica nem a súmula nem o Tema, **que tratam de fatos geradores ocorrido após a incorporação** e aqui estamos julgando processo relativo a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2016 e dezembro de 2019, anteriores à incorporação.

Ou seja, ainda que os fatos geradores fossem a partir de janeiro de 2017, quando a empresa já estava incorporada, ainda assim, pelo fato da empresa não ter comunicado a incorporação, o fisco estaria salvaguardado por este fato, como então, querer se aplicar a nulidade invocando-se o Tema 1049, que não se subsume aos fatos?

O pedido de baixa de inscrição ocorreu em 27.12.2019, sem qualquer comunicação de incorporação. Conforme o próprio recorrente prova à fl. 37 e a alteração contratual arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, em 07.01.2020, logo todos os fatos geradores foram praticados ainda pela empresa aqui autuada antes de ser efetivada a incorporação.

Assim, se os fatos geradores ocorressem após 07 de janeiro de 2020, em princípio o auto deveria ter sido lançado contra a empresa sucessora e não contra a sucedida, e o que o Tema 1.049 faz é a ressalva de que nestes casos, tendo havido informação ao fisco, o auto seria nulo, ressalvado o fato do fisco não ter essa informação.

Ora, o que se depreende é que não tendo o fisco esta informação, pois o contribuinte não prova em nenhum momento que informou, ainda que os fatos geradores ocorressem após janeiro de 2020, o fisco estaria respaldado pela validade do lançamento, e assim não há nenhuma restrição a partir da exegese do Tema 1049 de que os fatos geradores tendo sido praticados pela empresa sucedida, tivessem que ser lançados contra a sucessora, que juridicamente não praticou tais operações, conforme provam os DACTE emitidos pela ATLAS TRANSPORTES. Ou seja, o lançamento é um ato jurídico perfeito à luz do art. 132 do 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.

Ora, os tributos eram devidos até a data da incorporação, e não foram pagos, tendo então a empresa sucessora total responsabilidade com o crédito tributário. Não à toa, é comum em casos de compras, fusões ou incorporações a parte interessada pedir uma auditoria privada ou mesmo solicitar ao fisco uma fiscalização, exatamente para não correr riscos de após a aquisição, fusão ou incorporação descobrir débitos fiscais até então invisíveis.

Pela leitura acima, depreende-se que é possível a execução fiscal em desfavor da empresa sucessora, pois os fatos geradores ocorreram antes da incorporação e o lançamento foi feito contra a empresa sucedida, quando o negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco, pois seguramente não há provas de que foi informado antes do lançamento, e a empresa sucessora obviamente passou a responder pelos eventuais créditos tributários decorrentes das atividades da empresa sucedida.

Isso porque, somente após a comunicação formal à administração tributária é que a administração tributária saberá da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora e cobrar dela – sucessora – os créditos já constituídos. Há apenas um pedido de baixa sem comunicação da incorporação.

Ou seja, admite-se até mesmo o lançamento após a incorporação, contra a empresa sucedida, desde que não seja do conhecimento do fisco; por isso mesmo, no caso desta lide, cujos fatos geradores são anteriores à incorporação e ainda não tendo o fisco conhecimento de tal

modificação, não poderia jamais efetuar lançamento contra pessoa jurídica que sequer praticou os atos que ensejaram o imposto devido ao fisco, nem tampouco comunicou a incorporação à administração fazendária, quando do pedido de baixa.

Vejamos algumas decisões do CARF que consolidam essa compreensão:
<https://www.tributariosemisterio.com.br/post/na-sucess%C3%A3o-empresarial-como- ficam-as-multas-tribut%C3%A1rias>

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004.

[...]

MULTA. PENALIDADE. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA. STJ-RESP nº 923.012/MG. ART. 62, § 2º, DO RICARF.

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. [...]” (CARF, Processo nº 13706.002070/2007-81, Recurso Especial do Procurador, Relatora Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Data da Sessão 27/02/2018) (grifamos)

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. 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. **O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente que esse crédito esteja formalizado, antes ou depois do evento sucessório, por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.** (CARF, Processo nº 16327.000033/2008-72, Recurso Especial do Contribuinte, Relator Conselheiro Marcos Aurelio Pereira Valadao, Data da Sessão 03/02/2016) (grifamos)*

*Diante disso, essas e outras decisões serviram de base para edição de uma nova súmula pelo CARF, a **Súmula nº 113**, segundo a qual:*

***Súmula CARF nº 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.*

Ou seja, da leitura da súmula é possível extrair que **as multas ainda que punitivas podem ser cobradas das empresas sucessoras, respeitando apenas a circunstância relativa à data do fato gerador desta, que dever ter ocorrido até o momento que a sucessão estiver consolidada. Ou seja, nem mesmo a multa deixa de ser aplicada, muito menos o lançamento do imposto.**

Portanto, voltando aos nossos questionamentos iniciais temos que além do imposto, as multas aplicadas à sucedida podem ser atribuídas à sucessora, mesmo que essa não tenha relação com o fato gerador da multa, mas tal fato gerador se limita a data da formalização da sucessão empresarial.

Ademais, conforme disposição da súmula supracitada a data do lançamento da multa, desde que feito de acordo com as regras estipuladas para este ato, não terá relevância para se auferir a responsabilidade da sucessora, de modo que sendo o lançamento posterior a data da sucessão, esse não será, isoladamente, um argumento válido para afastar a responsabilidade de arcar com a multa, muito menos ainda, o imposto devido.

Por fim, data máxima vênica, embora não seja certo que o autuante tinha conhecimento da incorporação, ainda que tivesse, em se tratando de fatos geradores anteriores à sucessão, entendendo que está correto o lançamento contra a empresa que praticou os fatos geradores, que embora não mais existente, integra uma empresa que a sucedeu em direitos e obrigações, conforme a legislação vigente tanto no código civil como no código tributário nacional.

A situação que provocou polêmicas, razão do Tema do STJ, é quando os fatos geradores já foram praticados após a sucessão, e por erro, se lança contra a sucedida, e ainda assim, sujeita à correção da CDA, se comprovadamente o fisco não tinha conhecimento da incorporação. Não se encontra na jurisprudência, nem na doutrina, objeções ao lançamento contra empresa que praticou os fatos, e posteriormente foi incorporada.

Assim posto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, anulando a Decisão recorrida. Remeta-se os autos à 1ª instância para julgamento das razões de mérito não apreciadas.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, ousou divergir.

Inicialmente, é preciso rever algumas noções básicas que influenciam a discussão.

As pessoas jurídicas representam *ficções legais*, que surgem a partir do registro do seu ato constitutivo (art. 45 do CC), e possuem autonomia patrimonial, sem se confundir com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores (art. 49-A do CC), salvo quando verificado abuso da personalidade jurídica (art. 50 do CC).

Sua dissolução pode ocorrer ao fim do seu prazo de duração, por consenso unânime dos sócios ou por deliberação da sua maioria absoluta, quando por prazo indeterminado, ou por extinção da autorização para funcionar, na forma da lei (art. 1.033 do CC), bem como por decisão judicial (art. 1.034 do CC).

O ato de dissolução desencadeia o procedimento de dissolução, que abrange a liquidação (art. 1.102 do CC) e a partilha (art. 1.108 do CC), após a qual a ocorre a extinção de sua personalidade (art. 1.109 do CC), resguardados os direitos de o credor insatisfeito exigir dos sócios o seu crédito até o limite do valor recebido em partilha (art. 1.110 do CC).

Ocorre que, enquanto existentes, as pessoas jurídicas podem praticar *operações societárias* que não se confundem com a dissolução ou liquidação, mas que podem acarretar a *extinção da sua personalidade jurídica*, porém, com diferente repercussão nas suas responsabilidades, especialmente em matéria tributária.

Com efeito, segundo o inciso VII, do art. 134 do CTN, os sócios são terceiros responsáveis na liquidação de sociedade de pessoas, sem prejuízo da responsabilidade pessoal na hipótese do art. 135 do CTN. Entretanto, quando ocorre *fusão, transformação ou incorporação*, a responsabilidade pelos tributos eventualmente devidos é transferida à pessoa jurídica resultante das referidas operações.

No presente caso, é incontroverso que ocorreu uma *incorporação* de pessoa jurídica e o Auto de Infração foi lavrado posteriormente a essa operação, indicando como sujeito passivo a *incorporada* no lugar da *incorporadora* que, nos termos do art. 1.116 do CC lhe “*sucedem em todos os direitos e obrigações*”.

O voto proferido pelo Ilmo. Cons. Relator se refere ao Tema Repetitivo 1049 e à Súmula nº 392 do STJ para, afastando-os inicialmente, reconhecer a validade do lançamento, por entender que as circunstâncias do presente PAF são distintas, já que os fatos geradores ocorreram antes da incorporação e que esta não teria sido informada à fiscalização, considerando que “[...] o pedido de baixa da inscrição ocorreu em 27.12.2019, sem qualquer comunicação de incorporação”, não tendo a recorrente comprovado que informou a operação societária.

Explico as razões de minha discordância, pontuando desde logo as diferenças da situação verificada nestes autos daquela enfrentada pelo STJ no Tema Repetitivo 1049.

A tese foi firmada no julgamento do REsp 1.848.993/SP e REsp 1.856.403/SP. Ambos os casos decorrem de execuções fiscais ajuizadas em 2015, pelo Município de São Paulo contra a empresa VESPER, incorporada pela EMBRATEL S.A. em 2003 e, posteriormente, pela CLARO S.A. em 2014, exigindo Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do exercício de 2009.

A tese firmada pelo STJ foi a seguinte:

“A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco.”

Como é comum em súmulas, ementas e teses que tentam resumir em uma simples sentença raciocínios complexos, a sua redação pode conduzir a interpretações equivocadas, quando dissociada do inteiro teor dos acórdãos e do contexto que sustenta suas razões de decidir (*ratio decidendi*).

De acordo com o voto do relator, Min. Gurgel de Faria:

“[...] é cabível o redirecionamento da execução fiscal em desfavor da empresa incorporadora para que ela responda por crédito tributário oriundo de fato gerador posterior à incorporação e ainda lançado em nome da sucedida, desde que a extinção da contribuinte (sucrida) em razão desse negócio jurídico não tenha sido informada ao fisco antes do surgimento da obrigação tributária em questão. [...]”

Desenvolvendo o raciocínio, esclarece que o ônus de informar ao Fisco seria da incorporadora porque a legislação não prevê expressamente a comunicação dos atos de incorporação à administração tributária pela Junta Comercial, conforme trecho abaixo:

“[...] Assim, para que a extinção da pessoa jurídica resultante de incorporação surta seus efeitos também no âmbito tributário, faz-se necessário que essa operação seja oportunamente comunicada ao fisco, pois somente a partir da ciência da realização desse negócio inter partes é que a Administração Tributária saberá oficialmente da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN).

Em outras palavras, se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado contra a contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão.

Frise-se que compete a ela (incorporadora) dar publicidade desse negócio jurídico, porquanto isso é de seu exclusivo interesse, sendo certo que o simples registro na Junta Comercial não alcança essa finalidade em relação à administração tributária, visto que não há na Lei n. 8.934/1994 previsão expressa de que esta (a administração tributária) seja pessoalmente cientificada desses assentamentos:

CAPÍTULO II

Da Publicidade do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins

SEÇÃO I

Das Disposições Gerais

Art. 29. Qualquer pessoa, sem necessidade de provar interesse, poderá consultar os assentamentos existentes nas juntas comerciais e obter certidões, mediante pagamento o preço devido.

Art. 30. A forma, prazo e procedimento de expedição de certidões serão definidos no regulamento desta lei.

SEÇÃO II

Da Publicação dos Atos

Art. 31. Os atos decisórios serão publicados em sítio da rede mundial de computadores da junta comercial do respectivo ente federativo.

Por outro prisma, não se mostra razoável exigir dos fiscos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a prévia consulta do registro dos atos constitutivos das empresas contribuintes sempre que realizarem um lançamento.

Constata-se, portanto, que a comunicação da incorporação empresarial não representa apenas mero cumprimento de obrigação acessória: configura, além disso, pressuposto específico para que a extinção da pessoa jurídica incorporada passe a ter eficácia perante o fisco. [...]”

A primeira diferença a destacar, para o presente caso, é que aqueles precedentes se referem a hipóteses de execuções fiscais propostas contra a incorporada (VESPER), anos após a sua segunda incorporação (CLARO S.A.) por fatos geradores ocorridos depois da sua primeira incorporação (EMBRATEL S.A.). Mas não há nos acórdãos a informação de contra quem foram lavrados os

lançamentos e o desenrolar dos processos administrativos respectivos.

A segunda diferença a considerar é que o processo executivo reflete uma fase completamente distinta da *constituição definitiva do crédito*, na qual existe a previsão legal de substituição da CDA até a decisão de primeira instância (§ 8º, do art. 2º da Lei de Execução Fiscal), com a ressalva da Súmula nº 392 do STJ:

“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”

Neste aspecto, aliás, é importante mencionar que o Tema Repetitivo 1049 não está em conflito com a Súmula 392 porque o Min. Gurgel de Faria diferencia expressamente as situações em sem voto, dando ênfase que **o critério demarcatório do Tema 1049 (e que deve orientar a sua aplicação a outros casos) é a comunicação da incorporação ao fisco**, como se percebe no trecho abaixo dos acórdãos:

“[...] Por outro lado, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a nulidade do lançamento equivocadamente realizado em nome da pessoa incorporada e, por conseguinte, a impossibilidade de modificação do sujeito passivo diretamente no âmbito da execução fiscal, sendo vedada a substituição da CDA para esse propósito, consoante posição já sedimentada na Súmula 392 do STJ (“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”) [...]”

Neste ponto, há uma terceira e crucial diferença no fato de que, além de o presente PAF tratar do lançamento tributário em si onde já há um crédito constituído e *exequível* e não da fase posterior, há um outro aspecto a atentar, inexistente nos precedentes daquele julgamento, que é a comunicação das operações societárias, notadamente a partir do advento do Cadastro Sincronizado Nacional.

Com a adoção dos sistemas integrados de registro e arquivamento dos atos dos empresários e sociedades empresárias, a comunicação de operações como a incorporação à fiscalização tributária ocorre automaticamente com o registro do ato de alteração na Junta Comercial, o que sugere inclusive a rápida obsolescência do Tema 1049, como passaremos a demonstrar.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 inseriu o seguinte dispositivo ao art. 37 da Constituição Federal de 1988:

Art. 37

*.....
XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.*

Logo em seguida, foi criado o Cadastro Sincronizado, por meio do Protocolo de Cooperação nº 01/2004 do I Enat, celebrado pela União, Estados e Distrito Federal, por intermédio da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda, Finanças, Receitas e Tributação de cada ente (disponível em http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/i-enat/i-enat-2004-protocolos/view. Acesso em 11/02/23), cuja cláusula quarta já sinalizava a integração das juntas comerciais e cartórios ao sistema:

CLÁUSULA QUARTA – *Os signatários envidarão esforços para integrar as juntas comerciais e os cartórios de registros de pessoas jurídicas ao sistema de cadastro sincronizado previsto neste Protocolo.*

Em 2005, o Protocolo de Cooperação nº 01/2005 do II Enat (disponível em: http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-01-2005-altera-cadastro-sincronizado-ii-enat. Acesso em 11/02/2023) alterou a redação do referido dispositivo para a seguinte:

CLÁUSULA QUARTA – *Os signatários envidarão esforços para integrar ao sistema de cadastro sincronizado*

previsto neste Protocolo todos os demais órgãos da administração tributária, as juntas comerciais, os cartórios de registros de pessoas jurídicas e demais entidades que participem do processo de formalização e legalização de entidades e regulação de atividades econômicas.

Paralelamente, foi sancionada a Lei nº 11.598/2007, a qual, de acordo com seu art. 1º “[...] *estabelece normas gerais de simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e pessoas jurídicas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*”, criando ainda a “[...] *Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM, com a finalidade de propor ações e normas aos seus integrantes, cuja participação na sua composição será obrigatória para os órgãos federais e voluntária, por adesão mediante consórcio, para os órgãos, autoridades e entidades não federais com competências e atribuições vinculadas aos assuntos de interesse da Redesim*” (art. 2º).

Celebrou-se, então, o Protocolo de Cooperação nº 02/2011 do VII Enat (disponível em: http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/vii-enat/vii-enat-2011-protocolos/view. Acesso em 11/02/2023), com as seguintes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMEIRA – *Adotar o modelo de integração de cadastros da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (REDESIM), disciplinada pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e pela Lei Federal no 11.598, de 3 de dezembro de 2007.*

Adotar o modelo de integração de cadastros da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (REDESIM), disciplinada pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e pela Lei Federal no 11.598, de 3 de dezembro de 2007.

CLÁUSULA SEGUNDA – *Garantir o compartilhamento e a troca de informações, obedecendo ao modelo de integração definido pela REDESIM.*

Garantir o compartilhamento e a troca de informações, obedecendo ao modelo de integração definido pela REDESIM.

CLÁUSULA TERCEIRA – *A RFB se compromete a desenvolver e implantar o Portal Nacional da REDESIM e o Sistema Integrador Nacional.*

A RFB se compromete a desenvolver e implantar o Portal Nacional da REDESIM e o Sistema Integrador Nacional.

CLÁUSULA QUARTA – *As Administrações Tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios se comprometem a adotar as providências necessárias a garantir a implantação do Sistema Integrador Estadual pelo respectivo Estado e pelo Distrito Federal. As Administrações Tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios se comprometem a adotar as providências necessárias a garantir a implantação do Sistema Integrador Estadual pelo respectivo Estado e pelo Distrito Federal.*

Então, o que se constata é que os registros de constituição, alteração e extinção de pessoas jurídicas se encontram sincronizados com os sistemas das administrações tributárias, atualmente, de maneira que a comunicação da incorporação não depende de um ato formal isolado a ser praticado pelo contribuinte, como indicaram os precedentes que sustentam o Tema Repetitivo 1049 do STJ.

Há um Cadastro Sincronizado Nacional onde a prática do ato de incorporação é imediatamente comunicada a todos os órgãos interessados, de maneira que não cabe alegar que a recorrente deixou de comunicar a alteração. Não há dúvidas de que já era de conhecimento da SEFAZ/BA no momento do lançamento.

A Bahia implantou o “Cadastro Sincronizado Nacional”, como informado pela própria SEFAZ/BA em sua página (disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/especiais/aviso_cadastro_sincronizado.htm. Acesso em 11/02/2023), destacando, nas respostas às “perguntas mais frequentes”, que, **para alguns municípios, dentre eles Salvador, as alterações cadastrais ocorrem de forma simultânea ao registro do ato na JUCEB desde 12/09/2005** (disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/especiais/aviso_cadastro_sincronizado_pergresp.htm. Acesso em 11/02/2023), conforme tela reproduzida abaixo:

Cadastro Sincronizado - Procedimentos pertinentes ao Estado da Bahia**1) No caso do Estado da Bahia, onde já está implantado o Cadastro Sincronizado entre a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – (Sefaz/BA), qual o local de encaminhamento da documentação referente aos atos de cadastro?**

Para os municípios de Salvador, Candeias, Itaparica, Lauro de Freitas, Madre de Deus, Salinas da Margarida, Simões Filho e Vera Cruz, os pedidos de **inscrição e alteração** no CNPJ são analisados pelos escritórios da Junta Comercial do Estado da Bahia em Salvador.

Exceção : para os municípios citados acima, os pedidos de inscrição e alteração no CNPJ referentes às pessoas jurídicas e entidades não sujeitas ao registro de comércio e o pedido de baixa no CNPJ referente a todas as pessoas jurídicas e entidades continuam a ser analisados pela Delegacia da Receita Federal em Salvador.

Para os demais municípios do Estado da Bahia, a análise de todos os pedidos relativos ao CNPJ continua sendo realizada pelas unidades da SRF de jurisdição do estabelecimento. **Obs.:** Embora a análise dos pedidos relativos ao CNPJ permaneça na SRF, no que diz respeito à Inscrição Estadual, o contribuinte será beneficiado com uma redução de tempo, pois a mesma será simultânea à inscrição no CNPJ, assim como nas alterações cadastrais.

Procedimentos pertinentes aos municípios de **Salvador, Candeias, Itaparica, Lauro de Freitas, Madre de Deus, Salinas da Margarida, Simões Filho e Vera Cruz** referentes a empresas sujeitas ao registro na Junta Comercial:

2) Qual o local de solicitação de inscrição ou alteração no CNPJ referente a atos constitutivos ou alteradores que foram registrados na Juceb ANTES da implantação em 12/09/2005 do Cadastro Sincronizado na Bahia?

Neste caso, a solicitação de inscrição ou alteração no CNPJ **NÃO** deve ser encaminhada à Juceb, mas sim à Delegacia da Receita Federal em Salvador.

3) Ao solicitar o registro do ato constitutivo ou alterador na Juceb o contribuinte deverá anexar também o pedido de inscrição ou alteração no CNPJ?

SIM. Para os municípios citados, a partir da implantação do Cadastro Sincronizado em 12/09/2005, a solicitação de inscrição ou alteração no CNPJ passou a ser simultânea ao registro do ato constitutivo ou alterador na Juceb.

ATENÇÃO : Neste caso, a data do evento a ser informada na solicitação deverá ser a data de preenchimento.

Logo, o entendimento do Tema Repetitivo 1049 do STJ não se revela compatível com o presente caso, haja vista a existência de elementos suficientes para demonstrar que, diferentemente daqueles precedentes, a Administração Tributária possuía ciência da operação societária realizada.

Em verdade, os elementos contidos nos autos sinalizam que a fiscalização não praticou atos indispensáveis a um lançamento tributário. E esse aspecto não se modifica pelo fato gerador ter ocorrido antes da incorporação. Pelo contrário, a meu ver, apenas agrava o equívoco, diante da legislação tributária vigente.

O primeiro ponto que chama a atenção é que consta, no Auto de Infração lavrado em 30/07/2020 (fl. 1), no campo “Descrição dos Fatos”:

“Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, quando verificamos os exercícios de 2016 a 2020, Baixa de Inscrição, tendo sido apuradas as seguintes irregularidades:” (grifamos)

Acompanhando o Auto de Infração, a Ordem de Serviço nº 503968/20 (fl. 7) destaca a situação “BAIXADO” da empresa fiscalizada. Encontra-se ainda nos autos pesquisa com informações aparentemente extraídas da Secretaria da Receita Federal do Brasil e que confirma a mesma situação “baixada” da matriz (fl. 16-17).

Também há nos autos pesquisa no Sistema INC da SEFAZ/BA (fl. 19) apontando a mesma situação (BAIXADO) para todas as inscrições da EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA., ora *incorporada*, porém, indicando como ativas as inscrições da FL BRASIL HOLDING, LOGÍSTICA E TRANSPORTE, *incorporadora* e ora recorrente.

Entretanto, sem mencionar qualquer verificação adicional, foram expedidas intimações para os sócios Carlos Rodriguez Salinas (fl. 20), José Manuel Juarez Rodrigues (fl. 22) e Flávia Antonia Ruzza Ferraz de Campos (fl. 25), além da própria Empresa de Transportes Atlas Ltda. (fl. 23).

Assim se percebe que, mesmo constatando a situação de baixa da empresa fiscalizada desde a ação fiscal, a fiscalização não empreendeu qualquer esforço para identificar o motivo da baixa, o que é incorreto, inadequado e contraproducente, considerando as possíveis hipóteses de baixa bem como as consequências próprias de cada situação.

A intimação direcionada aos sócios, por exemplo, mesmo sem reproduzir um redirecionamento da ação fiscal, somente se justificaria na hipótese de *dissolução* da sociedade (inciso VII do art. 134 do CTN), a princípio, tendo em vista que, neste caso, o interesse de credores e terceiros pode

ser afetado e é quando pode surgir eventual *pretensão* em face dos responsáveis.

Mas, quando se trata de *incorporação* o que está em jogo é uma *operação societária*, que independe de liquidação ou dissolução, não modifica e nem prejudica os direitos de credores e terceiros, em regra, pois, embora a sociedade incorporada desapareça, a incorporadora a sucede em todos os seus direitos e obrigações (art. 1.116 do CC), especialmente nas tributárias (art. 132 do CTN).

Em outras palavras, identificando que a contribuinte constava no cadastro como “baixada”, a *mínima diligência* esperada da fiscalização era a verificação dos motivos que levaram a esta situação, não apenas por um *dever de ofício*, mas também para preservar os interesses da própria administração tributária (*dever de cautela*), considerando os possíveis efeitos decorrentes da anulação judicial de um Auto de Infração lavrado equivocadamente.

Este, aliás, é o motivo pelo qual entendo não caber aqui uma convalidação pela *interpretação* (influenciada por um viés característico de *teorias morais consequencialistas* como o *utilitarismo*) de que a intimação atendeu à sua finalidade porque a recorrente compareceu aos autos para se defender, como sugere o Parecer PGE nº 2022073098-0, mesmo reconhecendo que “[...] o autuante tinha conhecimento da baixa do contribuinte na Receita Federal do Brasil, antes do lançamento, conforme se verifica da Ordem de Serviço de fls. 07” (fl. 114).

O ordenamento jurídico brasileiro não contempla a concepção de que “os fins justificam os meios”. Desconheço dispositivo constitucional capaz de validar este pensamento.

Uma coisa é a autuação equivocada porque as informações que a SEFAZ possuía estavam incorretas, por culpa do contribuinte ou mesmo antes da criação do Cadastro Sincronizado. Outra, bem distinta, é a falta do emprego de mínimo esforço para esclarecer um evidente indicativo de mudança da situação da pessoa jurídica fiscalizada, presente no próprio sistema da SEFAZ/BA.

Enquanto na primeira hipótese é possível presumir que o agente agiu daquele modo por não dispor de informações suficientes para tomar outra conduta, no segundo caso o que há é um aparente descuido que não pode e nem deve ser convalidado sob argumentos éticos ou finalísticos, notadamente porque proceder desta forma apenas contribui para a manutenção deste comportamento, incompatível com uma atividade *fiscalizatória*, cuja pretensão é garantir certeza, liquidez e, principalmente, a *segurança* inerente à exigibilidade de um possível título executivo.

Ora, é de se questionar se houve *fiscalização efetiva* quando uma informação relevante para própria realização da atividade administrativa vinculada (identificação do sujeito passivo) é ignorada sem qualquer justificativa da autoridade tributária competente.

Aliás, a crítica à superação de vícios formais por argumentos utilitaristas ganha ainda mais razão por que é *interesse* e *dever constitucional* da administração agir sempre *conforme a legalidade* (art. 37 da CF/88). Tanto é assim que a Lei nº 11.598/2007, além de criar o REDESIM, determinou aos órgãos do sistema que provoquem a atualização ou correção dos dados sempre que identificada inconsistência em qualquer fiscalização:

Art. 8º Verificada pela fiscalização de qualquer órgão componente da Redesim divergência em dado cadastral do empresário ou da pessoa jurídica originário de instrumento de constituição, alteração ou baixa, deverá constar do auto a que seja reduzido o ato de fiscalização a obrigatoriedade de atualização ou correção daquele, no prazo de 30 (trinta) dias, mediante registro de instrumento próprio no órgão executor do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou do Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso. (grifamos)

Em se tratando de lançamento tributário a falha é ainda mais grave, pois a *identificação do sujeito passivo* é elemento essencial de validade do próprio ato administrativo vinculado, conforme art. 142 do CTN, de maneira que não me parece possível superar o vício dela decorrente, ainda que a pessoa jurídica incorporadora tenha apresentado defesa administrativa.

Com efeito, não ignoro a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013 da Secretaria da Receita Federal do Brasil (citada no Acórdão CJF nº 0137-12/22-VD, relacionado à mesma operação societária), da qual transcrevo a ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

Segundo o entendimento manifestado por aquele órgão na referida Solução de Consulta, somente quando a impugnação se limita a abordar o considerado *erro formal* da identificação do sujeito passivo é que o vício não poderia ser convalidado, o que, a meu ver, representa uma injustificada e perigosa flexibilização das formalidades que integram a noção de *devido processo legal*, e que também atenta contra o dever de respeito à legalidade que recai sobre a Administração Pública (art. 37 da CF/88).

Além de não concordar que se trata de mero erro formal, observo que a referida solução de consulta analisa a hipótese de modo abstrato, partindo dos possíveis vícios do ato administrativo, ignorando as suas causas, como se a adoção das cautelas necessárias na sua prática não representasse um elemento a se aferir no exame da sua validade, inclusive para fins de responsabilização administrativa e/ou disciplinar.

O curioso é que, ao contribuinte, normalmente a administração tributária cobra o *máximo* de cautelas para gozar de um direito seu, mesmo quando a lei nada dispõe nessa linha. No entanto, quando se trata de seus próprios atos, mesmo diante da evidência de que ignorou o *mínimo*, não perde a oportunidade de empunhar em seu favor princípios altamente subjetivos como o da “instrumentalidade das formas” ou da “informalidade” para justificar a convalidação das suas falhas, repelindo com veemência qualquer cogitação de nulidade.

Em se tratando de uma atividade vinculada como o lançamento, o descumprimento das normas procedimentais afronta a própria legalidade, o devido processo legal e a segurança jurídica, de maneira que não vislumbro condições de aplicar ao caso os princípios como o da informalidade ou instrumentalidade das formas que, embora sejam válidos no *processo* administrativo, não são compatíveis com o *procedimento* do lançamento.

É preciso ter cautela com a invocação indiscriminada de argumentos puramente principiológicos – por mais nobres que sejam as intenções. Concordo com o Prof. Carlos Ari Sundfeld, para quem o uso retórico de princípios, naturalmente dotados de extrema indeterminação (o que é a “informalidade” e a sua extensão/abrangência?), apenas abre espaço para a superficialidade e o voluntarismo:

“[...] Porque belos princípios ninguém tem coragem de refutar, e muita gente se sente autorizada a tirar conclusões bem concretas apenas recitando fórmulas meio poéticas (aliás, de preferência muitas delas – como se enfileirar princípios, todos muito vagos, aumentasse a força da conclusão).” (Direito Administrativo para Céticos, São Paulo: Malheiros, 2012, p. 80)

E, ainda que se adotasse está ótica, não se pode esquecer do necessário *sopesamento/ponderação* quando há conflito. Neste caso, por exemplo, a recorrente tem em seu favor os *princípios constitucionais* da legalidade, do devido processo legal e da segurança jurídica.

A manutenção do lançamento, por outro lado, salvo melhor juízo, só encontra sustento nos *princípios infraconstitucionais* da informalidade e da instrumentalidade das formas, os quais dado o seu *caráter instrumental*, sequer se aplicam à fase da constituição do crédito tributário (é possível um lançamento “informal” ou em forma distinta daquelas contidas na legislação?).

Ademais, não há margem para alegar supremacia do interesse público sobre o privado, considerando que interesse público em desacordo com a lei se aproxima mais do autoritarismo

ou arbitrariedade. Tampouco vejo como sustentar a indisponibilidade de crédito cuja constituição não ocorreu na forma da lei, pois o art. 141 do CTN faz referência expressa a crédito *regularmente constituído*.

Quando a Administração Pública desrespeita o devido processo legal, o prejuízo não se restringe à esfera de interesse do administrado. Atenta contra o interesse público e o próprio Estado Democrático de Direito, considerando que este se escora no indissociável senso de *império da lei*.

A situação aqui discutida não reflete um mero vício formal, portanto, mas verdadeira tentativa de *modificação do lançamento*, decorrente do *erro na identificação do sujeito passivo* no procedimento administrativo, por culpa da própria Administração Tributária.

Em julgamento recente e **posterior à fixação do Tema 1049, também relatado pelo Min. Gurgel de Faria**, o STJ rejeitou agravo interno, apontando que quando a Fazenda Pública indevidamente inscreve o débito em dívida ativa em nome de pessoa já sabidamente extinta viola o entendimento veiculado na Súmula 392, conforme ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. EMPRESA INCORPORADORA. IMPOSSIBILIDADE. NEGÓCIO INFORMADO À FAZENDA PÚBLICA. REEXAME DE PROVA. INVIABILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

1. Na julgamento do Tema n. 1.049 do STJ, foi adotado o seguinte entendimento: “Para que a extinção da pessoa jurídica resultante de incorporação surta seus efeitos também no âmbito tributário, faz-se necessário que essa operação seja oportunamente comunicada ao fisco, pois somente a partir da ciência da realização desse negócio inter partes é que a Administração Tributária saberá oficialmente da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN)”.

2. Na hipótese, o acórdão recorrido assentou que a Fazenda Pública exequente já havia sido cientificada da incorporação empresarial ainda durante o processo administrativo de lançamento, de modo que a revisão dessa premissa fática pressupõe reexame de prova, o que é inviável no âmbito do recurso especial, consoante a Súmula 7 do STJ.

3. Nesse contexto, a Fazenda Pública indevidamente inscreveu o débito em dívida ativa e, na sequência, ajuizou a execução fiscal em nome de pessoa já sabidamente extinta, de modo que, in casu, o pedido de redirecionamento da execução fiscal representa verdadeira pretensão de substituição do título executivo (CDA) e da respectiva petição inicial para a substituição do sujeito passivo, o que encontra óbice na inteligência da Súmula 392 do STJ.

4. A circunstância alegada pela Fazenda Pública para justificar o redirecionamento da execução fiscal, de que a devedora original praticou atos processuais posteriores à incorporação como se ainda existisse, não foi efetivamente examinada pela Corte a quo, carecendo o recurso especial, no ponto, do requisito do prequestionamento, nos termos da Súmula 282 do STF.

5. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp n. 1.872.811/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 22/11/2022, DJe de 20/12/2022.)

Em que pese a ementa sugira que somente a questão pertinente à admissibilidade do recurso foi analisada, colhe-se do seu inteiro teor:

“[...] No caso dos autos, segundo o que consta no acórdão recorrido, a Fazenda Pública exequente já havia sido cientificada da incorporação empresarial ainda durante o processo administrativo de lançamento.

Frise-se que a revisão dessa premissa fática pressupõe reexame de prova, o que é inviável no âmbito de recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ.

Nesse contexto, verifica-se que a Fazenda Pública indevidamente inscreveu o débito em dívida ativa e, na sequência, ajuizou a execução fiscal em nome de pessoa já sabidamente extinta, de modo que, in casu, o pedido de redirecionamento da execução fiscal representa verdadeira pretensão de substituição do título executivo (CDA) e da respectiva petição inicial para a substituição do sujeito passivo, o que encontra óbice na inteligência da Súmula 392 do STJ.

Constata-se, assim, que, na espécie, é perfeitamente aplicável a mesma ratio decidendi da orientação jurisprudencial já sedimentada para os casos de passamento de pessoa natural, de que é nula a execução ajuizada em nome de pessoa já extinta (falecida), sendo permitido o redirecionamento apenas se a extinção (morte) ocorrer no curso da ação. A esse respeito, vide: AgInt no REsp n. 1.951.165/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/10/2021, DJe de 4/11/2021; AgInt no AREsp n. 526.009/MG, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 27/6/2017, DJe de 22/8/2017. [...]” (grifamos)

Com razão, para casos como o verificado nestes autos, a jurisprudência pacífica do STJ equipara à situação da pessoa natural falecida, considerando a extinção da personalidade.

Mutatis mutandis, observando que a personalidade jurídica nada mais é do que uma *ficção legal*, quando ocorreu a incorporação, a EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA. deixou de existir, não poderia mais ser considerada sujeito passivo para fins de lançamento tributário. Situação completamente distinta seria se a incorporação se efetivasse após a lavratura do Auto de Infração ou mesmo durante o processo administrativo, mas não é o caso.

Registre-se que, neste julgado, o Ministro Gurgel de Faria entende como indevida a inscrição do débito em nome da pessoa jurídica extinta, sem fazer qualquer menção ao momento da ocorrência do fato gerador, como nos precedentes do Tema 1049, mas se referindo à ciência da incorporação durante o processo administrativo, ou seja, em momento posterior ao verificado nos presentes autos, onde a ciência ocorreu antes mesmo do próprio lançamento.

No ordenamento jurídico pátrio, somente podem ser considerados como *sujeitos de direito* – ainda quando não há *personalidade jurídica* – aqueles que a lei conferiu essa qualidade, nos limites dos direitos e obrigações expressamente previstos, como o nascituro (art. 2º do CC), a sociedade em comum (arts. 986-990 do CC), a sociedade em conta de participação (arts. 991-996 do CC), condomínio geral ou ordinário (arts. 1.314-1.330 do CC), heranças jacente e vacante (arts. 1.819 e 1.823 do CC), sociedades irregulares (art. 2.031 do CC), o espólio, a massa falida, etc.

O CTN, por sua vez, embora afaste a necessidade de constituição regular, condiciona a *capacidade tributária passiva das pessoas jurídicas* à existência de unidade econômica ou profissional (inciso III do art. 126). Mas, em se tratando de *pessoa jurídica extinta por incorporação*, além de não existir unidade de qualquer natureza, há expressa previsão legal de assunção de responsabilidades pela incorporadora, sendo absolutamente desnecessário qualquer malabarismo ou contorcionismo interpretativo para que o lançamento seja realizado diretamente contra a sucessora.

Ademais, o *tempo* em que determinado ato jurídico é praticado constitui elemento fundamental da sua validade, nos termos do § 1º, do art. 6º da LINDB. No caso do presente lançamento tributário, a inexistência da personalidade jurídica no momento da sua realização impede que se considere a ocorrência de um ato jurídico perfeito, sobretudo com fundamento em uma situação posterior, como a intimação, cujo pressuposto é a própria conduta descrita no art. 142 do CTN a salvo de irregularidades.

Para ser passível de convalidação, um ato administrativo necessita de um mínimo substrato de validade, requisito que me parece faltar a um lançamento tributário contra um *sujeito passivo inexistente*. Ora, se não houve a devida identificação do sujeito passivo, não se pode considerar que tenha ocorrido a própria constituição – mesmo precária – do crédito tributário.

A notificação regular do lançamento apenas tem o condão de restringir a sua modificação às hipóteses específicas do art. 145 do CTN e fazer cessar a contagem do prazo decadencial, mas não se presta a convalidar ato marcado por ilegalidade. Logo, há manifesta nulidade no lançamento tributário, como acertadamente reconheceu a JJF.

Neste sentido, destaco acórdãos do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco:

AI SF 2016.000007976354-17 TATE Nº 00.201/17-0. AUTUADO: SADIA S.A. CACEPE: 0363586-49. CNPJ: 20.730.099/0133-34. ADOVADO: FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO, OAB/PR: 25.706 E OUTROS. ACÓRDÃO 4ª TJ 0066/2017(02). RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PELA PRESUNÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 29, INC. II, DA LEI ESTADUAL Nº 11.514/1997. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. ICMS COBRADO DE EMPRESA EXTINTA PELA INCORPORAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE PARA A INCORPORADORA. Observa-se pela Ata de Assembleia Extraordinária da Sadia S/A (fls.45), que a autuada foi incorporada à Companhia BRF-Brasil Foods S/A. A operação societária da incorporação consiste em mutação na estrutura no tipo da sociedade empresarial, quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, acarretando a sucessão universal dos direitos e obrigações da sociedade incorporada, sendo estes fatos determinantes para a transferência da responsabilidade para a incorporadora. É preciso ressaltar que, o lançamento deve identificar o sujeito passivo, verificar a ocorrência do fato gerador da

obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar a matéria tributável, conforme preceitua o art. 142, do CTN. Contudo, o auto de infração foi lavrado em 23/09/2016, quando a autuada já havia sido incorporada. Portanto, indica como sujeito passivo e empresa sucedida, extinta, que não mais é sujeito passivo de obrigação tributária, pois já havia sido transferida a responsabilidade para a incorporadora. O STJ já firmou jurisprudência no sentido de que “na incorporação, uma sociedade empresarial engloba a outra, fazendo com que o ativo e o passivo da incorporada passem a integrar o patrimônio da incorporadora e aquela deixe de possuir existência. A incorporação caracteriza-se pela absorção total do patrimônio da incorporada pela incorporadora (direitos e obrigações), bem como pela extinção da personalidade jurídica da incorporada”, conforme Recurso Especial Nº 1.297.847 - RS (2011/0078614-9)- Relator Ministro Luis Felipe Salomão. **A 4ª Turma Julgadora, no exame e julgamento do processo acima identificado, ACORDA, por unanimidade de votos, em julgar nulo o auto de infração, por ilegitimidade do polo passivo da obrigação tributária.**

AI SF 2016.000009903604-16 TATE 00.296/17-1; AI SF 2016.000009903706-24 TATE 00.297/17-8; AI SF 2016.000009904208-26 TATE 00.298/17-4; AI SF 2016.000009903366-04 TATE 00.299/17-0; AI SF 2016.000009906992-43 TATE 00.300/17-9 E AI SF 2016.000009961841-31 TATE 00.301/17-5. AUTUADA: SUICOVALLE- SUCOS E CONCENTRADOS DO VALE LTDA. CACEPE 0095278-85. CNPJ: 08.676.991/0001-39. ADVOGADO: FERNANDO DE OLIVEIRA LIMA, OAB-PE 25.227 E OUTROS. ACÓRDÃO 4º TJ 0081/2017(02). RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. EMENTA: ICMS. AUTOS DE INFRAÇÃO NULOS. ICMS COBRADO DE EMPRESA EXTINTA PELA INCORPORAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE PARA A INCORPORADORA. Os autos comprovam que a empresa autuada, Suicovalle-Sucos e Concentrados do Vale Ltda, foi incorporada à empresa Norsa Refrigerantes Ltda, conforme certidões nos autos. A operação societária da incorporação consiste em mutação na estrutura no tipo da sociedade empresária, quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, acarretando a sucessão universal dos direitos e obrigações da sociedade incorporada, sendo estes fatos determinantes para a transferência da responsabilidade para a incorporadora. É preciso ressaltar que o lançamento deve identificar o sujeito passivo, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar a matéria tributável, conforme preceitua o art. 142, do CTN. Os autos de infração foram lavrados em 19/12/2016, quando a autuada já havia sido incorporada. Portanto, indica como sujeito passivo e empresa sucedida, extinta, que não mais é sujeito passivo de obrigação tributária, pois já havia sido transferida a responsabilidade para a incorporadora. O STJ já firmou jurisprudência no sentido de que “na incorporação, uma sociedade empresarial engloba a outra, fazendo com que o ativo e o passivo da incorporada passem a integrar o patrimônio da incorporadora e aquela deixe de possuir existência. A incorporação caracteriza-se pela absorção total do patrimônio da incorporada pela incorporadora (direitos e obrigações), bem como pela extinção da personalidade jurídica da incorporada”, conforme Recurso Especial Nº 1.297.847 - RS (2011/0078614-9)- Relator Ministro Luis Felipe Salomão. **A 4ª Turma Julgadora, no exame e julgamento do processo acima identificado, ACORDA, por unanimidade de votos, em julgar nulos os autos de infração, por ilegitimidade do polo passivo da obrigação tributária.**

Na mesma linha, os seguintes julgados do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo:

Ementa:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS RELATIVOS À ENTRADA DE MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS. Empresa autuada extinta por incorporação antes da data da lavratura do auto de infração. Erro na escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. Pedido de retificação e julgado da d. Representação Fiscal não conhecido. Inexistência de erro de fato. (Processo nº 494572/2003. AIIM nº. 3008304-7. Rel. Miriam Gomes Lage. Publicado 10/11/2007)

Ementa:

Assuntos ICMS DEVIDO ao Estado de São Paulo em operações de “importação por encomenda” feitas através de trading/importadora, desembaraçadas em outra UF Preliminares: erro do sujeito passivo, por ter sido incorporada a autuada após as operações e antes da autuação, nulidade da decisão, erro de base de cálculo/aliquota. Preliminar acolhida: Configurado erro no sujeito passivo, que é a incorporadora por força do artigo 12/III do RICMS/00. Não passível de correção, à luz dos artigos 11 e 13 da lei 13457/09., mas causa de nulidade do AIIM. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (Processo nº 4016932/2013. AIIM nº 4016932-7. Rel. Paulo Roberto Braga Fortuna. Publicado 06/11/2014)

Ementa:

LANÇAMENTO. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. O erro na identificação do sujeito passivo implica nulidade do lançamento. PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. A incorporadora, na qualidade de sucessora, é quem deve figurar no polo passivo da relação jurídica tributária. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (Processo nº 4033632/2014. AIIM nº 4033632-3. Rel. Rodrigo Rodrigues Leite Vieira. Publicado 21/11/2016)

Ementa:

ICMS — LEVANTAMENTO FISCAL DE OPERACOES DE REMESSAS E RETORNOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA – OS CFOP'S 5901 (NOTAS FISCAIS DE REMESSA EMITIDAS PELA AUTUADA) E 1902, 1903 (NOTAS FISCAIS DE RETORNO EMITIDAS PELOS INDUSTRIALIZADORES E ESCRITURADAS PELA AUTUADA EM SUA EFD) - AS DIFERENÇAS DE ENTRADAS E SAÍDAS FORAM BASEADAS NA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DO CONTRIBUINTE – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. O ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO IMPLICA NULIDADE DO LANÇAMENTO. PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO. INCORPORAÇÃO. A INCORPORADORA, NA QUALIDADE DE SUCESSORA, É QUEM DEVE FIGURAR NO POLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. ARTIGO 227 DA LEI Nº 6.404/1976 - RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (Processo nº 4116984/2018. AIIM nº 4116984-0. Rel. Isabel Cristina Omil Luciano. Publicado 04/11/2021)

No âmbito do CARF, os precedentes citados pelo Ilmo. Cons. Relator não se aplicam ao presente caso, pois se referem à *extensão da responsabilidade tributária do sucessor*, objeto da Súmula CARF nº 113, situação que não se confunde com a *capacidade tributária passiva* para ser objeto de lançamento tributário.

Tanto o Acórdão nº 9101-002.212 (Processo nº 16327.000033/2008-72) como o Acórdão nº 9202-006.516 (Processo nº 13706.002070/2007-81) refletem discussão na qual o contribuinte argumenta que o art. 132 do CTN só se refere expressamente à responsabilidade “[...] *pelos tributos devidos até a data do ato* [...]”, pretendendo o afastamento das multas.

Nesta linha, em ambos os casos se aplicou o entendimento veiculado no Tema Repetitivo 382 do STJ, cuja tese firmada transcrevo abaixo:

“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.”

Destaque-se ainda que ambos os processos administrativos decorrem de lançamento realizado em face da *incorporadora*, conforme trechos abaixo dos respectivos relatórios:

Processo nº 16327.000033/2008-72

“[...] Segundo Relatório Fiscal, em agosto de 2001, a Contribuinte incorporou outras 15 empresas do ramo de telecomunicações. Durante processo de fiscalização foi constatada a irregularidade apontada, tendo sido esclarecido que foi aplicado um AI referente a cada incorporada e um referente à incorporadora em função da necessidade de observar o número de segurados por empresa, de forma a aplicar o limite do art. 284, I e II, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS). A observância deste limite se deu por empresas separadamente até 07/2001, data da incorporação. A partir de 08/2001, foi considerada a empresa como um todo. Apesar da separação acima, todos os autos de infração foram lavrados no CNPJ da contribuinte Telemar registrada sob o CNPJ 33.000.118/0001-79.

O presente AI (DEBCAD 35.576.761-9) refere-se à incorporada Telecomunicações do Pará S.A. - Telepará (CNPJ 04.815.411/0001-96), tendo a apuração compreendido o período de 01/1999 a 12/2004. [...]”

Processo nº 13706.002070/2007-81

“[...] Inconformada, a contribuinte apresenta Recurso Especial por divergência, argumentando, em síntese, que os autos de infração foram lavrados contra si na qualidade de sucessora do Banco Mercantil de São Paulo S/A., razão pela qual pleiteou a exoneração da multa de ofício, por entender ser tal penalidade inaplicável à sucessora, o que foi negado pela Turma Julgadora.

Entende que a multa de ofício somente lhe poderia ser aplicada, na qualidade de sucessora, se a exigência da multa já se encontrasse formalizada no momento da incorporação da sucedida, ou se as empresas sucedida e sucessora fizessem parte de um mesmo grupo econômico, o que, absolutamente, não é o caso dos autos. [...]”

Consequentemente, a discussão desenvolvida naqueles autos sequer possui razão para considerar a problemática pertinente à *capacidade tributária passiva* já que não se materializou o erro na identificação do sujeito passivo em sua origem.

Para surgir a *responsabilidade*, antes, é preciso existir a *capacidade*. Sobre este tema, que é o objeto da presente discussão, dentre vários (1302-000.617; 1401-00.359; 103-21.223; 1103-000.830; 1101-000.681, etc), destaco ementa de acórdão onde o voto vencedor se aproxima fortemente do entendimento aqui exposto, reconhecendo *ilegalidade intransponível* na constituição do crédito tributário:

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/sucessora 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 exercer 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. (Acórdão nº 1201-005.135. Processo nº 12898.002185/2009-65. Cons. Rel. Designado Fredy José Gomes de Albuquerque. Publicado 27/09/2021)

Registro ainda relevantes considerações trazidas pelo voto vencedor:

“[...] 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. [...]"

Concordo em grande parte com esse raciocínio. A busca pela “verdade material” não pode suplantar, especialmente sem justificativa, o respeito à legislação, principalmente em relação à necessidade de cumprimento das normas procedimentais. Mas vejo com cautela toda interpretação “moderadora” ou “mitigadora” já que, ao menos em certa medida, não se distanciam do *subjetivismo* característico do *ativismo* que não costuma encontrar (muito menos respeitar) limites claros e definidos.

Esclareço, para não restar dúvidas: a meu ver, se o lançamento fosse efetivado contra a pessoa jurídica extinta por falta de condições do Fisco conhecer a situação à época da ação fiscal, a ciência oportuna da incorporadora afastaria a nulidade porque, nesse contexto, não se poderia falar em *erro na identificação do sujeito passivo*.

Porém, no caso sob exame, onde há documentos nos autos demonstrando que a baixa já era conhecida (fato também reconhecido pela PGE no parecer de fls. 111-119) sem poder inclusive sustentar o desconhecimento da operação societária, em função da dinâmica do Cadastro Sincronizado Nacional, é impossível afastar a nulidade diante da ação voluntária de materializar a autuação, sem uma mínima diligência adicional, o que representa a efetivação de uma conduta injustificável de desrespeito à lei, afastando qualquer possibilidade de convalidação.

Assim, entendo como correta a decisão de Primeira Instância e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 130610.0013/20-5, lavrado contra **EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA.**, devendo o processo retornar à 1ª Instância, para que seja efetuado novo julgamento a salvo das falhas apontadas.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS