

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

*Celia Maria de Souza Murphy*¹

INTRODUÇÃO

O erro na identificação do sujeito passivo, nos casos em que ocorre a incorporação de sociedades, é tema recorrente nos tribunais administrativos. Há julgamentos recentes sobre o assunto, tanto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto no Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo (TIT)² e o tema ainda não está pacificado. Discute-se se o erro na identificação do sujeito passivo é um erro de fato ou de direito, se se trata de vício material ou formal.

Neste trabalho, expomos o nosso posicionamento quanto à categorização desses erros, as suas consequências jurídicas e trazemos o nosso entendimento a respeito do erro na identificação do sujeito passivo no lançamento, quando este ocorre após

1. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.

2. No Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, cf. Acórdãos proferidos no AIIM 4.082.033-6 (em 29/03/2018) e no AIIM 4.033.632-3 (em 02/02/2021). No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cf. Acórdão 3401-008.261, de 24/09/2020, Acórdão 1201-005.135, de 20/08/2021, Acórdão 9101-003.838, de 03/10/2018.

a reorganização societária, mas constitui como fato jurídico tributário um evento realizado em data anterior à da incorporação.

Em primeiro lugar, importante rever alguns pontos.

Na incorporação de uma sociedade em outra, extingue-se a incorporada, nos moldes previstos no art. 219, II, da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976). Nessa operação, a sociedade é absorvida por outra, a incorporadora, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações.

Nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional, a “pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”.

Nesse cenário, importa determinar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, nas hipóteses em que o evento tributário tenha se realizado antes da incorporação, mas o lançamento tenha ocorrido após a reorganização societária, momento no qual a sociedade incorporada já está extinta.

Surgem então, diversas dúvidas: a partir de qual momento a sociedade incorporada deixa de ter legitimidade para ser sujeito passivo de uma obrigação tributária? Ocorrida a incorporação, um lançamento feito indevidamente, em nome da sucedida, é um ato válido? É erro de fato? De direito? Vício formal ou material? Pode o julgador administrativo, em primeira ou segunda instância de julgamento, alterar o sujeito passivo indicado pela Fiscalização no lançamento?

Essas são questões complexas, sobre as quais procuramos lançar algumas luzes, sem a pretensão de oferecer uma solução única ou definitiva.

1. LANÇAMENTO

O artigo 142 do Código Tributário Nacional define lançamento como 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” (grifamos).

Embora a definição legal de lançamento seja a de um “procedimento”, consideramos que lançamento é mais que isso. Lançamento é procedimento, mas é também ato e norma.

Lançamento é procedimento enquanto atividade da autoridade administrativa, desenvolvida em uma série de ações voltadas para um fim. Este fim é produzir, ao final do procedimento, um ato administrativo, ato este representado pelo lançamento. Nesse sentido, é ato. Porém, além de procedimento e ato, lançamento é também norma: o ato administrativo do lançamento é norma jurídica que constitui a obrigação tributária.

Salientamos, no entanto, que, quando falamos de norma jurídica, havemos de considerar que, como ensina Paulo de Barros Carvalho, as normas andam aos pares. Uma norma, para ingressar no ordenamento jurídico, precisa de uma outra norma, que a introduza. Esta, denominada “norma introdutora” ou “veículo introdutor” representa o exercício da competência para introduzir determinada norma.

A norma introdutora é sempre uma norma da categoria das gerais e concretas. A norma introduzida será geral e abstrata, individual e abstrata ou individual e concreta, e representa o “conteúdo” inserido, no sistema positivo, pela norma introdutora³.

No antecedente da norma introdutora, tem-se um fato jurídico de criação normativa; no seu conseqüente, está prescrita a obrigação de todos respeitarem o documento normativo como

3. Normas gerais são aquelas dirigidas a um conjunto de sujeitos indeterminados; normas individuais dirigem-se a sujeitos identificados. A individualidade ou a generalidade da norma é identificada no conseqüente normativo, enquanto abstração e concretude referem-se ao modo como se toma o fato descrito no antecedente - a tipificação de um conjunto de fatos caracterizando uma hipótese de possível ocorrência realiza uma previsão abstrata, enquanto que a conduta especificada no espaço e no tempo confere à norma caráter concreto. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35-6.

um instrumento previsto no sistema para veicular normas jurídicas⁴. A norma introduzida representa a matéria que se pretende regular; o “conteúdo”. Cada uma dessas normas se presta a um tipo de controle: a norma introdutora é sujeita a controle formal; a norma introduzida é sujeita a controle material⁵.

No lançamento, a norma introduzida é uma norma individual e concreta, que, no seu antecedente, reporta-se a um evento ocorrido no mundo social e, ao relatá-lo, o constitui como um fato jurídico tributário. No conseqüente dessa norma, encontram-se prescritos os efeitos jurídicos que tal fato produz; com o relato do fato jurídico tributário em linguagem competente, instaura-se, nesse instante, uma relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo, em torno de um objeto: o crédito tributário.

O lançamento espelha, no plano individual e concreto, os critérios da regra-matriz de incidência tributária, que é a norma geral e abstrata que institui um tributo.

2. REGRA-MATRIZ, INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO

A simples existência da regra-matriz de incidência tributária não é suficiente para fazer incidir o tributo, ou seja, a regra-matriz, norma geral e abstrata, não realiza a incidência tributária. Para que ocorra a incidência de um tributo, é preciso que um ser humano, um agente competente, introduza, no sistema positivo, uma norma jurídica que seja apta a, efetivamente, regular a conduta, isto é, constituir a obrigação tributária.

4. Segundo Tácio Lacerda Gama, “[as] normas introdutoras trazem impressas as marcas da enunciação, referindo-se ao sujeito enunciador (s), ao processo de produção (p) (i.e., processo legislativo, ato administrativo, sentença judicial e outros), assim como às condições de espaço (i.e., Distrito Federal, Município de Belmonte) e de tempo (t) (i.e., 5 de junho de 1976). Em seu antecedente, prescrevem a forma de produção dos textos normativos e, por força disso, determinam que os enunciados introduzidos devam ser aceitos como enunciados jurídico-positivos”. Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 96.

5. Cf. IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 154-5.

A regra-matriz, por ser uma norma jurídica geral e abstrata, traz, no seu antecedente, uma hipótese tributária, a previsão abstrata de um acontecimento de possível ocorrência no mundo social. Esse acontecimento dá ensejo a uma consequência jurídica, prevista no consequente da norma padrão, de forma geral, aplicável a todos aqueles, quaisquer pessoas, que vierem a realizar a hipótese tributária.

A lei deve indicar, de forma conotativa, todos os elementos da norma jurídica tributária, ou todos os critérios da regra-matriz de incidência do tributo, de modo a permitir que se identifiquem os fatos do mundo social aos quais se deve imputar a conduta prescrita aos sujeitos que os tenham praticado. Sendo assim, a lei deve “tipificar”⁶ o tributo, pontuando, abstratamente, as características do acontecimento factual, por meio dos critérios material, espacial e temporal. Deve regular a conduta por meio do critério pessoal, com a indicação do sujeito ativo e a definição de critérios para identificar o sujeito passivo, e do critério quantitativo, estabelecendo alíquota e base de cálculo⁷.

A regra-matriz de incidência é, portanto, uma norma que se projeta para o futuro, devendo ser aplicada se e quando um acontecimento do mundo social se subsumir nos critérios do seu antecedente. A efetiva ocorrência do evento previsto na regra-matriz dá, então, ensejo à aplicação da norma, e, isso ocorrendo, instala-se a obrigação jurídica tributária.

Nenhuma norma incide sem que seja aplicada⁸. Para que ocorra a incidência de um tributo, é preciso que um agente competente aplique a regra-matriz, por meio de uma

6. Sobre o princípio da tipicidade da tributação no Direito brasileiro, Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 283-303; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-34.

7. MURPHY, Celia Maria de Souza. *O imposto sobre a renda à luz da Constituição*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 149.

8. Afirma Lourival Vilanova que “[a] passagem da norma geral para o concreto faz-se mediatamente, nos atos de competência e poder”. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 114.

linguagem que constitua o evento ocorrido como um fato jurídico tributário, e, também, a obrigação dele decorrente, projetando, de forma concreta e individual, antecedente e consequente da norma padrão.

A aplicação da regra-matriz de incidência se dá por meio da inserção, no sistema positivo, de uma norma individual e concreta, que, nos moldes da regra-matriz, constitui o evento de interesse como um fato jurídico tributário, descrevendo-o por meio de seus elementos: material, temporal e espacial (que repercutem os critérios material, temporal e espacial). No consequente da norma individual e concreta que realiza a incidência tributária estão perfeitamente identificados os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária (que compõem o elemento pessoal) e estão também definidos a base de cálculo apurada e a alíquota aplicada (que compõem o elemento quantitativo), conforme estipulado na norma padrão.

A norma jurídica individual e concreta que constitui a obrigação tributária (que pode vir na forma de auto de infração, notificação de lançamento ou declaração do próprio sujeito passivo) representa o final da cadeia de positivação do direito, momento no qual o direito se realiza, regulando a conduta.

Para que o lançamento seja válido, deve ter sido produzido de acordo com a lei. Precisa conter, em seu antecedente, os elementos: material, espacial e temporal e, no seu consequente, os elementos: pessoal e quantitativo, espelhando-se nos critérios da regra-matriz e nas disposições pertinentes, de outras normas gerais e abstratas.

Por força do princípio da tipicidade fechada, temos, no nosso ordenamento jurídico, uma “reserva absoluta”, em que a lei tributária limita o órgão de aplicação a subsumir o fato à norma, independentemente de qualquer valoração pessoal⁹. Da mesma forma, a obrigação se instala entre os sujeitos

9. Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p.18.

determinados, e tem seu valor apurado de acordo com base de cálculo e alíquota previstas nas leis tributárias.

Desse modo, o agente da Administração, ao exercer a sua competência, produzindo a norma de lançamento, não pode se afastar das leis reguladoras da matéria, isto é, dos termos gerais e abstratos da regra-matriz de incidência e das demais normas pertinentes.

3. VALIDADE E EFICÁCIA DA NORMA JURÍDICA INDIVIDUAL E CONCRETA

Diz-se válida uma norma jurídica que pertence ao sistema jurídico positivo, uma vez tenha sido nele introduzida segundo procedimento próprio, previsto no próprio sistema normativo. A validade não é um atributo da norma jurídica; é uma relação que se instaura entre a norma e o sistema positivo¹⁰: uma vez inserida no sistema do direito positivo, a norma é válida e é jurídica¹¹, até que dele seja excluída, por meio de uma outra norma jurídica, nos moldes igualmente previstos no ordenamento.

Todavia, a validade da norma só é aferida *a posteriori*, isto é, após a norma ser posta no sistema jurídico. Daí a afirmação de Tárek Moussallem que, “[em] rigor, o direito positivo não regula a sua própria criação, mas, sim, controla a regularidade da criação do enunciado (norma em sentido amplo)”¹².

Isto significa dizer que uma norma formal ou materialmente inválida pode, temporariamente, vir a pertencer ao sistema positivo e surtir efeitos jurídicos. Isso vale para qualquer norma jurídica, seja ela geral e abstrata, geral e concreta, individual e abstrata ou individual e concreta.

10. Cf. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p.30.

11. Sobre a validade das normas jurídicas, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9.ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 97-100.

12. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 79.

Um lançamento formal ou materialmente inválido, enquanto não declarado como tal, e excluído do direito positivo, revela eficácia jurídica, uma vez que o fato jurídico descrito no seu antecedente tem a propriedade de provocar os seus efeitos próprios (relação de causalidade jurídica), instalando a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo identificados no seu consequente¹³. Ou seja, o lançamento, mesmo que em desconformidade com os critérios de validade previstos no sistema jurídico, ingressa nesse sistema e juridiciza o fato descrito no seu antecedente, acarretando, necessariamente, o “dever ser”, a relação jurídica.

4. ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO NO LANÇAMENTO

Denomina-se erro de fato aquele problema semântico que revela um desajuste no interior de uma única norma. No erro de fato, ocorre um problema interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo emprego inadequado da linguagem das provas, e pode ocorrer tanto na descrição do fato (antecedente da norma individual e concreta), quanto no seu consequente, ao se estabelecer a obrigação tributária¹⁴. O erro de fato é um problema intranormativo, uma vez que ocorre no interior de uma única norma jurídica individual e concreta.

Por exemplo, ao indicar o local da ocorrência do fato tributário do imposto sobre a renda, o agente consignou a cidade de Amparo (SP), ao passo que as provas indicavam que o fato havia se realizado no bairro de Santo Amaro, na cidade de São Paulo (SP). Temos, aqui, um erro de fato.

Diferentemente, o erro é dito de direito quando se manifesta como um problema semântico revelador de um descompasso

13. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 113.

14. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9.ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 326.

entre duas (ou mais) normas gerais e abstratas e uma norma individual e concreta. Trata-se de um problema de subsunção. O erro de direito se revela, portanto, como um erro na aplicação da lei. Representa um erro na aplicação da regra-matriz ou ainda um descompasso entre a norma do lançamento e outras regras gerais e abstratas¹⁵.

Trata-se, portanto, de um problema internormativo, uma vez que ocorre entre duas ou mais normas distintas: uma (ou mais de uma), geral e abstrata; outra, individual e concreta. Por exemplo, o agente da administração utiliza, como base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, a receita bruta e não o lucro arbitrado, em razão de não ter sido possível apurar o lucro real. Tendo em vista que a lei tributária estipula que, na impossibilidade de apurar o lucro real, deve ser o arbitramento do lucro, a utilização da receita bruta como base de cálculo do referido imposto, nessa circunstância, revela-se como um erro na aplicação do critério quantitativo (base de cálculo) da regra-matriz. Estamos, neste caso, diante de um erro de direito.

O lançamento, como qualquer outra norma jurídica, pode apresentar erro, e esse erro pode ocorrer tanto na norma introdutora (geral e concreta) quanto na norma introduzida (individual e concreta).

Quando falamos de erro material, estamos nos referindo a um erro cometido na norma introduzida, que é a norma individual e concreta, que projeta os critérios da regra-matriz de incidência. Quando falamos de erro formal, estamos nos referindo a um erro ocorrido na norma geral e concreta, que é a norma introdutora¹⁶.

No presente estudo, interessa-nos aprofundar a análise dos erros materiais, escopo no qual se encontra o erro na identificação do sujeito passivo.

15. Idem, p. 327.

16. Cf. IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 154-5.

Primeiramente, importa destacar que o lançamento, ato administrativo vinculado que é, não se sujeita a revogação. Revogáveis são os atos administrativos discricionários, que são aqueles praticados de acordo com a conveniência e oportunidade da Administração¹⁷. Por exemplo, é ato administrativo discricionário a nomeação da pessoa “A” para exercer a função “x”. Caso a nomeação deixe de ser conveniente ou oportuna para a Administração, o ato pode ser revogado.

Diferentemente ocorre com os atos administrativos vinculados, categoria na qual se enquadra o lançamento. Estes não são revogáveis, uma vez que não são praticados de acordo com a conveniência e a oportunidade da Administração. Quando eivados de vícios, os atos administrativos vinculados podem ser anulados, pela própria Administração ou pelo Judiciário¹⁸.

Distinguir o erro de fato do erro de direito nem sempre é tarefa simples. Mas essa distinção é essencial, uma vez que o erro da autoridade lançadora que pode ensejar a alteração do lançamento é somente o erro de fato. Havendo equívoco da autoridade fiscal na interpretação normativa, no ato de aplicação da norma geral e abstrata, o erro será de direito¹⁹, e o lançamento não poderá ser alterado; deverá ser anulado. Nessa situação, novo lançamento só poderá ser feito nos casos em que não tenha ocorrido a incidência de alguma norma de extinção do crédito, como uma norma de homologação ou de decadência²⁰.

17. Este tema foi objeto da Súmula 473 do STF, com o seguinte teor: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

18. A revisão de ofício é admitida somente nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

19. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 7.ed., rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 540-1.

20. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. 3 v., v. III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 243-4.

4.1 O sujeito passivo na incorporação de sociedade

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele obrigado a levar aos cofres públicos o montante devido a título de tributo, a partir da aplicação da regra-matriz de incidência tributária. A nossa Constituição não define quem é o sujeito passivo; sendo assim, é no patamar infraconstitucional que encontraremos os critérios indicadores do sujeito passivo da relação jurídica tributária. O sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, que tem relação jurídica com o Estado. Pode ser o mesmo sujeito que praticou o fato jurídico tributário, ou pode ser outro, escolhido pelo legislador, desde que essa escolha não viole princípios constitucionais²¹.

A incorporação é uma forma de reorganização societária, na qual uma sociedade já existente absorve integralmente outra (ou outras), ou seja, há a extinção da(s) sociedade(s) incorporada(s) em outra sociedade, que já existe. A sociedade incorporadora sucede a incorporada, agregando, ao seu patrimônio, o da incorporada, de tal modo que, concluída a operação, exista somente uma sociedade: a incorporadora.

Com efeito, a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976) estipula que, ocorrendo uma operação de incorporação de uma sociedade em outra, extingue-se a incorporada²². Nesse ato, a incorporada passa a não mais existir, e sucede-lhe a incorporadora, em todos os direitos e obrigações²³.

O Código Tributário Nacional classifica os sujeitos passivos em duas espécies: (i) “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; e (ii) “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (artigo 121, *caput* e parágrafo único).

21. Cf. MURPHY, Celia Maria de Souza. *O imposto sobre a renda à luz da Constituição*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 120/2.

22. Lei 6.404/1976, art. 219, II.

23. Lei 6.404/1976, art. 227, *caput*.

Determina o CTN que, havendo extinção da pessoa jurídica, em decorrência de fusão, transformação ou incorporação em outra, a responsabilidade pelos tributos devidos pela sociedade extinta, até a data do ato, passa a ser da pessoa jurídica resultante dessa operação²⁴.

É, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária, nos casos de incorporação de sociedades, a sociedade incorporadora. Ocorrendo a extinção de uma sociedade, por incorporação, responde pelos tributos da incorporada a sua sucessora, que, na hipótese, é a incorporadora. É, portanto, a incorporadora, sujeito passivo das obrigações tributárias realizadas antes da operação de incorporação, mas constituídas após essa operação, momento em que a incorporada já está extinta. Nessa situação, o lançamento, seja ele feito por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, deve indicar o nome/razão social da sociedade incorporadora.

4.2 O erro na identificação do sujeito passivo

O erro na identificação do sujeito passivo pode ser um erro de fato ou um erro de direito. Pode-se considerar erro de fato um equívoco na transcrição da razão social do sujeito passivo, desde que não denote ter havido erro na sua correta identificação, conforme as disposições legais que regem a matéria. Por exemplo, a razão social “Serraria Moderna Ltda” foi transcrita como “Serraria Madeira Ltda”, porém isso não denota que a autoridade fiscal tenha eleito sujeito passivo diverso daquele previsto na lei para ser sujeito passivo daquela obrigação; diferentemente, indica que houve equívoco na transcrição da razão social da pessoa jurídica, dos documentos probatórios para o AIIM (erro de fato).

24. 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.

Diferente é a situação em que se identifica incorretamente o sujeito passivo, de tal modo que acarrete um erro de subsunção. Por exemplo, o agente da administração entende que o sujeito passivo da obrigação pode ser a pessoa jurídica fusionada, cindida ou incorporada, nas situações em que o artigo 132 do CTN determina que o sujeito passivo, na sucessão societária, é o sucessor. Neste caso, ocorre um erro de subsunção, que é erro de direito, e o lançamento é nulo.

Fusão, incorporação, transformação ou alienação de estabelecimentos tributados “são ocorrências ocasionadoras da ‘mudança’ de sujeição passiva, aparecendo sujeito diverso do contribuinte para o fim de cumprir a obrigação de recolher o montante equivalente ao débito tributário”²⁵.

Sendo assim, no lançamento realizado em face de uma sociedade incorporada, além da regra-matriz de incidência, há que se aplicar a norma de responsabilidade por sucessão, prevista no art. 132 do Código Tributário Nacional, em sintonia com o disposto na lei comercial (Lei 6.404/1976).

Um equívoco na identificação do responsável por sucessão – que passa a ser o sujeito passivo da obrigação tributária – acarreta um erro de subsunção. Isso caracteriza um evidente descompasso entre o que dispõe a norma de responsabilidade, prevista no CTN (corroborada pela lei comercial) e a norma posta (lançamento). Não é um erro de fato, mas um erro de direito. Acarreta a nulidade do lançamento, e, por ser matéria de ordem pública, pode ser alegada em qualquer fase do processo ou procedimento.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 8, da Cosit, de 08/03/2013²⁶, ao abordar o erro na identificação do sujeito passivo, orienta que “apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de

25. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 7.ed., rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 670.

26. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?-visao=anotado&idAto=50787>. Acesso em 05 nov. 2021.

incidência que configure erro de direito é vício material”. E complementa, esclarecendo que não enseja a nulidade ou a anulabilidade do lançamento a “efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível”.

Segundo o nosso entendimento, no lançamento, todos os erros de subsunção caracterizam erro material. Apontar, como sujeito passivo, a sucedida, ao invés da sucessora, estando o ato de reorganização societária arquivado no registro público competente, na data do ato da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento, acarreta erro de direito, ensejando a nulidade do ato administrativo. E, como salienta Celso Antônio Bandeira de Mello, os efeitos dessa declaração de nulidade devem ser *ex tunc*.

Segundo Bandeira de Mello, se os atos unilaterais restritivos da esfera jurídica do administrado²⁷, são inválidos, “todas as razões concorrem para que sua fulminação produza efeitos *ex tunc*, exonerando por inteiro quem fora indevidamente agravado pelo Poder Público das consequências onerosas”²⁸.

Sendo assim, a decisão administrativa ou judicial que declara o lançamento viciado um ato nulo, retira essa norma individual e concreta do ordenamento jurídico, a partir do seu nascimento, não podendo tal norma produzir quaisquer efeitos jurídicos. Trata-se de uma norma inválida.

Analisamos, agora, o momento a partir do qual deve-se considerar realizada a sucessão, com a consequente alteração do sujeito passivo tributário.

Recentemente, a Primeira Seção do STJ se manifestou sobre o assunto (Tema Repetitivo 1049), com o entendimento

27. São atos restritivos os atos administrativos que diminuem a esfera jurídica do interessado ou lhe impõem novas obrigações, deveres ou ônus. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 434.

28. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 492.

que “o negócio jurídico que culmina na extinção na pessoa jurídica por incorporação empresarial somente surte seus efeitos na esfera tributária depois de essa operação ser pessoalmente comunicada ao fisco, pois somente a partir de então é que Administração Tributária saberá da modificação do sujeito passivo[...]”²⁹.

29. Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL, POR INCORPORAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTES DO LANÇAMENTO, SEM PRÉVIA COMUNICAÇÃO AO FISCO. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. 1. A interpretação conjunta dos arts. 1.118 do Código Civil e 123 do CTN revela que o negócio jurídico que culmina na extinção na pessoa jurídica por incorporação empresarial somente surte seus efeitos na esfera tributária depois de essa operação ser pessoalmente comunicada ao fisco, pois somente a partir de então é que Administração Tributária saberá da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, na condição de sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN). 2. Se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado em face da 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. 3. Por outro lado, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a Jurisprudência/STJ - Acórdãos Página 1 de 4 nulidade do lançamento equivocadamente realizado em nome da empresa extinta (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. 4. 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 (arts. 1.116 do Código Civil e 132 do CTN). 5. Cuidando 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 necessidade de substituição ou emenda da CDA para que ocorra o imediato redirecionamento da execução fiscal. Precedentes. 6. Para os fins do art. 1.036 do CPC, firma-se a seguinte tese: “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.” 7. Recurso especial parcialmente provido. (STJ, Primeira Seção. REsp 1848993 / SP, de 26/08/2020 (DJe 09/09/2020) Rel. Min. Gurgel de Faria).

Sobre esse assunto, destacamos que os atos concernentes à transformação, à incorporação e à fusão das sociedades, que são sujeitos a registro no órgão competente, têm eficácia jurídica perante terceiros a partir do registro, e, segundo entendemos, isso deve valer, inclusive, e principalmente, para os órgãos públicos.

A autoridade fiscal, ao promover o lançamento, deve ser diligente e cercar-se dos cuidados que a sua nobre função requer. Nesse sentido, deve se certificar quanto à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, de acordo com a lei. Tanto a lei comercial quanto a lei tributária determinam que é a incorporadora o sujeito passivo da obrigação tributária, a partir da incorporação de uma sociedade em outra.

Sendo assim, entendemos ser dever da fiscalização buscar essa informação nos registros públicos. Tendo a sociedade incorporadora arquivado o devido ato de reorganização societária no registro público competente, a correta indicação do sujeito passivo, no lançamento, a nosso ver, se impõe a partir da publicidade do ato, mesmo que a sociedade tenha deixado de cumprir o seu dever de prestar e devida informação ao órgão fiscal.

Ainda explorando a correta identificação do sujeito passivo, na incorporação de sociedades, temos uma situação em que, indicada a sucedida, no lançamento, como sujeito passivo, não se pode alegar erro de direito. Trata-se da operação societária que, já realizada, não tenha sido devidamente levada a registro público, no órgão competente. Aqui, entendemos existir uma situação em que o lançamento pode ser revisto de ofício, com fundamento no art. 149 do CTN.

Para rematar, destacamos que, tanto a lei do procedimento administrativo fiscal federal³⁰ quanto a lei geral do procedimento administrativo federal³¹ e a lei paulista que regula o procedimento

30. Decreto 70.235/1972, art. 59 e 60.

31. Lei 9.784/1999, art. 55.

administrativo fiscal em seu âmbito³², exigem, para a declaração de nulidade do lançamento, a existência de prejuízo.

No entanto, entendemos que o prejuízo não deve ser o único critério para balizar a declaração de nulidade do auto de infração, no procedimento administrativo. O juízo sobre a existência de prejuízo é individual e subjetivo do julgador, e não pode se sobrepor aos princípios constitucionais, tais como os da legalidade e do interesse público³³. Por certo, não é do interesse público manter no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta que não se coaduna com as leis que lhe conferem fundamento.

SÍNTESE CONCLUSIVA

A regra-matriz de incidência tributária não tem força realizar a incidência de um tributo. Para que a incidência ocorra, é preciso que um agente competente aplique a regra-matriz, inserindo, no sistema positivo, uma norma jurídica que seja apta a constituir a obrigação tributária.

O lançamento é a norma que, emitida por um agente da Administração que seja competente para realizar este ato administrativo, constitui a obrigação tributária. Para que seja válida, essa norma precisa conter, em seu antecedente, os elementos: material, espacial e temporal e, no seu consequente, os elementos: pessoal e quantitativo, espelhando-se nos critérios da regra-matriz e nas disposições pertinentes, de outras normas gerais e abstratas.

Lançamento é norma introdutora e norma introduzida. A norma introdutora é uma norma geral e concreta, que

32. Lei Estadual 10.177/1998, art. 10, II.

33. Sobre a relativização na aplicação do critério do prejuízo para a declaração de nulidade do lançamento no procedimento administrativo fiscal, cf. NEDER, Marcos. O critério do prejuízo como balizador para a decretação da nulidade do lançamento no processo administrativo fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 891-915.

representa o exercício da competência para introduzir aquela específica norma (introduzida). A norma introduzida será geral e abstrata, individual e abstrata ou individual e concreta, e representa o “conteúdo” inserido, no sistema positivo, pela norma introdutora.

Erro material é o erro cometido na norma introduzida. Quando o erro é formal, estamos nos referindo a um erro ocorrido na norma introdutora.

Uma norma formal ou materialmente inválida pode, temporariamente, vir a pertencer ao sistema positivo e surtir efeitos jurídicos. Um lançamento inválido, enquanto não declarado como tal, e excluído do direito positivo, é válido e revela eficácia jurídica.

O erro de direito se manifesta como um problema semântico, revelador de um descompasso entre uma (ou mais de uma) norma geral e abstrata e uma norma individual e concreta. Trata-se de um problema de subsunção.

O erro na identificação do sujeito passivo pode ser um erro de fato ou um erro de direito. Será um erro de fato se, na transcrição da razão social do sujeito passivo, houver um equívoco, mas que não denote que houve um erro na sua correta identificação, conforme as disposições legais que regem a matéria. Será um erro de direito se configurar um erro na subsunção.

A incorporadora é o sujeito passivo das obrigações tributárias da incorporada ocorridas antes da operação de incorporação, mas constituídas após essa operação, momento em que a incorporada já está extinta.

O equívoco na identificação do sujeito passivo, na norma de lançamento (AIIM ou notificação de lançamento) apontando a sucedida, ao invés da sucessora, pode acarretar erro de direito, ensejando a nulidade do ato administrativo.

Estando o ato de reorganização societária arquivado no registro público competente, a correta indicação do sujeito passivo, no lançamento, se impõe, mesmo que a sociedade

tenha deixado de cumprir o seu dever de prestar e devida informação ao órgão fiscal.

As leis reguladoras do procedimento administrativo, tanto na esfera federal como no âmbito do estado de São Paulo, apontam o prejuízo como critério para determinar a nulidade do ato do lançamento. No entanto, o prejuízo não deve ser o único critério para balizar a declaração de nulidade do lançamento, no procedimento administrativo. O juízo sobre a existência de prejuízo é individual e subjetivo do julgador, e não pode se sobrepor aos princípios da legalidade e do interesse público, que não admitem manter no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta que está em desacordo com as leis que lhe conferem fundamento.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. Decreto 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 09 nov. 2021.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 05 nov. 2021.

_____. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em 05 nov. 2021.

_____. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em 06 nov. 2021.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 08/03/2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50787>. Acesso em 05 nov. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) 1848993 / SP, de 26/08/2020. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em 05 nov. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. 3 v., v. III. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 7.ed., rev. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

MURPHY, Celia Maria de Souza. *O imposto sobre a renda à luz da Constituição*. São Paulo: Noeses, 2020.

NEDER, Marcos. O critério do prejuízo como balizador para a decretação da nulidade do lançamento no processo administrativo fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 891-915.

SÃO PAULO. Lei 10.177, de 30 de dezembro de 1998. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Estadual. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1998/lei-10177-30.12.1998.html>. Acesso em 05 nov. 2021.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2015.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.