

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**KARINA VERZTMAN BAGDADI**

**A SUCESSÃO DE DIREITOS NA INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA NO  
ÂMBITO TRIBUTÁRIO**

**Rio de Janeiro**

**2019**

**KARINA VERZTMAN BAGDADI**

**A SUCESSÃO DE DIREITOS NA INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA NO  
ÂMBITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, como  
requisito parcial para obtenção do título de Bacharel  
em Direito

Orientadora: Prof. Vanessa Benelli

**Rio de Janeiro**

**2019**

VI44s Verztman Bagdadi, Karina  
A SUCESSÃO DE DIREITOS NA INCORPORAÇÃO  
SOCIETÁRIA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO / Karina Verztman  
Bagdadi. -- Rio de Janeiro, 2019.  
72 f.

Orientadora: Vanessa Benelli.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Incorporação. 2. Sucessão direitos e  
obrigações. 3. Omissão art. 132 do Código Tributário  
Nacional. 4. Créditos fiscais. 5. Efeitos da  
decisão transitada em julgado. I. Benelli, Vanessa,  
orient. II. Título.

**KARINA VERZTMAN BAGDADI**

**A SUCESSÃO DE DIREITOS NA INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA NO  
ÂMBITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, como  
requisito parcial para obtenção do título de Bacharel  
em Direito

Orientadora: Prof. Vanessa Benelli

Data da Aprovação: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Prof<sup>ª</sup>. Vanessa Benelli

---

Membro da banca

---

Membro da Banca

**Rio de Janeiro**

**2019**

Corra o risco de pensar por si mesmo. Muito mais felicidade, verdade, beleza e sabedoria virão a você dessa forma.

Cristopher Hitchens

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, em primeiro lugar, aos meus pais e minhas irmãs pelo apoio incondicional em todos os momentos da minha vida. Agradeço-os por todos os beijos e puxões de orelha necessários para a continuidade deste trabalho.

Agradeço à minha família e amigos por terem me apoiado e ficarem ao meu lado nas horas que eu mais precisava.

## RESUMO

O presente trabalho possui como objetivo analisar à luz do artigo 132 do Código Tributário Nacional, interpretado em conjunto aos artigos. 1116 e 452 do Código Civil, bem como ao art. 227 da lei 6404/76, a possibilidade de serem transferidos para a sociedade incorporadora não somente obrigações, mas também direitos de cunho fiscal. Tal estudo se faz necessário pelo fato do art. 132 do CTN tratar somente da responsabilidade tributária na sucessão empresarial, sendo totalmente omissa em relação aos direitos adquiridos pela incorporadora, não sendo, plausível, se desconsiderar para fins do Direito Tributário os direitos da sucedida, somente pelo fato de inexistir dispositivo legal que verse sobre o assunto. Dessa forma, se busca analisar a transferência de créditos e prejuízos fiscais acumulados pela incorporada, e ainda os benefícios auferidos por decisões transitadas em julgado que reconheceram o direito da incorporada a não ser compelida a recolher certo tributo de natureza continuada. Os resultados das pesquisas realizadas tanto no campo jurisprudencial como no campo da doutrina evidenciaram que em relação a possibilidade de utilização de créditos provenientes da escrita fiscal da incorporada existem posicionamentos divergentes tanto na Doutrina quanto na Jurisprudência, até porque, em diversos casos analisados quando os Tribunais e órgãos da administração pública entendem pela possibilidade de utilização de tais créditos, estipulam diversas condições, como é o caso dos créditos de ICMS que a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Já em relação a sucessão dos benefícios auferidos por decisões transitadas em julgado que reconhecem o direito da incorporada a não ser compelida a recolher certo tributo de natureza continuada, por mais que a Doutrina divirja em relação a tal possibilidade, de acordo com o julgados analisados existe o entendimento acerca da impossibilidade desse tipo de sucessão, pelo fato da incorporadora não ter sido parte da relação jurídica processual analisada, não podendo, por esse motivo, se beneficiar de decisões que foram proferidas somente em favor da incorporada.

Palavras-chave: Sucessão empresarial. Responsabilidade tributária. Incorporação societária. Direitos. Créditos fiscais. Decisão transitada em julgada.

## ABSTRACT

The present study aims to analyze in light of article 132 of the National Tax Code, interpreted in conjunction with articles 1116 and 452 of the Civil Code, as well as to art. 227 of Law 6404/76, the possibility of transferring to the incorporating company not only obligations, but also tax rights. Such study is necessary because of the art. 132 of the CTN deal only with tax liability in business succession, being totally omitted in relation to the rights acquired by the incorporator, and it is not plausible to disregard the rights of the successor, for the purposes of Tax Law, only because there is no legal provision regarding the subject. Thus, it seeks to analyze the transfer of credits and tax losses accrued by the merged company, and also the benefits received by judgments that were final and unappealable, recognizing the merged entity's right not to be compelled to collect certain taxes of a continuing nature. The results of the research carried out both in the jurisprudential field and in the field of doctrine evidenced that in relation to the possibility of using credits from the fiscal writing of the merged company, there are divergent positions in both the Doctrine and Jurisprudence, because in several cases analyzed when the Courts and public administration bodies understand the possibility of using such credits, stipulate several conditions, as is the case of ICMS credits that the Secretary of Finance of the State of Rio de Janeiro. In relation to the succession of the benefits obtained by final decisions that recognize the right of the merged company not to be compelled to collect a certain tribute of a continuous nature, however much the Doctrine diverges in relation to such possibility, according to the analyzed judgments there is the understanding of the impossibility of this type of succession, because the merging company was not part of the procedural legal relationship analyzed, and therefore cannot benefit from decisions that were pronounced only in favor of the merged company.

Key words: Corporate succession. Tax liability. Corporate incorporation. Rights. Tax credits. Final decision.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	9
2.1 A reorganização societária.....	9
2.2. A incorporação societária .....	9
2.3 Da obrigação tributária .....	11
2.4 Sujeito passivo da obrigação tributária.....	12
<b>3. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>21</b>
3.1 Regras da integração do Direito Tributário .....	22
3.2. Do emprego da analogia .....	23
<b>4. DA SUCESSÃO DE CRÉDITOS FISCAIS NA INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA .</b>	<b>26</b>
4.1 Da sucessão de créditos acumulados pelas empresas incorporadas .....	26
4.2. Os tributos não cumulativos e o direito ao crédito tributário pelas incorporadoras .....	26
4.2.1 Da não cumulatividade .....	27
4.2.2 Do não confisco .....	30
4.2.3. Dos direitos aos créditos acumulados de ICMS .....	31
4.2.4 Da sucessão aos créditos de IPI.....	36
4.2.5 Dos créditos de PIS/COFINS .....	39
4.4 Da compensação de prejuízos fiscais da incorporada .....	42
<b>5. DA SUCESSÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>46</b>
5.1 Da coisa julgada.....	46
5.1.1 Dos limites da coisa julgada .....	47
5.1.2 A coisa julgada no Direito Tributário.....	50
5.1.3 A coisa julgada e as relações jurídico tributárias de natureza continuada.....	50
5.1.4 Da sucessão dos efeitos da coisa julgada na incorporação .....	52
5.1.5 Análise de Julgados .....	56
<b>7. CONCLUSÃO.....</b>	<b>59</b>
<b>8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>64</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe uma análise acerca da possibilidade de sucessão de certos direitos de cunho fiscal na incorporação de empresas, tais como saldos credores de ICMS, IPI, PIS/COFINS e de prejuízos fiscais oriundos da escrita fiscal da incorporada, bem como dos benefícios adquiridos pelas incorporadas decorrentes de decisões transitadas em julgado que reconheceram a inexistência de relação tributária de natureza continuada.

A situação problema surge, no presente caso, quando se verifica a omissão do art. 132 do Código Tributário Nacional quanto aos possíveis direitos da incorporada passíveis de sucessão, já que o mencionado dispositivo legal somente dispõe acerca da responsabilidade da incorporadora pelo recolhimento dos tributos devidos pela incorporada, nos casos de ocorrência de reorganizações societárias.

Nesse sentido, é certo que os artigos. 227 e. 1116 do Código Civil estipulam que serão sucedidos pela incorporadora tanto os direitos como as obrigações da sociedade incorporada, não sendo, dessa forma, plausível, se desconsiderar para fins do Direito Tributário certos direitos adquiridos pela sucedida, anteriormente à incorporação, somente pelo fato de inexistir dispositivo legal que verse sobre o assunto.

Dessa forma, se buscará analisar os efeitos tributários decorrentes da incorporação de empresas, se fazendo imprescindível evidenciar quais situações estão, de fato, previstas na legislação tributária que se referem à responsabilidade das sucessoras pelos tributos das sucedidas, para que assim seja possível adentrar na questão central do presente estudo que não foi contemplada pela legislação vigente.

Decorrente da omissão mencionada, será analisado com base no art. 108 do Código Tributário Nacional que dispõe acerca das formas de integração no direito tributário quando a interpretação da norma legal não for suficiente para preencher a lacuna da legislação e assim solucionar o litígio, a possibilidade de averiguar, pelo uso da analogia, a existência de uma estreita relação entre direitos e obrigações transferidos à sucessora, até porque conforme disposto na legislação civil e inclusive sendo o entendimento do STJ, haverá sucessão a título universal tanto de direitos quanto de obrigações.

Para embasar o uso de analogia no presente caso, será demonstrado que o Próprio Superior Tribunal de Justiça já utilizou essa forma de integração quando elaborou a súmula 554 que dispõe que a responsabilidade por sucessão estipulada pelo art. 132 do CTN, não somente abrange os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas punitivas. Ou seja, foi utilizada a analogia para solucionar litígio que não estava previsto na legislação.

Diante da possibilidade de utilização analógica do art. 132 do CTN para sanar o imbróglio ora levantado, será analisado, em um primeiro momento, a sucessão de saldos credores de ICMS, IPI e PIS/COFINS oriundos da escrita fiscal da incorporada, com base em dois princípios constitucionais, o referente a não cumulatividade e ao não confisco.

Em relação a não cumulatividade, ficará evidenciado que a CRFB somente estipula duas exceções à regra da não cumulatividade dispostas em seu §2º, II, do art. 155 que não possuem qualquer relação com os casos de reorganização societária, o que impediria que a legislação infra constitucional restringisse a aplicação de tal instituto nos casos de incorporação. Já no que concerne ao não confisco será demonstrado que o impedimento à utilização de créditos da incorporada oneraria a própria cadeia de produção.

Outro ponto que se buscará analisar será a possibilidade de sucessão de prejuízos fiscais da incorporada, com base no art. 33, do Decreto Lei 2.341/1987 que impede tal direito, bem como na possibilidade de mudança do entendimento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE nº 591.340/SP acerca da constitucionalidade da trava dos 30% estipulada pela Receita Federal do Brasil.

O último direito que será explorado, será o caso da possibilidade de sucessão dos benefícios das decisões transitadas em julgado em favor da incorporadas. Diante disso, será necessário se aprofundar no conceito de coisa julgada e seus efeitos, bem como se a mesma poderia atingir terceiros alheios à relação processual inicial, para que então se possa averiguar como os Tribunais e a Doutrina enxergam esse possível direito passível de sucessão.

Vale mencionar que como não existe qualquer tipo de norma complementar regulando o tema em questão, se buscará compreender o tema posto em debate com base em decisões dos

Tribunais Judiciais e administrativos, bem como órgãos da administração pública, tais como a Secretaria de Fazenda de diversos Estados da Federação, Receita Federal do Brasil e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, sem se buscar, de forma alguma, esgotar o conteúdo, até porque existem outros diversos direitos fiscais que se enquadram perfeitamente na omissão do art. 132 do CTN e que não vão, por uma questão de escolha, ser abordados no presente estudo.

## 2. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Inicialmente, o presente estudo abordará a responsabilidade tributária na sucessão empresarial, para que se possa analisar a sucessão de direitos tributários na incorporação de empresas.

### 2.1 A reorganização societária

As reorganizações societárias são operações que envolvem pessoas jurídicas distintas que podem, ou não, fazer parte do mesmo grupo econômico e de acordo com Bulgarelli<sup>1</sup>, decorrem de um processo de concentração empresarial.

Muitas são as razões para a ocorrência destas reorganizações, sendo que as principais, comumente, se referem a vantagens tributárias e econômicas que podem ser obtidas, pois como afirma Amador Paes de Almeida<sup>2</sup> "a própria dinâmica comercial impõe às sociedades mercantis diversas modificações". Continua o autor afirmando que algumas dessas modificações societárias decorrem da conveniência dos sócios, como por exemplo, a necessidade da obtenção de maior volume de capital.

O mais importante para uma reorganização societária satisfatória é o planejamento no momento da escolha da modalidade (incorporação, fusão ou cisão) que melhor atenda às necessidades das sociedades. No entanto, para a finalidade deste trabalho, somente será analisado as incorporações societárias.

### 2.2. A incorporação societária

A incorporação societária pode ser resumida em uma operação em que uma empresa absorve outra resultando na extinção dessa última. Marlon Tomazette<sup>3</sup>, ensina que na

---

<sup>1</sup> BULGARELLI, Waldirio. **Questões de direito societário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 196.

<sup>2</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 151.

<sup>3</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito societário**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004, p. 446-452.

incorporação a incorporada deixa de funcionar sendo sucedida tanto em direito quanto em obrigações.

Essa modalidade de reorganização societária está prevista no art. 227 da Lei nº 6.404/76<sup>4</sup>, que dispõe que “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.

Sobre a incorporação societária, Pontes de Miranda<sup>5</sup>, ensina que:

Na incorporação e na fusão de sociedades, há a persistência do vínculo social, e a finalidade da lei. E a finalidade da Lei, ao regulá-las, foi a de evitar solução de continuidade que abrisse abismo entre o ontem e o hoje, e implicam que se admitam na sociedade incorporante ou fundente as acionistas ou sócios da incorporada ou fundida.

O artigo 1116<sup>6</sup> do Código Civil, ratifica o disposto no dispositivo legal anteriormente mencionado de que a incorporadora sucederá a incorporada em seus direitos e obrigações, assumindo dívidas de qualquer natureza.

Nesse sentido Cesar Peluso<sup>7</sup>, esclarece:

A incorporação distingue-se, como forma de mutação societária, por resultar na extinção da personalidade jurídica de uma ou mais sociedades personificadas, cujo patrimônio é inteiramente absorvido por outra sociedade personificada preexistente. As primeiras são chamadas de incorporadas, enquanto a última, de incorporadora. Entre as pessoas jurídicas, opera-se uma sucessão universal, assumindo a incorporadora, sem exceção, a titularidade de todos os débitos e créditos das incorporadas, bem como as operações sociais em andamento, somando-se tais relações àquelas já mantidas pela sociedade remanescente. Nova pessoa jurídica não é criada, subsistindo com os acréscimos patrimoniais decorrentes, apenas a incorporadora.

---

<sup>4</sup> Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

<sup>5</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 97.

<sup>6</sup> Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

<sup>7</sup> PELUSO, Cesar. **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6. ed. rev. Barueri: Manole, 2012, p. 1090.

O Superior Tribunal de Justiça corrobora com o entendimento exarado por parte da Doutrina mencionada anteriormente, de que há na incorporação sucessão universal de direitos e obrigações. O Ministro Luiz Felipe Salomão, no julgamento do REsp nº 1322624/SC, afirmou que “A sucessão, por incorporação, de empresas, determina a extinção da personalidade jurídica da incorporada, com a transmissão de seus direitos e obrigações à incorporadora.”

Nesse contexto, surge a necessidade de ser analisada a responsabilidade tributária das incorporadoras no que concerne às obrigações tributárias da sociedade incorporada, com fulcro no art. 132 do CTN, para que então se possa abordar o tema central do presente estudo, qual seja à sucessão à incorporadora de certos direitos fiscais da incorporada, com base em uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional e do Código Civil.

### 2.3 Da obrigação tributária

Em termos gerais, a obrigação tributária diferentemente da obrigação privada encontra-se inserida no campo do Direito Público. A mesma surge a partir da ocorrência de um fato que se encontra previsto em Lei, ou seja, a Lei prevê que da ocorrência de certa situação específica, denominada fato gerador, será exigido do sujeito passivo direto ou indireto o cumprimento da obrigação, que pode ser tanto o pagamento de um Tributo, de uma multa ou mesmo o cumprimento de uma obrigação de fazer ou não fazer.

#### Luís Eduardo Schoueri<sup>8</sup> ensina a respeito da obrigação tributária

Nota-se, de início, que a obrigação tributária é algo que surge num determinado momento (o do “fato gerador”) e extingue-se. Ou seja: a relação tributária, tendo natureza jurídica, surge a partir da concretização de um pressuposto legal. Estudar-se-á, oportunamente, o momento do surgimento da obrigação tributária (“fato gerador”); sua extinção será igualmente examinada. Por enquanto, fica a ideia de que, surgida uma obrigação, ela permanece existente até que se extinga por um dos meios que serão vistos no momento oportuno.

Estabelece o art. 113 do Código Tributário Nacional uma distinção entre dois tipos de obrigações que podem ser divididas entre principal e acessória.

---

<sup>8</sup> SCHOUEI. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed, São Paulo: Saraiva, 2018, p. 121.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A obrigação tributária principal se relaciona com o pagamento de um tributo, cujo fato gerador é definido pela Lei (art. 114<sup>9</sup> do CTN), por força do princípio da legalidade (art. 150, I, CRFB<sup>10</sup>), e tendo como diretriz a competência tributária conferida pela Constituição da República a cada ente federativo ou mesmo de penalidade pecuniária.

No que concerne a obrigação acessória, que deve estar prevista na legislação tributária, pode ser definida como o dever do contribuinte de realizar atos que auxiliem a fiscalização, por parte da administração pública, tais como entregas de declarações e prestação de informações.

Faz-se necessário identificar o sujeito passivo das obrigações tributárias, ou seja, quem deverá se responsabilizar pelo cumprimento das mesmas.

#### 2.4 Sujeito passivo da obrigação tributária

A Constituição da República de 1988 dispõe acerca das diretrizes para a identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária, com base nos princípios da capacidade contributiva, que tende a limitar o poder de tributar do estado, bem como o princípio da isonomia tributária que promove o tratamento igualitário entre todos os contribuintes.

Como a Carta maior não definiu o sujeito passivo da relação jurídica, caberá à legislação infraconstitucional a realização da árdua tarefa. Nesse sentido, o sujeito passivo dos impostos

---

<sup>9</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>10</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

deve ser fixado por lei complementar, por exigência da alínea “a” do inciso III do art. 146, da Constituição e no caso das demais espécies tributárias, por legislação ordinária.

Ensina Ricardo Lobo Torres que sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade ou a ratificar os deveres instrumentais para a garantia do crédito, devendo esse ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador<sup>11</sup>.

Na visão de Luciano Amaro,<sup>12</sup> Para se identificar o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser verificado a pessoa que possui o dever legal de realizar o recolhimento do tributo ou realizar o cumprimento de obrigações de fazer e não fazer, não importando, a averiguação de sua relação direta ou indireta com o fato gerador.

De acordo com o art. 121<sup>13</sup> do Código Tributário Nacional o sujeito passivo da relação obrigacional tributária poderá ser o contribuinte, que possui relação direta e pessoal com o fato gerador, ou o responsável que está obrigado a cumprir determinada obrigação pelo fato da Lei lhe impor tal condição.

Diante da mencionada norma, ensina Martins.<sup>14</sup> que a legislação tributária estabelece como sujeito passivo da obrigação tanto aquele que está diretamente relacionado com a realização do fato gerador quanto o que não se relaciona diretamente, porém mesmo não se relacionando se torna também responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, por uma imposição legal.

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 256.

<sup>12</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., 117.

<sup>13</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>14</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incorporação de empresa com extinção da incorporada. Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30% na incorporada, em havendo lucro. Inteligência do artigo 15 da Lei nº 9.065/95, à luz da Constituição Federal, do CTN e do artigo 227 da Lei nº 6.404/76 (Parecer). **Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte**, v. 9, n. 49, jan. 2011.

É válido para fins do presente estudo, analisar de forma sucinta o conceito de contribuinte e responsável nos tópicos que se seguem.

## 2.5. O contribuinte

O contribuinte chamado de sujeito passivo direto possui relação de fato com a obrigação tributária. Ou seja, é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato típico definido por Lei. Hugo de Brito Machado<sup>15</sup> ensina que o contribuinte “é na verdade o sujeito passivo por excelência, da obrigação tributária principal, vale dizer, da obrigação de pagar tributo”

Maria Rita Ferragut<sup>16</sup>, ensina ainda que:

O Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.

Para Leandro Paulsen<sup>17</sup>, como a designação da pessoa do contribuinte é realizada por lei, somente a lei (art. 150, § 6º da CRFB), poderá dispensar o mesmo do cumprimento das suas obrigações, sendo certo que a previsão legal de terceiro responsável pelo pagamento do tributo não desonera, por si só, o contribuinte.

Dessa forma, nem sempre o contribuinte será necessariamente o sujeito passivo da relação obrigacional, já que a própria legislação poderá indicar terceiro para realizar o cumprimento da obrigação tributária.

## 2.6 Do responsável tributário

O responsável é a pessoa física ou jurídica que a legislação intitula como tendo responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, mesmo não possuindo relação direta com o fato gerador, por tal motivo é considerado sujeito passivo indireto.

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 97.

<sup>16</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25.

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 127.

Luiz Emydio da Rosa Junior<sup>18</sup> ensina que a obrigação pelo pagamento de tributo é instituída ao responsável por meio de legislação e não de relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Vale ressaltar que somente por meio de lei poderá ser transferida obrigação pelo recolhimento do tributo à terceiro alheia ao fato típico, por disposição expressa do inciso II, do art. 121 e art. 128, ambos do CTN, que estão diretamente relacionados com o princípio da legalidade.

Existem diversos motivos para a ocorrência da transferência do cumprimento da obrigação tributária para terceiro, tais como evitar inadimplência, facilitar a fiscalização por parte do fisco, como por exemplo, no caso da responsabilidade dos bancos no recolhimento do IOF e não do contribuinte responsável pelo fato gerador.

Leciona Aliomar Baleeiro<sup>19</sup> que a legislação, em alguns casos, elege pessoa diversa para o cumprimento da obrigação tributária, por razões de praticidade e para evitar a evasão fiscal.

Vale mencionar que, por limitação do art. 128<sup>20</sup> do CTN, a lei somente poderá instituir terceira pessoa como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, se a mesma estiver vinculada, mesmo que indiretamente, ao fato gerador da mesma.

Na lição de Luciano Amaro<sup>21</sup>:

O ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa, ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver que diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria o elegível como contribuinte.

---

<sup>18</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 303.

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 125.

<sup>20</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 117.

A legislação tributária é totalmente genérica ao dispor acerca da sujeição passiva indireta que se divide, com base na classificação de Rubens Gomes de Sousa, em responsabilidade por sucessão e por substituição.

Aliomar Baleeiro<sup>22</sup> ensina que como o art. 128, do Código Tributário Nacional elege expressão genérica acerca do responsável tributário, não foi possível distinguir, pela legislação, as modalidades de sujeição passiva, transferência, cumulação ou substituição.

A sujeição passiva indireta por substituição ocorre quando a lei transfere a uma terceira pessoa, chamada de substituto tributário, a incumbência de realizar o recolhimento do tributo cujo fato gerador não praticou, tendo somente relação com o real contribuinte.

Já a responsabilidade tributária por transferência ocorre quando, devido a um evento descrito na lei, outra pessoa passa a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária. Ou seja, a obrigação, nesse caso, já tinha surgido quando da transferência de responsabilidade a terceiro.

Fernando César Baptista de Mattos<sup>23</sup> ensina que “na responsabilidade por transferência o dever jurídico se transfere, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável, ocorrendo uma sub-rogação.”

O Código Tributário Nacional divide a responsabilidade por transferência em três modalidades, quais sejam: (i) responsabilidade dos sucessores, (ii) responsabilidade de terceiros e (iii) responsabilidade por infração.

Na responsabilidade de terceiro, prevista nos artigos 134 e 135 do CTN, não há substituição do sujeito passivo da relação jurídica e sim a cumulação de sujeitos. A lei impõe a certos terceiros o dever de adimplir a obrigação tributária, caso o contribuinte original não a satisfaça.

---

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 126.

<sup>23</sup> MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. **Os Sujeitos da Obrigação Tributária**. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 152.

No que concerne à responsabilidade por infração prevista nos artigos 136 a 138 do CTN, a mesma se refere à penalidade prevista para aquele que descumpra suas obrigações, por meio de aplicação de multas, ou mesmo a responsabilização pela prática de atos contrários a legislação.

Por último, entende-se por responsabilidade por transferência na modalidade sucessória, quando ocorre o desaparecimento do devedor original por morte, ou por extinção no caso de pessoa jurídica, como previsto nos art. 129 a 133 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup> ensina que a sucessão pode ser resumida na aquisição de uma coisa por outrem, pressupondo que caso se adquira objeto gravado com débitos não adimplidos, o sucessor receberá todos os deveres fiscais anteriores ao ato sucessório.

Rosa Junior ainda subdivide a responsabilidade por sucessão em outras espécies, a saber (i) responsabilidade por sucessão imobiliária, (ii) responsabilidade causa mortis, (iii) responsabilidade por sucessão empresarial, (iv) sucessão comercial e (v) responsabilidade do adquirente de bens imóveis.

Para fins do presente estudo, será abordado a responsabilidade na modalidade sucessão empresarial no tópico que se segue.

## 2.7. Da responsabilidade tributária por transferência na sucessão empresarial

Conforme abordado inicialmente, a reorganização societária acarreta diversas consequências fiscais para a sociedade, principalmente no que concerne a responsabilidade pelo pagamento dos tributos não adimplidos pela sociedade extinta.

O art. 132 do Código Tributário Nacional é a norma que dispõe acerca da responsabilidade tributária, decorrente da sucessão empresarial. De acordo com o caput de tal artigo:

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.

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.

O parágrafo único do artigo 132, do CTN<sup>25</sup> estende a regra de responsabilidade contida do caput aos casos de extinção das pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração de sua atividade for continuada.

Tal previsão é de suma importância, principalmente no que concerne a prática comum de diversas empresas de tentarem se abster do cumprimento de suas obrigações tributárias. Ou seja, mesmo com a extinção da pessoa jurídica ou mudança de razão social, a continuação da atividade econômica organizada pela sucessória é presunção de continuidade da empresa por aquele que será responsabilizado pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Dessa forma, a questão principal abordada pelo art. 132 do CTN é a identificação da pessoa a ser responsabilizada pelo recolhimento dos tributos não adimplidos, já que a Fazenda Pública precisa saber de quem cobrará o cumprimento da obrigação tributária.

Além disso, o disposto no artigo em questão deve ser aplicado em conjunto com o disposto no art. 129 do CTN que dispõe que a sucessão ocorre em relação aos créditos: (i) definitivamente constituídos no momento da sucessão, (ii) aqueles que estavam em processo de constituição na data do evento e, (iii) também aqueles que se constituíram após a operação, desde que sejam relacionados às obrigações que sobrevieram até àquela data.

Nesse sentido, ensina Aliomar Baleeiro<sup>26</sup>, que a sucessão disposta no art. 132 do CTN, se refere tanto aos créditos constituídos na data dos atos de transformação, fusão ou incorporação, quanto aos créditos em via de serem constituídos e os que serão futuramente constituídos, desde que digam respeito às obrigações que surgiram até a data da reorganização societária.

Por último vale mencionar a questão da sucessão empresarial também das multas punitivas, mesmo a redação do dispositivo legal em comento somente versar acerca da responsabilidade pelo pagamento dos tributos.

---

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 129.

Parte da Doutrina entende ser indevida a sucessão das multas punitivas, já que pela aplicação da literalidade do art. 132 do CTN, a sucessão somente se refere aos tributos devidos até a data da reorganização societária, não podendo serem contempladas as multas aplicadas à sociedade extinta.

Nesse sentido, Barros de Carvalho<sup>27</sup> entende que como o Código Tributário Nacional estipulou que o incorporador terá responsabilidade tributária sem mencionar ao certo quais, a mesma estaria relacionada somente aos tributos devidos e não aos créditos tributários ou a obrigação principal, para não dar qualquer espaço para se discutir a respeito da sucessão também das penalidades pecuniárias.

Contrariamente, Sacha Calmon<sup>28</sup> ensina que se o crédito correspondente à multa já está constituído no momento da sucessão, o sucessor absorve todo o passivo fiscal existente, inclusive as multas, já que se as multas não fossem transferíveis, seria muito fácil a utilização do subterfúgio da sucessão empresarial para apagar a existência das multas e assim, inadimpli-las.

Nesse sentido, o STJ pacificou seu entendimento acerca da sucessão também de multas punitivas por meio da edição da súmula 554, que possui a seguinte redação:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

O entendimento do Tribunal Superior para a ocorrência da sucessão das multas punitivas foi baseado no fato das mesmas fazerem parte do passivo da sociedade extinta e por tal motivo devem também serem transferidas para o sucessor.

Diante de tal posicionamento, percebe-se que por mais que o CTN tenha delimitado o alcance de seu art. 132 somente no que concerne a sucessão de tributos, o teor do mesmo foi utilizado por analogia para a resolução da problemática da identificação do responsável pelo pagamento das multas punitivas não adimplidas pela sociedade extinta.

---

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 633-634.

<sup>28</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. **Curso de Direito Comercial**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 614.

Tal entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no caso das multas punitivas é de suma importância para ser abordado o ponto central do presente estudo: a utilização integrativa do art. 132 do CTN no que concerne à sucessão também de certos direitos da empresa incorporada no âmbito do direito tributário, bem como da análise interdisciplinar da sucessão empresarial, com base em preceitos civis e empresariais.

### 3. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A interpretação e integração da legislação tributária prevista nos artigos 107 ao 112 do Código Tributário Nacional, é fundamental para possibilitar a aplicação de norma do Direito Tributário aos casos em que a legislação é omissa.

A interpretação da lei pode ser definida como o estudo da vontade do legislador no momento da confecção da norma, para então poder ser aplicada a norma da forma mais fiel possível ao que os legisladores determinaram como alcance da mesma.

Acontece que a interpretação jurídica comporta diversos empecilhos, tais como: (i) a vagueza da linguagem, já que as palavras podem sempre ser interpretadas de várias formas e (ii) abstração dos regulamentos legais, já que em nossa sociedade dinâmica, sempre irão aparecer casos que não estão previstos na norma, limitando-se, dessa forma, o legislador a estabelecer regras gerais

Dessa forma, caso não seja possível a resolução do caso concreto somente com a técnica de estudo da vontade do legislador e do significado do comando legal, será necessário utilizar a integração para o preenchimento do campo lacunoso.

Ensina, Luciano Amaro<sup>29</sup>, que a integração pode ser definida como “processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo”. Afirma ainda que:

Integração é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo. A distinção entre interpretação e integração, está, portando, em que, na primeira, se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que supõe, é claro, a existência de uma norma de lei sobre cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do interprete. Na segunda, após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra preceito no qual determinado caso deva submir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie.

O intuito da legislação tributária ao prever formas de integração para sanar possíveis omissões é justamente de que a pessoa que esteja diante de um caso concreto não previsto pela legislação tributária, possa ainda ser atingida pelo que dispõe a norma.

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 121.

Diante do exposto, faz-se necessário analisar as formas de integração no direito tributário no que concerne a omissão do art. 132 do CTN quanto à possibilidade de sucessão de alguns direitos fiscais da empresa sucedida para a incorporadora, já que o mencionado dispositivo, conforme amplamente debatido anteriormente somente regula a sucessão de tributos.

### 3.1 Regras da integração do Direito Tributário

O art. 108<sup>30</sup> do Código Tributário Nacional dispõe acerca das formas de integração no direito tributário quando a interpretação da norma legal não for suficiente para preencher a lacuna da legislação e assim solucionar o litígio.

O mencionado dispositivo legal confere uma ordem sucessiva que o intérprete deve seguir para fins de integração. De acordo com o dispositivo, primeiro deve ser utilizada a analogia, caso a mesma não seja suficiente, será necessário o emprego dos princípios gerais do direito tributário, princípios do direito público e por último a equidade.

O dispositivo legal em questão ainda dispõe em seu § 1º que a analogia empregada não poderá resultar na exigência de tributo, já que o princípio básico que norteia a tributação é o da legalidade, ou seja, não poderá se instituir tributos por outro meio que não seja a própria lei.

Da mesma forma, o § 2º deste artigo prevê que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo, ou seja, tal princípio não poderá ser alegado pelos contribuintes como forma de se esquivarem do pagamento de tributo.

Nesse sentido, vale ser analisado de forma sucinta a analogia como um dos meios de integração, para que se possa solucionar a questão posta em análise no presente estudo qual

---

<sup>30</sup>Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

seja: a omissão do art. 132 do CTN quanto a sucessão de certos direitos fiscais provenientes da sociedade extinta para a incorporadora, no âmbito do Direito Tributário.

### 3.2. Do emprego da analogia

O conceito de analogia pelo dicionário da língua portuguesa é “semelhança entre coisas ou ações diferentes; correspondência.” O dicionário ainda define o conceito de analogia no campo jurídico, “operação lógica através da qual um caso que, não sendo previsto pela lei, recebe a mesma norma jurídica de ações que lhe são parecidas.”

A analogia é empregada de forma recorrente em nosso ordenamento jurídico, já que por meio dela é possível transpor uma regra disposta por lei a um uma hipótese legal para uma outra hipótese, que não é regulada por lei.

Ensina Ricardo Lobo Torres<sup>31</sup> que para se possa utilizar a analogia no Direito Tributário deve-se averiguar a existência de alguns requisitos, tais como a sua utilização somente em casos em que houver lacunas na legislação, bem como quando for averiguada notável semelhança entre o caso que possui previsão legal e aquele que, por outro lado, não estiver abrangido por esta.

Ou seja, de acordo com o mencionado ensinamento, para que se possa ser empregada a analogia será necessário: (i) que a questão de litígio não esteja regulada por lei, já que se existisse norma expressa regulando o caso, seriam utilizadas formas de interpretação e não de integração, (ii) que exista certa igualdade jurídica entre os casos, que será analisada com base em alguns elementos essenciais que atrelem os mesmos.

Conforme já mencionado, a única limitação para a utilização da analogia no Direito Tributário seria o disposto no § 2º do art. 108 do CTN, que diz respeito ao princípio da legalidade, tal meio de integração não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

---

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 210.

Dito isso faz-se necessário à análise da interpretação do art. 132 do CTN à luz da integração do direito tributário com base em analogia.

### 3.3 A utilização da analogia na interpretação do art. 132 do CTN

O art. 132 do CTN dispõe que no caso da incorporação, haverá a sucessão da obrigação de pagamento dos impostos não adimplidos pela incorporada até a data da efetiva incorporação.

Tal dispositivo já foi utilizado por analogia pelo Superior Tribunal de Justiça, ao estabelecer, por meio da Súmula 554, que a sucessão que trata o art. 132 do CTN também se estende às multas punitivas, já que assim como os tributos, as multas também fazem parte do passivo da sociedade extinta.

Percebe-se que o Tribunal utilizou o mecanismo da analogia para a resolução do caso, pelos seguintes motivos:

- (a) Não há previsão legal quanto a responsabilidade da empresa sucedida no que concerne às multas punitivas devidas pela sociedade extinta,
- (b) Há uma estreita relação entre a sucessão dos tributos expressa pela norma legal e de multas na sucessão, visto que os dois compõem o passivo da sucedida, não fazendo sentido, ser a sucessora responsabilizada pelos impostos e não ser pelas multas.

Em relação ao emprego da analogia no que concerne à sucessão também de direitos, da empresa sucedida para à incorporadora, no campo tributário, faz-se necessário ser abordado os efeitos da incorporação para Lei Civil e Societária.

De acordo com o que dispõe o art. 227<sup>32</sup> e o art. 1.116<sup>33</sup> do Código Civil, na incorporação são sucedidos para a incorporadora todos os direitos e obrigações da sociedade extinta.

---

<sup>32</sup>Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

<sup>33</sup>Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Nas palavras do Ministro Luiz Felipe Salomão<sup>34</sup>, a incorporação transfere para a sociedade incorporadora todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada, que deixa de existir”.

Acontece que o Código Tributário Nacional somente se preocupou em regular a responsabilidade tributária na incorporação de empresas em relação às obrigações, justamente para evitar que as sociedades endividadas a usassem como subterfúgio para o não pagamento dos tributos.

Ou seja, o art. 132 ao regular somente a responsabilidade tributária para evitar a evasão fiscal, se omitiu em relação aos direitos tributários que podem ser passíveis de sucessão para as sociedades incorporadoras, criando uma lacuna em relação a tal possibilidade.

Para que se possa empregar a analogia ao presente caso, será necessário averiguar a presença dos requisitos mencionados anteriormente.

Em relação à sucessão de direitos na incorporação na seara do Direito Tributário, não existe qualquer previsão legal no CTN que admita a sucessão de direitos à incorporadora, somente existindo dispositivo à respeito da sucessão das obrigações.

Há estreita relação entre direitos e obrigações transferidos à sucessora, já que conforme disposto na legislação civil e inclusive sendo o entendimento do STJ, haverá sucessão a título universal tanto de direitos como de obrigações.

Como o CTN estipulou a possibilidade de sucessão de obrigações às incorporadoras, no campo do direito tributário, seria totalmente plausível se utilizar, por analogia, do art. 132 do CTN, na sucessão de direitos na incorporação, que será analisado nos tópicos que se seguem.

---

<sup>34</sup>STJ. Resp 38.645/MG. Relator: Claudio Santos. Terceira Turma. Julgamento em 01/04/1996.

## **4. DA SUCESSÃO DE CRÉDITOS FISCAIS NA INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA**

Como já debatido no tópico anterior, o art. 132 do CTN versa acerca da responsabilidade por sucessão empresarial, sem, no entanto, mencionar a questão dos direitos da sucedida no âmbito fiscal que poderão ser transferidos para a incorporadora.

Dessa forma, o presente tópico tem o intuito de analisar a sucessão de créditos fiscais provenientes da escrita fiscal da incorporada para a incorporadora, com base na sucessão universal de direitos e obrigações, bem como nos princípios da não cumulatividade e não confisco.

### **4.1 Da sucessão de créditos acumulados pelas empresas incorporadas**

Com vistas a melhor apresentação do tema, o presente capítulo se divide em dois tópicos, o primeiro diz respeito aos créditos tributários obtidos pela apuração de tributos não cumulativos e o segundo se refere aos direitos decorrentes da apuração de outros créditos tributários, já que em cada situação, a análise dos direitos tributários é diferente.

O que se procura determinar é se existe a possibilidade de sucessão de créditos acumulados da sociedade extinta para a incorporadora, sob a ótica de certos princípios constitucionais, como o da não cumulatividade e do não confisco.

### **4.2. Os tributos não cumulativos e o direito ao crédito tributário pelas incorporadoras**

Antes de ser analisado o tema propriamente dito é necessária breve explanação acerca do princípio da não-cumulatividade no âmbito do Direito Tributário Brasileiro.

#### 4.2.1 Da não cumulatividade

A constituição Federal por meio de seus artigos 153, IV, § 3º, II<sup>35</sup>, e 155, II, § 2º, I<sup>36</sup>, define que o ICMS e o IPI têm caráter não cumulativo, sendo compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

A previsão constitucional teve intuito de evitar o efeito “cascata” da tributação, cujos fatos geradores são formados ao longo de uma extensa cadeia produtiva formada por várias operações, devendo ser compensado, assim, o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido nas operações subsequentes.

Nesse sentido, ensina Godoi<sup>37</sup> que:

Efeito cascata é aquele que decorre da obtenção de receita tributária pelo fisco a partir da imposição de gravames tributários que incidem sobre grandezas alheias às manifestações de capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Tendo em vista tal explicação, percebe-se que a não cumulatividade garante a tributação sobre o valor agregado ao produto na etapa tributada. Moreira<sup>38</sup> afirma que “a não cumulatividade tributária encontra sua gênese nos tributos sobre o valor agregado”.

Além disso, vale mencionar que a não cumulatividade é materializada na escrituração fiscal de débitos e créditos do imposto. Por meio dessa sistemática, o contribuinte se credita dos

---

<sup>35</sup>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - Produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

<sup>36</sup>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2 - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

<sup>37</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Não Cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 357-391.

<sup>38</sup> MOREIRA, André; et al. Direito à Manutenção Integral dos Créditos de ICMS quando o Preço de Venda da Mercadoria é Inferior ao Custo de Aquisição :Críticas ao Posicionamento do STF no RE nº 437.006/RJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 218, 2013, p. 07-17.

valores dos tributos que foram pagos nas operações anteriores e no momento da apuração do imposto a pagar, o contribuinte deduz, do imposto devido sobre suas operações, os créditos tributários obtidos ao longo do período de apuração.

Ensina Accacio<sup>39</sup> que a figura do crédito tributário dentro da apuração do tributo devido, é uma garantia do princípio da não cumulatividade que possui status constitucional, o que impede sua supressão, por qualquer legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, como a Constituição da República, por meio do §2º, II, do art. 155<sup>40</sup> estabelece as exceções ao princípio da não cumulatividade, que se referem às operações isentas ou sujeitas a não incidência de tributação, não poderia a legislação infraconstitucional estipular outras exceções à regra exarada pela Carta Maior. Na verdade, a CRFB somente confere à Lei Complementar a função de regulamentar a compensação, jamais podendo suprimir o direito do contribuinte a tal sistemática.

Ensina Geraldo Ataliba<sup>41</sup> que o crédito proveniente da escrituração fiscal, tem sua origem no próprio Texto Constitucional não sendo possível, em nenhuma hipótese, que Lei Infraconstitucional estabeleça reduções, condições a serem preenchidas pelo contribuinte, ou mesmo proponha sua exclusão.

Nesse contexto, faz-se necessário a análise da situação problema abordada no presente estudo, que se refere à possibilidade de a incorporadora suceder os créditos fiscais decorrentes de operações de impostos não cumulativos acumulados pela sociedade extinta.

---

<sup>39</sup> ACCACIO, Luiz Fernando de Carvalho. A Natureza Jurídica dos Créditos do ICMS: Breves Anotações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º. 242, nov. 2009, p. 111.

<sup>40</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

<sup>41</sup> ATALIBA, Geraldo. **ICMS - Competência Impositiva na Constituição de 1988**. Disponível em <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/45978/47419>. Acesso em 20 nov. 2018.

Da simples análise do art. 155, § 2º, II, da CF/88, percebe-se que a incorporação não está elencada nas exceções ao princípio da não cumulatividade, não podendo, portanto, a mesma ser restringida nos casos de reorganização societária.

Já em 1997, os professores Igor Mauler Santiago e Rafael Frattari Bonito<sup>42</sup>, já defendiam o direito das incorporadoras a utilizarem os créditos provenientes da escrita fiscal das incorporadas.

Vale colacionar parte dos ensinamentos dos ilustres professores, *in verbis*:

Em contrapartida, o Direito há de reconhecer-lhe a titularidade dos créditos financeiros adquiridos pelas empresas extintas ao pagarem tributo indevido ou ao suportarem, nas aquisições, ônus de imposto indireto superior ao montante devido pelas saídas promovidas (acumulação de créditos de IPI ou ICMS). Do contrário, mantendo-lhes os débitos e permitindo o confisco de seus créditos, ofenderia a reciprocidade de tratamento entre as suas contas ativa e passiva e agrediria a capacidade contributiva da empresa incorporadora ou constituída por fusão, que nada mais é do que a soma dos dois patrimônios envolvidos.

Na visão de Misabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>43</sup>, a criação de normas e regras com vistas a limitar a plena aplicação do princípio da não cumulatividade pode ser considerada inconstitucional, conforme se depreende da leitura de ensinamento abaixo transcrito:

Demonstra a doutrina atual que não se pode mais argumentar com a ideia de que o princípio da não-cumulatividade, formulado na Constituição, depende de regulamentação livremente posta em lei complementar, porque o legislador não é livre para pôr e dispor, mas somente poderá atuar a partir das bitolas constitucionais. Apesar de o art. 155, § 2º, XII, c, estabelecer que cabe à lei complementar "disciplinar o regime de compensação do imposto", é claro que a regulamentação infraconstitucional não pode restringir, alterar ou prejudicar o princípio da não-cumulatividade, que na própria Constituição tem ampla guarida.

Dessa forma, o melhor entendimento, com base em preceitos constitucionais é que a vedação à sucessão de créditos fiscais de natureza não cumulativa na incorporação, é claramente inconstitucional, visto que a Lei maior somente excepciona a aplicação da não cumulatividade em dois casos específicos, que não possuem relação alguma com os casos de reorganização societária.

---

<sup>42</sup> FRATTARI, Rafael Bonito; SANTIAGO, Igor Mauler. As operações de fusão e incorporação de sociedades e o direito à compensação de créditos acumulados de ICMS. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 2, n. 16, 1997.

<sup>43</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. Op. cit., p. 217.

#### 4.2.2 Do não confisco

A Constituição da República, em seu art. 150, IV<sup>44</sup> veda que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios utilizem os tributos com efeito de confisco.

Ensina Goldschmidt<sup>45</sup> que confisco é “o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei.”

O intuito da vedação constitucional ao confisco é a coibição do Estado, que valendo-se, de seu poder de tributar, possa levar à injusta apropriação do patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, surge a necessidade de analisarmos à impossibilidade da incorporadora em utilizar os créditos provenientes da escrita fiscal da incorporada, à luz do princípio do não confisco.

A definição de crédito oriundo da escrita fiscal de determinada empresa se refere justamente ao montante pago por essa em operações anteriores de incidência do Tributo, ou mesmo valores pagos indevidamente ou a maior pelo contribuinte, ou seja, os mesmos fazem parte do patrimônio do contribuinte podendo ser objeto de compensações ou mesmo de restituições, justamente para evitar o confisco.

Vale analisar mais a fundo a hipótese da incorporada que em determinado momento, recolheu, mesmo que de forma embutida no preço do produto, insumos ou matéria-prima, o imposto relativo à operação de entrada dos mesmos em seu estabelecimento, gerando, conforme já falado, a possibilidade de compensação do montante relativo ao tributo já pago com o valor a ser recolhido ao fisco no momento de venda ou de saída do produto do estabelecimento.

---

<sup>44</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.

<sup>45</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 45.

No entanto, caso o crédito oriundo dessa operação de saída de mercadorias não tenha sido, por qualquer motivo, utilizado pela incorporada, e se considere a impossibilidade de utilização dos mesmos pela incorporadora, se estaria diante de uma situação claramente confiscatória, já que o Fisco estaria de forma indireta se apropriando de um patrimônio da incorporada, que foi gerado justamente pelo pagamento de um tributo, onerando assim toda a cadeia produtiva.

Dessa forma, caso a sucessão dos créditos fiscais à incorporadora não fosse autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, tal fato constituiria confisco em razão da ocorrência de tributo pago em duplicidade. Nesse caso, os tributos não recairiam apenas sobre o valor agregado, mas novamente sobre as operações anteriores já tributadas, visto o caráter de continuidade da atividade econômica exercida pela incorporadora.

#### 4.2.3. Dos direitos aos créditos acumulados de ICMS

A regulamentação do ICMS após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil se deu, inicialmente, pelo Convênio 66/88 celebrado entre os entes federativos.

Atualmente o ICMS é regulado pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) que estabeleceu por meio do §2º, do art. 25<sup>46</sup> que a Lei estadual poderá, nos casos de saldos credores, permitir que tais créditos sejam transferidos a outros contribuintes localizados no mesmo Estado. Desta forma, cabe aos Estados a regulamentação quanto à sucessão dos créditos de ICMS acumulados pela incorporada.

A título de exemplificação, veja-se como dispõe a legislação de diferentes Estados quanto à possibilidade de transferência de créditos para outros estabelecimentos.

---

<sup>46</sup>Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

§2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado

No Estado do Rio de Janeiro, a transferência de créditos em geral é regulada pelo Livro III do Regulamento do ICMS (Decreto nº 27427/00) que em seu artigo 1º<sup>47</sup> determina que para que ocorra a compensação de saldos credores e devedores entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, devem ser cumpridos diversos requisitos legais, bem como que a transferência desse saldo credor fica limitada ao saldo devedor apurado pelo destinatário.

A Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro firmou o entendimento quanto a possibilidade de a incorporadora utilizar o saldo credor acumulado pela incorporada, com base no Livro III do RICMS. A SEFAZ/RJ, nesse caso, entende pela possibilidade de utilização de créditos em duas situações distintas, a primeira se refere ao caso de perpetuação da atividade no estabelecimento incorporado e a segunda quando o estabelecimento incorporado encerrar suas atividades.

Em relação à primeira hipótese de continuidade da incorporada, a SEFAZ é clara no sentido da possibilidade de utilização pela incorporadora dos créditos fiscais da incorporada. Nesse sentido asseverou o Fiscal que:

Quanto ao saldo credor existente, caso o estabelecimento incorporado continue em atividade, os livros e documentos fiscais remanescentes poderão ser utilizados pela incorporadora com aposição de carimbo com os dados cadastrais alterados, dando-se prosseguimento a escrituração fiscal, de acordo com o disposto no artigo 81, do Livro VI, do Regulamento do ICMS (RICMS/00), aprovado pelo Decreto nº 27427, de 17 de novembro de 2000.

No que concerne à segunda hipótese, havendo a extinção da incorporada, é possível a compensação do saldo credor existente na escrita fiscal da incorporada, mas limitado, em valor, ao saldo devedor de outro estabelecimento do mesmo titular, conforme dispõe os §§ 8º e 9º do artigo 26 do Livro I do RICMS/00<sup>48</sup>, e observados os procedimentos do Título I do Livro III do mesmo regulamento.

---

<sup>47</sup>Art. 1. Para a compensação de saldos credores e devedores entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado, prevista nos §§ 8.º e 9.º, do artigo 26, do Livro I, o contribuinte deve emitir Nota Fiscal no último dia do período de apuração, contendo:

I - como natureza da operação: transferência de crédito;

II - no quadro "Destinatário/remetente": a indicação completa do estabelecimento destinatário;

III - no corpo da Nota Fiscal, no quadro "Dados do Produto", a seguinte expressão: "Nota Fiscal emitida para transferência de crédito entre estabelecimentos da mesma empresa - § 8.º, do artigo 33, da Lei n.º 2.657/96";

IV - no quadro "Cálculo do Imposto", no campo "Valor Total da Nota": o valor do crédito a transferir."

Parágrafo único - A transferência do saldo credor fica limitada ao saldo devedor apurado pelo destinatário."

<sup>48</sup> Art. 26. O imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referentes a cada período de apuração.

Já no Estado de Tocantins, não há previsão de sucessão de créditos especificamente no caso de incorporação, porém o artigo 21 autoriza a transferência de saldo credor para outros estabelecimentos do mesmo contribuinte desde que sejam preenchidas certas exigências entre as quais a justificativa quanto aos motivos que impedem o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento que ensejou os créditos fiscais. Dessa forma, a incorporação entre matriz e filial poderia ser utilizada como uma justificativa à possibilidade de utilização de créditos pela incorporada.

No entanto, a mesma legislação, em seu artigo 27 veda a transferência de créditos para estabelecimentos de terceiros. Tal norma poderia ser interpretada nos casos de incorporação entre estabelecimentos de diferentes contribuintes, já que são terceiros aos olhos do estabelecimento da incorporada.

No Estado de São Paulo, o RICMS/SP (Decreto nº 45.490/2000) é claro ao vedar a utilização de créditos provenientes da escrita fiscal da sociedade extinta por qualquer estabelecimento, ou seja, a interpretação dessa norma favorece o entendimento de que as incorporadoras não poderiam se aproveitarem do saldo credor das incorporadas.

Artigo 69- Ressalvadas disposições em contrário, é vedada (Lei 6.374/89, arts. 45 e 46):

- I- a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal do valor do imposto que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário;
- II- a restituição ou a autorização para aproveitamento, de saldo de crédito existente na data do encerramento das atividades de qualquer estabelecimento;
- III- a transferência de saldo de crédito de um para outro estabelecimento.

Diante do exposto, como as legislações estaduais analisadas não são claras quanto à possibilidade de transferência de créditos na incorporação, faz-se necessário averiguar como os Tribunais Administrativos de diferentes Estados abordam a sistemática da sucessão de créditos das incorporadas para a incorporadoras.

---

(...)

§ 8.º Para efeito do disposto neste artigo, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado, observado o disposto no Título I, do Livro III.

§ 9.º O disposto no parágrafo anterior somente se aplica nos casos em que os estabelecimentos tenham o mesmo Código de Atividade Econômica ou exerçam atividades de forma integrada.

#### 4.2.3.1 Análise de julgados

Apesar da impossibilidade de sucessão de créditos de ICMS ferir o princípio da não cumulatividade e do não confisco, com base em uma análise jurisprudencial, foi possível perceber que no Estado do Rio de Janeiro, na esfera administrativa, o próprio Conselho de Contribuintes ainda não possui um entendimento consolidado acerca do caso em comento, conforme pode-se perceber da análise das duas decisões, *in verbis*:

ICMS. INCORPORAÇÃO. SALDO CREDOR DO ICMS. TRANSFERÊNCIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. GLOSA DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. O simples descumprimento das obrigações acessórias relativas à incorporação de empresas não afasta a transferência dos direitos e obrigações inerentes à incorporação, aí incluído o direito ao aproveitamento do saldo credor do ICMS da incorporada. RECURSO PROVIDO.<sup>49</sup>

(...)

ICMS – TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Caracterizada a irregularidade na transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, como resultado de incorporação de empresa. Negado provimento ao recurso voluntário. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.<sup>50</sup>

Na seara administrativa, em Solução de Consulta nº 017/2012, a Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina entendeu pela possibilidade de sucessão dos créditos fiscais da incorporada. Vale colacionar trecho da consulta mencionada.

Que embora os créditos de ICMS não sejam créditos que regularmente compõem o patrimônio da empresa, o aproveitamento dos mesmos pela incorporadora decorre tanto da não-cumulatividade quanto da regra estadual que a obriga a assumir a responsabilidade pelos livros fiscais da incorporada.<sup>51</sup>

Já em Minas Gerais, o Tribunal Administrativo Tributário decidiu pela improcedência de autuação que contestava justamente créditos da incorporada que foram utilizados pela incorporadora:

(..) Tanto as obrigações são transferidas para a empresa incorporadora, como também os direitos, ou seja, transferem-se ativo e passivo. Logo, a apropriação de saldo credor

<sup>49</sup> TJRJ. Acórdão nº. 8.601. Segunda Câmara Cível. Julgamento em 20.03.2014.

<sup>50</sup> TJRJ. Acórdão nº. 15.929. 1ª Câmara Cível. Julgamento em 15.02.2013.

<sup>51</sup> COPAT. Consulta 017/2012. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con\\_12\\_017.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con_12_017.htm)>. Acesso em 30 nov. 2019.

de ICMS existente na escrita fiscal da empresa incorporada é ato lícito e reflete o aspecto de "continuidade" das atividades da empresa incorporada.<sup>52</sup>

Na Bahia, a fruição dos créditos foi considerada legítima pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal.<sup>53</sup> Nesse julgamento foi considerado que na incorporação a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, não fazendo sentido que isso não abarcasse os créditos de ICMS acumulados pela incorporada.

Da mesma forma, a Secretaria de Fazenda de Tocantins em resposta à Consulta nº 009/2018<sup>54</sup> entendeu pela possibilidade de sucessão dos créditos fiscais provenientes da incorporada. Vale colacionar parte da resposta da SEFAZ TO no caso em questão:

Apesar dos obstáculos apontados, não se questiona que a incorporada tem o direito de aproveitar os créditos regularmente escriturados, respeitados os ditames legais (como por exemplo o prazo decadencial de cinco anos, artigo 23, parágrafo único, da LC 87/96). Assim, como na incorporação a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, não faria sentido algum que isso não abarcasse os créditos de ICMS acumulados pela incorporada.

O Tribunal de Imposto e Taxas de São Paulo - TIT, parece possuir entendimento consolidado quanto à possibilidade de sucessão de créditos fiscais na incorporação.

A propósito confira-se decisão recente proferida, em análise de caso de glosa de créditos fiscais utilizados pela incorporadora.

ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA– APLICAÇÃO AO CASO DO ART. 173, I, CTN. CISÃO E INCORPORAÇÃO COMPROVADAS. TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR. LEGITIMIDADE DAS OEPRAÇÕES. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO

(...)

Quanto ao mérito, primeiramente saliento que a incorporação societária acarreta a transferência automática dos direitos e obrigações de titularidade da incorporadora para a empresa incorporada, incluindo aí o saldo credor.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> O sujeito passivo poderá ser o contribuinte aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador de determinada obrigação e o responsável que será obrigado ao cumprimento da obrigação tributária por meio de disposição legal.

<sup>53</sup> TAT. AI 108595.0019/12-1. Relator: José Bizerra Lima Irmão. Julgamento em 10/01/2013.

<sup>54</sup> SEFAZ. Consulta SEFAZ/STRI nº 009/2018. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%20de%20Consulta/2015%20a%202016/arquivos%20doc/c009-E04-0796917-16.docx?lve](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%20de%20Consulta/2015%20a%202016/arquivos%20doc/c009-E04-0796917-16.docx?lve). Acesso em 02 dez. 2019.

<sup>55</sup> TIT/SP. Auto de Infração nº 4098343-2. Sétima Câmara Julgadora. Julgamento em 16.04.2018.

Dessa forma, percebe-se que por mais que os Estados não possuam legislação específica quanto à possibilidade de sucessão de créditos de ICMS na incorporação, os Tribunais Administrativos, em diversos dos casos analisados, seguem entendimento totalmente plausível, já que possibilitar que as incorporadoras utilizem saldo credor de ICMS da escrita fiscal das incorporadas é respeitar o princípio constitucional da não cumulatividade e evitar a onerosidade da própria cadeia de consumo.

#### 4.2.4 Da sucessão aos créditos de IPI

Da mesma forma que o ICMS, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados, alocado na competência da União), é um imposto sujeito à não cumulatividade, ou seja, por ser de natureza plurifásica os valores devidos em cada operação são compensados com o cobrado nas operações realizadas anteriormente, conforme estipula o art. 153, §3º, inciso II<sup>56</sup>, da Constituição da República.

Ou seja, a norma constitucional impõe um regime a ser seguido, não sendo uma opção conferida aos contribuintes e aos entes públicos responsáveis pela arrecadação, fiscalização e cobrança do imposto.

O artigo 225 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10) estipula a não cumulatividade do IPI ao dispor que:

A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

Como a legislação do IPI não dispõe acerca da possibilidade de transferência do saldo credor do IPI da incorporada para a incorporadora, faz-se necessário averiguar o entendimento da Receita Federal do Brasil, bem como do CARF a respeito do assunto em análise.

---

<sup>56</sup> Art.153.Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV

(...)

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A Receita Federal do Brasil, por meio do “Perguntão – DIPJ 2014”, entendeu, ao analisar um caso de incorporação entre matriz e filial de uma mesma sociedade empresária, pela possibilidade de utilização de créditos de IPI pela incorporadora, justamente com base na sucessão universal de direitos e obrigações na incorporação.

Vale colacionar parte da resposta da RFB no caso em questão.<sup>57</sup>

Considerando que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os seus direitos e obrigações (Lei nº 6.404, de 1976, art.227), e em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos, previsto na legislação do IPI, a empresa “B”, na figura de seu estabelecimento filial resultante da incorporação, tem o direito de utilizar o saldo credor do IPI pertencente à incorporada (“A”), observadas as normas constantes da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Em outro caso analisado, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta nº 195/2013<sup>58</sup> entendeu pela possibilidade de utilização de créditos de IPI pela incorporadora, em análise de um caso de incorporação realizada entre matriz e filial de uma mesma sociedade. A propósito, confira-se ementa da solução em questão.

Ementa: INCORPORAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEGITIMIDADE. APROVEITAMENTO. Na incorporação de estabelecimento filial - detentor de crédito presumido de IPI recebido por transferência do estabelecimento matriz - a incorporadora, na figura de seu estabelecimento filial resultante da incorporação, pode aproveitar o referido crédito pertencente à incorporada. A legitimidade para utilizar esse crédito presumido do IPI é do estabelecimento filial resultante da incorporação, sendo que tal aproveitamento dar-se-á somente por dedução dos débitos do IPI, vedada a compensação ou ressarcimento em espécie.

A RFB ainda na Solução de Consulta em questão ao afirmar que:

Fica claro que a incorporadora pode aproveitar os créditos de IPI pertencente à incorporada, porventura existentes, no momento da incorporação; e que este entendimento não se aplica apenas aos créditos de IPI “stricto - sensu”, mas, sim, a todos os outros tipos de créditos de IPI, como é o caso do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96.

---

<sup>57</sup> RFB. Perguntão – DIPJ 2014. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo\\_XX\\_IPI\\_2014.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XX_IPI_2014.pdf). Acesso em 05 dez. 2018.

<sup>58</sup> RFB. DISIT/SRRF 08 nº 195, de 30 de agosto de 2013.

Não deixa dúvidas acerca da possibilidade de sucessão de créditos de IPI, não somente entre matriz e filial, mas também em relação a qualquer tipo de incorporação.

A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT/ nº 3339/2002<sup>59</sup> já se posicionou pela sucessão de todos os direitos e obrigações da incorporada para a incorporadora, inclusive no que concerne ao aproveitamento integral de créditos de IPI.

Para que fique mais claro o posicionamento da PGFN acerca do assunto em questão, vale colacionar parte do parecer acima mencionado.

4 Assim, pela própria definição legal da operação ora analisada - incorporação - a empresa incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações. Analisando a legislação tributária específica do tributo em comento, não encontramos ressalva ou impedimento ao aproveitamento integral dos créditos de IPI.

5. Já no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), art. 514, existe uma vedação expressa, nos casos de incorporação, fusão e cisão, da compensação de prejuízos fiscais da sucedida: “Art. 514 – A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-lei nº 2.341/87, art. 33).”

6. Imaginamos que esta foi a única restrição que o legislador tributário achou conveniente fazer, pois, como vemos, a incorporação acarreta a absorção do patrimônio da sucedida pela sucessora. E não há como negar que os créditos mantidos em sua escrituração fiscal integram ao patrimônio.

Vale mencionar, que a possibilidade de sucessão de créditos em qualquer tipo de incorporação, pode ser reforçada pelo art. 452 do Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI), o qual dispõe que a empresa incorporadora deverá transferir para o seu nome, por intermédio da repartição competente do Fisco Estadual, no prazo de trinta dias da data da ocorrência do evento, os livros fiscais em uso, assumindo a responsabilidade pela sua guarda, conservação e exibição ao Fisco.

Dessa forma, poderia se concluir que o saldo credor que eventualmente constar nesses livros poderiam ser utilizados pela incorporado, em momento posterior à incorporação.

---

<sup>59</sup> PGFN. Parecer PGFN/CAT/ nº 3339/2002. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2002/PARECER%20PGFN-CAT%20No%203092-2002.pdf/@download/file/PARECER%20PGFN-CAT%20No%203092-2002.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

Outro ponto interessante do Regulamento do IPI que corrobora com a possibilidade das incorporadoras utilizarem os créditos das incorporadas é o estipulado em seu art. 176<sup>60</sup>. O mesmo autoriza a transferência de certos direitos como incentivos e benefícios fiscais para a incorporadora. Dessa forma, se a legislação autoriza a sucessão de direitos tão específicos, que foram concedidos com base em requisitos específicos preenchidos pela incorporada, não seria plausível impossibilitar a sucessão também dos créditos provenientes da escrita fiscal da sociedade extinta.

Diante do exposto, percebe-se que o melhor entendimento em relação ao direito posto em debate, seria permitir que a incorporadora utilize os saldos credores provenientes da escrita fiscal da incorporada, não somente em homenagem aos princípios da não cumulatividade e não confisco que devem sempre estar presentes na análise de casos como este, mas também porque a próprio Regulamento do IPI traz hipóteses de sucessões de certos direitos intrínsecos às incorporadas, que poderiam ser analisados em conjunto com a possibilidade de sucessão de saldos credores provenientes de sua escrita fiscal.

#### 4.2.5 Dos créditos de PIS/COFINS

O PIS e a COFINS são contribuições que incidem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas e podem ser apuradas utilizando-se dois regimes de tributação: o não cumulativo e o cumulativo. As empresas que optam pela apuração do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido não poderão apurar créditos, ou seja, irão apurar os tributos pelo regime cumulativo e as sociedades que apuram pelo Lucro Real poderão se creditar de despesas e encargos da sociedade empresária.

Diante disso, surge a indagação quanto a possibilidade do saldo credor acumulado pelas pessoas jurídicas que operam pelo lucro real ser transferido para as incorporadoras, no caso de uma possível incorporação.

---

<sup>60</sup> Art.176. Os incentivos e benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições a pessoa jurídica que vier a ser incorporada poderão ser transferidos, por sucessão, à pessoa jurídica incorporadora, mediante requerimento desta, desde que observados os limites e as condições fixados na legislação que institui o incentivo ou o benefício, em especial quanto aos aspectos vinculados.

Sobre a questão, dispõe o art. 30, da Lei nº 10.865/2004, que a versão dos bens e direitos decorrentes de incorporação, deve ser considerada como aquisição para fins de desconto do montante foi apurado a título de contribuição para PIS/COFINS pela incorporadora. Vale transcrever o dispositivo legal mencionado:

Art. 30. Considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos arts. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.  
§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.

Conforme o citado dispositivo, a incorporadora somente poderá dispor dos créditos da incorporada que opera pelo regime não cumulativo, se ela própria tiver direito a tais descontos, ou seja a normal legal não possibilita que as incorporadoras apurem crédito novo, permitindo somente que as mesmas utilizem crédito que foi apurado e não utilizado pela incorporada.

Percebe-se diante disso, que o direito à sucessão de créditos de PIS/COFINS é totalmente restringido pela legislação, sendo necessário analisar como a Receita Federal e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendem e julgam a respeito desse emblemático caso.

A Receita Federal do Brasil<sup>61</sup> entendeu por meio da Solução de Consulta nº 45/2009 que a sucessão de créditos do PIS e da COFINS só será possível nos casos que a incorporada e sua incorporadora operarem sob o regime da não cumulatividade. Confirma-se parte da Solução mencionada, *in verbis*:

Na hipótese de incorporação, caso ambas empresas se encontrem no regime da não-cumulatividade, entendemos – como anteriormente exposto - ser permitido à incorporadora o aproveitamento dos créditos referentes aos bens “adquiridos”, sempre que fosse admitido o direito ao desconto do crédito pela incorporada.

Além da legislação somente permitir a sucessão de créditos da incorporada, quando a incorporadora tiver direito aos descontos, a própria RFB entende que somente será possível a sucessão de créditos caso sucedida e sucessora apurarem o PIS/COFINS pelo lucro real.

---

<sup>61</sup> RFB. Solução de consulta nº 45. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=98972&visao=anotado>>. Acesso em 13 fev. 2019.

Em outra ocasião, a Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 166/2013<sup>62</sup> compreendeu da mesma forma ao estipular que a incorporadora somente poderá utilizar os saldos credores da incorporada, quando operar sob o regime da não cumulatividade e ainda entendeu que a possibilidade de tal utilização fica restrita às parcelas que não tenham sido descontadas pela sucedida. Vale transcrever trecho da consulta em questão.

Sendo assim, em uma operação de incorporação, do crédito gerado em virtude da aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda e aquele decorrente de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, pela incorporada, a incorporadora pode descontar apenas a parcela que ainda não houver sido descontada pela incorporada.

Diante do exposto percebe-se que a questão acerca da possibilidade de sucessão de saldo credor de PIS e COFINS acumulado pela incorporada é emblemática, tendo inclusive a legislação limitado tal direito, o que poderia gerar, por óbvio, violação ao princípio da não cumulatividade, já que a sociedade que opera pelo lucro real, mesmo podendo acumular créditos, os mesmos na maioria das hipóteses não serão aproveitados pelas incorporadoras.

#### 4.3 Da jurisprudência acerca da utilização de créditos de qualquer natureza

Além da análise da sucessão de créditos de tributos específicos, foi possível averiguar como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF se posiciona acerca da sucessão de créditos de qualquer natureza provenientes da escrita fiscais da incorporada. Vale transcrever alguns julgados do Tribunal mencionado.

COMPENSAÇÃO. INCORPORAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO DA INCORPORADA. DÉBITOS DA INCORPORADORA. DESCABIMENTO DE TRATAR A COMPENSAÇÃO COMO NÃO DECLARADA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. Se os atos societários atinentes à incorporação foram devidamente arquivados na Junta Comercial, se foi feita a entrega da respectiva DIPIJ declarando o evento da incorporação e providenciada a baixa do CNPJ da incorporadora dos sistemas internos da RFB, não há como negar os efeitos jurídicos dessa incorporação, dentre os quais o direito da incorporadora de compensar créditos antes pertencentes à incorporada.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> RFB. Solução de consulta DISIT/SRRF08 nº 166. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=45284>>. Acesso em 28 mar. 2019.

<sup>63</sup> CARF. Acórdão nº 3401005.428. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 25.10.2018.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Data do fato gerador: 31/01/2004, 31/01/2005, 31/12/2005 EMBARGOS. OMISSÃO. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA INCORPORADA. POSSIBILIDADE. A empresa incorporada é extinta, mas não dissolvida, pois, seu patrimônio é transferido à incorporadora que é sua sucessora universal. Assim, salvo expressa previsão legal de vedação, como é o caso da transferência de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL, temos que na seara tributária, a incorporadora sucede a incorporada também em relação aos créditos tributários gerados na empresa incorporada.<sup>64</sup>

Vale mencionar que no julgamento acima colacionado foi firmado o entendimento que:

Não há, portanto, como negar que os efeitos jurídicos da incorporação da ASTOR ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA, pela XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, dentre os quais o de permitir que a sociedade incorporadora aproveite os créditos, se existentes, disponíveis e suficientes, da sociedade incorporada.

Dessa forma, percebe-se que o CARF tem entendido de forma totalmente plausível pela possibilidade da incorporadora usufruir dos saldos credores acumulados pelas incorporadas, justamente pelo ocorrência da sucessão universal tanto de direitos quanto de obrigações na incorporação empresarial.

#### 4.4 Da compensação de prejuízos fiscais da incorporada

Os prejuízos fiscais, podem ser definidos como sendo o resultado negativo das demonstrações do lucro real para aferimento da base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

Tais prejuízos poderão ser compensados com acréscimos patrimoniais positivos (lucro líquido) subsequentes, observado o limite máximo, para compensação de 30% do referido lucro líquido, conforme estipulado pelo art. 15, da Lei 9.065/95<sup>65</sup>.

Vale mencionar que em 2009 o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 344.994<sup>66</sup>, reconheceu a constitucionalidade da denominada “trava dos 30” sob o argumento de que a Lei nº 8.981/1995, que autorizou a utilização de prejuízos fiscais, na

---

<sup>64</sup> CARF. Acórdão nº 1201002.258 –2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Seção de 13.06.2018.

<sup>65</sup> Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

<sup>66</sup> STF. Recurso Extraordinário nº 344.994. Tribunal Pleno. Julgado em 19/11/2009.

verdade se refere a um benefício fiscal concedido às empresas e que, diante disso, não existem empecilhos para que a lei estipule condições para aproveitamento desse benefício.

Porém, esse entendimento pode ser modificado quando do julgamento do RE nº 591.340/SP<sup>67</sup> admitido pela sistemática de repercussão geral que está previsto para ocorrer no dia 27/06/2019. Vale mencionar que nesse julgamento não será analisado a constitucionalidade da trava dos 30% nos casos de reorganizações societárias, como a incorporação, visto que tal matéria não é objeto do Recurso Extraordinário em questão.

Em relação à possibilidade de utilização dos prejuízos fiscais no caso de incorporação, o art. 33, do Decreto Lei 2.341/1987 é claro ao impossibilitar a compensação dos prejuízos, dispondo que “a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>68</sup> ensina que a impossibilidade de utilização dos prejuízos fiscais se dá pelo fato da incorporada se encontrar extinta, ou seja ter desaparecido do mundo jurídico, não sendo plausível, portanto, a compensação de prejuízos da sociedade incorporada.

Já para Maurício Dantas Bezerra seria totalmente plausível permitir as incorporadoras de compensarem os prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora <sup>69</sup>,ao afirmar que:

Muito embora referida medida represente uma norma antielisão de extrema eficácia para o Erário, cria situação de extrema injustiça, ao vedar que os prejuízos fiscais não compensados anteriormente, única e exclusivamente em razão da limitação imposta pela Lei 9065/95, sejam aproveitados pela empresa sucessora.

Aspecto interessante a abordar se refere à análise de algumas decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que se refere à possibilidade da incorporada, em razão da norma que impossibilita que a sucessora utilize os prejuízos fiscais da sucedida, abater, em uma única vez no momento do levantamento do balanço final, todo o prejuízo fiscal e base de

---

<sup>67</sup> STF. Recurso Extraordinário nº 591.340/SP. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Marco Aurélio.

<sup>68</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incorporação de empresa com extinção da incorporada. Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30% na incorporada, em havendo lucro. Inteligência do artigo 15 da Lei nº 9.065/95, à luz da Constituição Federal, do CTN e do artigo 227 da Lei nº 6.404/76 (Parecer). **Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte**, v. 9, n. 49, jan. 2011.

<sup>69</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. **Curso de Direito Comercial**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 168.

cálculo negativa da CSLL do cálculo do Imposto de Renda, sem a restrição imposta pela legislação relativa à trava dos 30%.

A título de exemplo, veja-se algumas ementas recentes do mencionado Tribunal acerca do caso:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE TRINTA POR CENTO. COMPENSAÇÃO DIFERIDA. SOCIEDADE EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO FUTURA DO EXCEDENTE. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO ALÉM DO LIMITE. PRÁTICA ADMINISTRATIVA REITERA. ART. 100 CAPUT E § ÚNICO DO CTN. APELAÇÃO PROVIDA<sup>70</sup>”

(...)

“TRIBUTÁRIO.COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. ARTS. 42 E 88 DA LEI 8.981/95. LIMITAÇÃO DE 30%. INAPLICABILIDADE.<sup>71</sup>”

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça<sup>72</sup> parece já ter consolidado entendimento de que a limitação de 30% imposta pela legislação também se aplica às empresas extintas por incorporação, não havendo possibilidade da empresa incorporada, no momento de apuração especial utilizar a totalidade de seus prejuízos fiscais.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais segue o entendimento do STJ, já que entende que a legislação que impôs a trava dos 30% para utilização de prejuízos fiscais não apresenta qualquer exceção a tal limitação, como foi o caso do julgamento do Recurso nº 1302-001.522<sup>73</sup> que foi firmado entendimento de que “não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.”

Vale mencionar que mesmo o Supremo Tribunal Federal não reconheça a inconstitucionalidade da chamada “trava dos 30” no julgamento do RE nº 591.340/SP, o art. 14, da Instrução Normativa nº 1717/2017<sup>74</sup> solucionou, de certa forma, a emblemática quanto à

---

<sup>70</sup> TRF3. Processo nº 0002725.21.2016.4.03.6130. Quarta Turma. Julgamento em 07.03.2018.

<sup>71</sup> TRF3. Processo nº 0000014-19.2011.4.03.6130/SP. Sexta Turma. Julgamento em 09.05.2019.

<sup>72</sup> STJ, Resp: 1725911 SP 2018/0040267-4. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento em 14.06.2018.

<sup>73</sup> CARF. Acórdão nº 1302-001.522. 3ª Câmara. Sessão de 23.09.2014.

<sup>74</sup> Art. 14. Os saldos negativos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) poderão ser objeto de restituição, nas seguintes hipóteses: I - de apuração anual, a partir

possibilidade ou não das incorporadas utilizarem a totalidade dos prejuízos fiscais, já que o dispositivo legal em questão dispõe que os saldos negativos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL poderão ser objeto de restituição nos casos de incorporação.

Dessa forma, as incorporadas, no momento da apuração especial decorrente de sua extinção, poderão, a partir do primeiro dia útil seguinte à finalização de tal apuração, sem que seja ultrapassado ao respectivo ano calendário, requerer a restituição dos prejuízos fiscais não utilizados, o que de certa forma, constituirá o próprio ativo da incorporada, que consequentemente será transferido para as incorporadoras, com base na sistemática de sucessão universal de direitos e obrigações.

Diante do exposto, percebe-se que o direito à sucessão de prejuízos fiscais na incorporação não é reconhecido pela própria legislação vigente, havendo somente a possibilidade de as incorporadas requererem a restituição referente aos prejuízos fiscais que não puderam ser compensados diante da trava de 30% imposta pelo art. 15, da Lei 9.065/95. Tal regulamentação evita, na prática, o próprio enriquecimento indevido da Fazenda Pública, já que a mesma devolveria ao ativo da empresa os prejuízos por ela não utilizados.

---

do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração; II - de apuração trimestral, a partir do mês subsequente ao do trimestre de apuração; e  
III - de apuração especial decorrente de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação, a partir do 1º (primeiro) dia útil subsequente ao do encerramento do período de apuração

## 5. DA SUCESSÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

O presente tópico possui o intuito de elucidar a questão da possibilidade de a incorporadora se beneficiar de sentença já transitada em julgada que declarou a inexistência de relação jurídica tributária de natureza continuada.

Para tanto, será necessário entender a coisa julgada, como ela se dá nos casos tributários e seus efeitos subjetivos, ou seja, se produzem efeitos para além do polo passivo e ativo da lide.

O presente tópico também será analisado à luz do art. 132 do CTN e a possibilidade de utilização da analogia para ser elucidada a questão, tendo em mente a sucessão universal de direitos e obrigações para a incorporadora, disposta no Código Civil.

### 5.1 Da coisa julgada

A imutabilidade das decisões judiciais é reconhecida pelo instituto da coisa julgada, que possui a finalidade de proporcionar segurança jurídica às partes e estabilidade às relações sociais, conferindo ao litígio uma solução definitiva que impede, por que motivo, às partes de ajuizarem nova ação com os mesmos fundamentos.

De acordo com Liebman, a coisa julgada teria uma qualidade inerente a toda sentença, que impõe aos magistrados o reconhecimento, em ações judiciais futuras, da existência do instituto. Vale transcrever, para que fique mais claro, trecho de sua obra: “autoridade da coisa julgada não é efeito da sentença, como postula a doutrina unânime, mas sim, modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença, algo que a esses efeitos se ajunta para qualificá-los e reforçá-los em sentido bem determinado.”<sup>75</sup>

No mesmo sentido, José Frederico Marques entende que “a coisa julgada é qualidade dos efeitos do julgamento final de um litígio; isto é, a imutabilidade que adquire a prestação jurisdicional do Estado, quando entregue definitivamente.”<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença e outros aspectos escritos sobre a coisa julgada**. 2. ed. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Forense: Rio de Janeiro, 1981.

<sup>76</sup> MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. 9. ed. Campinas: Millennium, 2003, p. 517.

Além disso, como a expressão coisa julgada será utilizada de forma recorrente no presente tópico, faz-se necessária a diferenciação da coisa julgada formal da coisa julgada material.

A coisa julgada formal é algo interno do processo e está ligada a fim da relação jurídica processual, se refere a impossibilidade da parte de modificar a sentença no âmbito daquele processo específico, afetando direitos e faculdades processuais, já que não é mais cabível recurso para fins de alterar a decisão judicial. Trata-se de uma modalidade de preclusão, não devendo se confundir com a verdadeira coisa julgada; a coisa julgada material.

A coisa julgada material, por sua vez, está relacionada com a segurança extrínseca e ocorre quando o Juiz extingue o processo com solução do mérito (art. 487, CPC), tendo analisado a pretensão de direito material do autor, e declarando a existência ou não do direito pleiteado. Tal circunstância impede que essa mesma relação de direito material seja discutida em outro processo, ou seja, vincula todos os juízes ao dispositivo contido na sentença, tornando a sentença imutável.

Vale para fins do presente estudo, analisar os limites da coisa julgada que será tratada no tópico subsequente.

### 5.1.1 Dos limites da coisa julgada

Para ser possível a identificação dos limites da coisa julgada objetiva será necessário analisar quais partes da sentença transitam em julgado, ou seja, quais partes estarão impossibilitadas de uma nova discussão em qualquer outro processo que venha a ser ajuizado ou que já esteja em curso.

Da análise do art. 469<sup>77</sup> combinado com o art. 458<sup>78</sup> Código de Processo Civil, pode-se concluir que somente o dispositivo da sentença faz coisa julgada, não possuindo tal característica nem os motivos ou a verdade dos fatos que embasaram a sentença.

---

<sup>77</sup> Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III – a apreciação de questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

<sup>78</sup> Art. 458. São requisitos essenciais da sentença:

Nas palavras de Lauro Laertes de Oliveira<sup>79</sup> “dispositivo da sentença ou acórdão é a conclusão, a decisão ou parte final; enfim, o desfecho da demanda, onde, aplicando a lei ao caso concreto, o julgador acolhe ou rejeita o pedido formulado pela parte”.

Nessa seara, Alexandre Câmara<sup>80</sup> ensina que a sentença faz coisa julgada nos limites do objeto do processo, ou seja, aquilo que não foi requerido pelo autor em seu pedido, não será alcançado pela coisa julgada, esse entendimento se coaduna com o que dispõe o art. 503<sup>81</sup> do CPC no sentido de que a decisão terá força de lei somente nos limites da questão principal decidida.

O STJ<sup>82</sup> possui entendimento consolidado de que somente o dispositivo na sentença é atingido pela coisa julgada, quando afirma que:

A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento de que somente a parte dispositiva da sentença é alcançada pela coisa julgada material. Por essa razão, os fundamentos de fato e de direito em que se baseou a sentença não são atingidos pela coisa julgada e podem ser reapreciados em outra ação.

Nesse sentido, pode-se dizer que somente faz coisa julgada a parte da sentença que vincula as partes ao pedido autoral, acolhendo ou rejeitando o mesmo.

De acordo com o Código de Processo Civil, a coisa julgada, em regra, atinge somente as partes que figuram nos polos do processo judicial, conforme dispõem o artigo 506<sup>83</sup> do CPC.

A regra da eficácia ultra partes da coisa julgada tem uma razão de ser, com essa previsão legal o direito ao contraditório estipulado em nossa Constituição da República no art. 5º, LIV é assegurado, visto que caso as decisões judiciais projetassem seus efeitos prejudiciais a terceiros

---

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a suma do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões, que as partes lhe submeterem.

<sup>79</sup>[http://www.fagundesjunha.org.br/amapar/revista/artigos/artigo\\_lauro\\_laertes.doc](http://www.fagundesjunha.org.br/amapar/revista/artigos/artigo_lauro_laertes.doc).

<sup>80</sup>CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de direito processual civil. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006. P. 409

<sup>81</sup>Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

<sup>82</sup>STJ. AgRg no Recurso Especial nº. 1.498.093/SP. Relator: Min. Moura Ribeiro. Julgamento em 25.06.2015.

<sup>83</sup> Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

que não participaram da lide, se estaria ferindo o direito ao contraditório desses indivíduos que sequer tiveram a chance de se manifestarem durante o curso do processo.

No entanto, a mesma pode atingir terceiros em determinadas situações.

Savigny<sup>84</sup> defendeu a teoria da representação, em que tinha como base que a coisa julgada poderia se estender a terceiros em razão de laços que esses tivessem com as partes do processo.

Liebman<sup>85</sup> não aceita tal entendimento já que para ele as partes do processo são apenas partes que constam naquele processo, não podendo, por exemplo, a parte ré trazer seus laços exteriores para aquele processo em si.

A questão dos efeitos da coisa julgada em terceiros é muito debatida, até porque o novo Código de Processo Civil, parece que aceita que os benefícios da coisa julgada atinjam terceiros.

Na antiga redação do CPC, existia a previsão de que a coisa julgada não poderia prejudicar nem beneficiar terceiro alheio ao processo, porém a nova redação somente dispõe que a coisa julgada não poderá prejudicar, tendo sido excluída a expressão beneficiar, causando dúvidas em relação a sua extensão beneficentemente à terceiros.

Para Nelson Nery<sup>86</sup> a alteração do CPC em relação a exclusão da expressão beneficiar, não altera a interpretação que se dava antes ao dispositivo, pois o terceiro que utiliza os efeitos da coisa julgada estará, certamente, prejudicando outrem, o que ainda é vedado pelo sistema normativo.

Na visão de Liebman<sup>87</sup> como a coisa julgada não é efeito da sentença e sim inerente a ela, não se poderia falar em extensão dos efeitos da coisa julgada para terceiros, par o jurista todos devem se sujeitar a sentença, porém somente as partes poderão ser atingidas pelo teor da sentença.

---

<sup>84</sup> VON SAVIGNY, Friedrich Karl. **System des heutigen römischen Rechts**, Berlim: Darmstadt, 1974, p. 257.

<sup>85</sup> LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença e outros aspectos escritos sobre a coisa julgada**. 2. ed. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Forense: Rio de Janeiro, 1981.

<sup>86</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 1238.

<sup>87</sup> LIEBMAN, Enrico Tullio. Op. cit.

Ainda na visão de Liebman<sup>88</sup>, os terceiros são divididos em terceiros juridicamente interessados que possuam direito idêntico ao da lide, estes não poderão ser atingidos pela coisa julgada, e os terceiros juridicamente interessados que possuam direito similar, esses seriam somente atingidos pelos efeitos reflexos da sentença.

Dessa forma, percebe-se que a doutrina não é uníssona na questão dos limites da extensão da coisa julgada para terceiros e nem quem seriam esses terceiros, já que o próprio dispositivo legal não foi capaz de responder a essas indagações, somente dispõe que a coisa julgada terá eficácia entre as partes do processo, podendo, beneficiar terceiro.

### 5.1.2 A coisa julgada no Direito Tributário

Como já dito anteriormente, a coisa julgada possui papel importantíssimo na preservação da segurança jurídica, já que as decisões adquirem certeza e definitividade e assim estabilizam as relações jurídicas.

No campo do Direito Tributário ensina Wambier<sup>89</sup> que nesse campo a segurança jurídica é mais intensa, chegando a existir do subprincípio da segurança jurídica tributária que engloba diversos princípios, como o da dignidade do contribuinte, ética fiscal, não confisco entre outros.

Nesse sentido, Ruy Barbosa<sup>90</sup> preleciona que no campo do Direito Tributário a coisa julgada é de suma importância, visto que a tributação é um fenômeno sócio econômico em massa, devendo a coisa julgada ser utilizada com maior força para propiciar maior segurança ao povo.

### 5.1.3 A coisa julgada e as relações jurídico tributárias de natureza continuada

Em um primeiro momento faz-se necessário diferenciar as relações jurídico tributária de natureza instantânea e continuativa.

---

<sup>88</sup> LIEBMAN, Enrico Tullio. Op. cit.

<sup>89</sup> WAMBIER, Teresa Arruda Alvin e Medina. **O Dogma da coisa julgada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 21-22.

<sup>90</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, nº 68, São Paulo, 1973, p 107.

A relação jurídica instantânea seria a existência de apenas um fato capaz de extinguir a relação jurídica, quando por exemplo, o contribuinte realiza o pagamento de um débito oriundo de auto de infração específico ou mesmo quando o contribuinte ajuíza uma ação justamente para discutir um débito, bem como a incidência de determinado imposto em determinada circunstância.

Já a relação jurídica de trato continuado seria aquela que se renova de tempos em tempos, podendo ser utilizado como exemplo a própria incidência do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e COFINS, em que mensalmente o contribuinte é obrigado a realizar o recolhimento do tributo, ou seja, nesses casos, o contribuinte sempre pratica atos que ensejam novas obrigações.

O STF aprovou em 1963 a Súmula nº 239 em que dispõe que “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

À época da edição da Súmula muito se discutiu a respeito se a mesma produzia seus efeitos no que concerne às relações de natureza continuada ou somente às instantâneas.

No entanto, a questão foi totalmente pacificada, tendo permanecido o entendimento de que a Súmula nº 239 não se aplica aos casos de relação jurídica de natureza continuada o que quer dizer que as decisões que declaram indevida a própria relação jurídica tributária, ou mesmo declarem indevido o recolhimento de um tributo de natureza continuada irão transitar em julgado.

Nas palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>91</sup> “A jurisprudência da Corte, há muito, é no sentido de que a referida súmula só é aplicável nas hipóteses de processo de processo judicial em que tenha sido proferido a decisão transita em julgado de exercícios financeiro específicos, e não nas hipóteses em que tenha sido proferida decisão que trate da própria existência da relação jurídica tributária continuativas.”

Dessa forma, percebe-se que as sentenças que declaram a inexistência de relação jurídico tributária de natureza continuada irão fazer coisa julgada, dito isso, a questão central que se

---

<sup>91</sup> STF. AI 791.071. Relator: Min. Dias Toffoli. 1ª Turma Julgamento em 18.03.2014.

tentará responder no tópico subsequente é se essa sentença transitada em julgado em favor da incorporada atingiria, também à incorporadora.

#### 5.1.4 Da sucessão dos efeitos da coisa julgada na incorporação

A questão que se pretende abordar nesse tópico é se as decisões de natureza tributária, transitadas em julgado a favor sociedade incorporada que declaram a inexistência de relação tributária podem ser sucedidas pela incorporadora, no contexto da sucessão universal de direitos e obrigações disposta no Código Civil.

Para que se possa analisar o caso em questão faz-se necessário fincar os pontos centrais dos tópicos anteriores a respeito da coisa julgada, a saber:

(i) a coisa julgada só projeta efeitos nas partes do processo, existindo divergência doutrinária, no que concerne à extensão de seus efeitos à terceiros alheios à relação jurídica;

(ii) somente o dispositivo da sentença faz coisa julgada, ou seja, a sentença faz coisa julgada nos limites do objeto do processo e;

(iii) a sentença que declarar a inexistência de relação jurídico tributária continuada faz coisa julgada, por não aplicação da Súmula nº 239 do STF.

Nos casos de relação jurídica continuada, a decisão que declara o direito de certo contribuinte a não realizar o recolhimento de certo tributo, projeta seus efeitos também para vencimentos futuros, o que impede que o fisco exija o cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica titular do direito concedido por meio de decisão judicial.

Normalmente existe legislação prevendo o pagamento de tributo de natureza continuada de acordo com o fato gerador e então o contribuinte ajuíza ação visando, justamente que o judiciário afaste a aplicação daquela regra de incidência geral ao seu caso específico.

Ou seja, para que o contribuinte deixe de se submeter à regra geral de tributação, faz-se necessário provimento jurisdicional que imponha a essa pessoa jurídica específica regime jurídico distinto.

No caso da incorporação, a incorporada ajuíza ação a fim de ver declarado seu direito ao não recolhimento de exação com base em suas características empresariais, contábeis, fiscais, indaga-se se os efeitos dessa sentença serão transferidos para a incorporadora.

Nesse sentido entende Egas Muniz de Aragão<sup>92</sup> que haverá extensão dos efeitos de decisão transitada em julgado aos sucessores, já que, em seu entendimento na sucessão é transferido todos os direitos e obrigações da sucedida, vale transcrever parte desse entendimento.

Se a res é submetida à apreciação do juiz, para que a seu respeito profira julgamento, este sobre ela recai, convertendo-se em res judicata. Ao ser a res transmitida, mortis causa ou inter vivos, o adquirente a recebe tal como existente perante o Direito no momento da transmissão, isto é, como iudicata. **Logo, a extensão da coisa julgada aos sucessores não infringe o artigo 472 do CPC. A alienação lhes transfere os cômodos e os incômodos, os ônus, vantagens, direitos, deveres e obrigações.**

Carlos Alberto Álvaro de Oliveira afirma, da mesma forma, que os efeitos da coisa julgada material e formal atingem o sucessor. A propósito confira-se:

A sentença não apenas estende seus efeitos ao adquirente ou ao cessionário, produz também coisa julgada, material e formal, em relação a um e outro. Ambos têm a seu favor, ou contra si, toda a força, eficácia imediata e eficácia mediata da sentença, e por igual a imutabilidade que consiste na autoridade da coisa julgada. (...). Na espécie do art. 42 a eficácia da sentença, em relação ao sucessor a título particular, é a) natural (no sentido que lhe empresta E. T. Liebman); b) reflexa; ou c) direta e, por isto mesmo, perfeitamente dispensável um outro processo para que repercuta contra ou a favor do adquirente ou cessionário do direito litigioso. Não se pode cogitar de simples eficácia natural da sentença, porquanto o sucessor, como já foi demonstrado, não é terceiro. Com a transferência do direito litigioso é o próprio direito do sucessor que será atingido pela sentença. A legitimação do antecessor, que eventualmente permanece no processo, é legitimação extraordinária.<sup>93</sup>

Em outro ponto diverso pode-se elencar a visão do então Ministro Eros Grau que afirma em seus julgamentos que “a coisa julgada que beneficia a empresa incorporadora não operará

---

<sup>92</sup> ARAGÃO. Egas Moniz de. Sentença e Coisa Julgada. 1ª ed. São Paulo: Aide, 1992, p. 102.

<sup>93</sup> MORAES. Arthur Rodrigues. Alienação de coisa litigiosa. Rio de Janeiro: Forense, p. 223/224.

efeitos nas relações jurídicas da empresa incorporada anteriores à incorporação, tendo em vista a ausência do elemento "identidade de partes"

O entendimento exarado pelo ministro foi embasado na ausência do elemento identidade das partes, pois foi considerado, nesse caso, que como somente o dispositivo da sentença faz a coisa julgada, o pedido analisado no dispositivo se refere a um contribuinte específico, não podendo se estender os efeitos dessa sentença pra incorporadora que quiçá participou da relação jurídica processual.

O Ministro Castro Meira, ao julgar o REsp 780.605<sup>94</sup> que trata acerca da sucessão de decisão transitada em julgado que estipulou direito à crédito-prêmio do IPI à empresa incorporada quando da realização de exportações, exarou entendimento de que “Pelo simples fato de ter incorporado uma empresa beneficiária de um crédito reconhecido judicialmente não significa que a Vale Couros Trading possa incluir seus créditos na presente liquidação”. Definiu ainda que a decisão não possui condão de beneficiar terceiros alheios ao processo fazendo coisa julgada apenas entre as partes que participaram da lide.

Tal entendimento pode ser analisado em conjunto com uma questão antiga, já consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça que se deu por meio do julgamento do REsp nº 1.537.737<sup>95</sup> que seria a impossibilidade de extensão dos efeitos de liminar concedida a empresa matriz, para suas filiais.

A propósito confira-se o que dispõe o Min Humberto Martins, Relator do mencionado Recurso Especial.

Nos autos, tutela antecipada foi concedida à matriz em razão da inconstitucionalidade de cobrança de diferencial de alíquota de ICMS na forma do protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ. Em tal caso, para que a tutela antecipada seja aproveitada pelas filiais, os estabelecimentos devem ser minuciosamente descritos na petição inicial, não sendo automática a extensão dos efeitos da decisão.

---

<sup>94</sup> STJ. REsp: 780605/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Julgamento em 12/12/2006.

<sup>95</sup> STJ. REsp: 1537737/GO. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento em 20/08/2015.

Nesse caso relativo à decisão do STJ, o pedido foi limitado à matriz, tendo sido levado em conta para o embasamento da decisão a autonomia dos estabelecimentos, onde cada filial responde isoladamente pelos fatos geradores de obrigações.

Por mais que sejam questões diferentes, pois uma se trata de extensão para a incorporadora que sucede todos os direitos e obrigações e no outro caso simplesmente relativo à extensão dos efeitos da liminar concedida para a matriz e não para às filiais da mesma sociedade, pode-se encontrar pontos comuns entre os dois casos, já que em ambos existem partes avessas à relação processual e que pretendem se beneficiar de decisão proferida nos autos.

No que concerne à incorporação e na visão do Min. Eros Grau e também do Min. Humberto Martins a sentença foi proferida em favor da incorporada, levando-se em conta fatos, documentos, juntados por ela para demonstrar seu direito ao provimento jurisdicional.

Percebe-se que a grande questão levantada pelos Ministros é a identidade das partes no processo, ou seja, quem ajuizou a ação, sob quais fundamentos. Até porque uma ação que declare a inexistência de relação jurídico tributário, acaba por afastar a própria norma que prevê o recolhimento da exação, devendo, por isso, ser analisado caso a caso, não sendo plausível uma sociedade que não pleiteou seus direitos no judiciário, acabar por receber seus direitos por um ato privado de reorganização societária.

Nesse sentido, a Secretaria de Fazenda do Rio de Janeiro<sup>96</sup>, ao julgar um caso de extensão para a incorporada de benefício fiscal concedido à incorporada, também se manifestou pelo indeferimento do pedido de sucessão, justamente em razão da ausência de identidade das partes, já que faz-se necessário analisar se a sucessora atende os requisitos para aferimento do benefício fiscal, condido à incorporada.

Dessa forma, caso o entendimento de que não é possível a extensão dos efeitos da coisa julgada para a incorporadora, seja consolidado faz-se necessário saber até quando a sentença

---

<sup>96</sup> RFB. Consulta nº. 080/2016. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%20de%20Consulta/2015%20a%202016/arquivos%20doc/c080-E04-07352-16.docx?lve](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%20de%20Consulta/2015%20a%202016/arquivos%20doc/c080-E04-07352-16.docx?lve)> Acesso em 03 mar. 2019.

transitada em julgado que declara a inexistência de relação jurídico tributária da incorporada continuará vigorando.

Como dito, desde o início do presente trabalho, não há previsão legal que regule tais situações, somente o art. 132 que trata do marco temporal da responsabilização das incorporadoras pelos tributos não adimplidos das incorporadas.

O art. 132 do CTN dispõe que:

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.

Ou seja, a incorporadora somente será responsável pelo recolhimento daqueles tributos que forem devidos pela incorporada até a data da incorporação.

Dessa forma, a analogia nesse caso, ajudaria à regulação de tais situações, já que até pelo princípio da isonomia, os prazos contidos no mencionado dispositivo legal poderiam ser utilizados, também nas situações em que são tratados os direitos das incorporadas.

Diante do exposto, utilizando-se como parâmetro o art. 132 do CTN, pode-se perceber que no caso dos benefícios conferidos por decisões transitadas em julgado em favor da incorporada, as mesmas somente irão vigorar até a data da efetiva incorporação. Após tal marco temporal, caso as incorporadoras desejem se beneficiar de tais benefícios, as mesmas deverão pleitear seus direitos em ações próprias.

#### 5.1.5 Análise de Julgados

Conforme mencionado no tópico anterior, ainda que existam entendimento a respeito da não possibilidade de transferência para a incorporadora dos efeitos da coisa julgada que beneficiava a incorporada, vale colacionar alguns julgados, acerca do tema.

EMENTA:COISA JULGADA EM FAVOR DA INCORPORADORA. EXTENSÃO DOS EFEITOS À INCORPORADA. A coisa julgada que beneficia a empresa incorporadora não operará efeitos nas relações jurídicas da empresa incorporada anteriores à incorporação, tendo em vista a ausência do elemento "identidade de partes". RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. O direito de pedir restituição, mesmo nas hipóteses de norma declarada inconstitucional, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do recolhimento indevido (Ato Declaratório SRF 96/99). SEMESTRALIDADE. O art. 6º da Lei Complementar nº 07/1970 não determina que o PIS seja apurado com base no faturamento verificado no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. Trata-se de simples fixação de prazo de vencimento, que posteriormente foi alterado, sem que tais alterações tivessem sua validade questionada. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Os pedidos de compensação que estavam pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, quando da entrada em vigor da MP nº 66/02, são considerados declarações de compensação. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. A ciência da decisão que não homologa a compensação deve ser efetuada antes do prazo de cinco anos prescrito pelo art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.833/2003.<sup>97</sup>

(...)

COISA JULGADA FAVORÁVEL A EMPRESA INCORPORADA. UTILIZAÇÃO DA DECISÃO PELA INCORPORADORA, QUE NÃO A SUCEDEU NA AÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE. No ordenamento jurídico vigente, a única possibilidade de aproveitamento, com relação a atos próprios, de ordem judicial concedida para terceiros é a sucessão "Processual. Não havendo a sucessão nos autos do processo judicial, a empresa incorporadora não pode se beneficiar de decisão que transitou em julgado em favor de incorporada, aproveitando regra jurídica excepcional que não foi objetivo da ação judicial. A circunstância de a incorporadora adquirir todos os direitos e obrigações da incorporada não significa, todavia, que a decisão judicial seja um título transferível indefinidamente. É apenas estão somente uma regra excepcional, que regeu os fatos geradores daquela empresa – servindo como parâmetro de aferição dos direitos obrigações da incorporada, transferidos à incorporadora por ocasião da incorporação. De todo modo, a decisão judicial proferida em benefício – ou desfavor – da incorporada não pode efetivamente criar regra nova para as incorporadoras futuras. São fatos geradores próprios, cada um com sua regra de direito.

(...)

TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA. EXTENSÃO DOS EFEITOS DE DECISÃO JUDICIAL À EMPRESA INCORPORADORA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Embora disponha o art. 227 do Código Civil no sentido de que 'a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações', não gera a consequência ora pretendida pela autora de estender um direito reconhecido judicialmente, como no caso, a imunidade dos produtos comercializados pela empresa incorporada, aos produtos comercializados pela empresa incorporadora.

2. O fato da empresa incorporadora ter substituído a empresa incorporada no pólo ativo de ação ordinária não faz com que o direito lá pleiteado abranja as suas operações e produtos, uma vez que a substituição processual ocorreu em virtude da incorporação, no entanto, a demanda versa apenas e tão somente sobre as operações e produtos da empresa incorporada até sua extinção.<sup>98</sup>

<sup>97</sup> DRFB. Acórdão nº. 16-16594. Julgamento em 04.03.2008.

<sup>98</sup> TRF-4. AC: 50033355120144047000/PR. Relatora: Cláudia Maria Dadico, Segunda Turma. Julgamento em 07/07/2015.

Pela análise dos julgados acima colacionados e de todo o exposto no tópico em questão, o melhor entendimento para o caso em questão seria impossibilitar que incorporadoras se beneficiem de decisões transitadas em julgado que concederam benefícios às incorporadas, justamente pelo fato dessas não terem sido partes das relações processuais.

Caso o direito ora analisado fosse reconhecido a incorporação se tornaria uma tática utilizada pelas empresas para a própria evasão fiscal, já que a incorporadora, em determinados casos, deixaria de recolher certo tributo somente pelo fato da sociedade por ela incorporada possuir decisão transitada em julgado com essa finalidade, o que não seria plausível frente a todos os princípios e normas tributárias que evitam justamente a sonegação fiscal.

## 7. CONCLUSÃO

O presente trabalho analisou a possibilidade de sucessão de certos direitos de natureza fiscal na incorporação, ante a omissão do art. 132 do CTN, já que o mesmo somente dispõe que no caso da ocorrência de reorganização societária, será de responsabilidade da sucessora o recolhimento dos tributos devidos pela sucedida até a data da sucessão.

Para iniciar a abordagem do assunto principal foram examinados os aspectos da reorganização societária, definida como a ocorrência de modificações na natureza ou estrutura de determinada sociedade, como as que decorrem de incorporações empresariais que é justamente a absorção por de uma ou mais sociedade por uma pessoa jurídica, o que causa a extinção das mesmas.

Na incorporação, conforme estipulam os artigos 227 e. 1116 do Código Civil, a incorporadora sucederá a incorporada a título universal, tanto em seus direitos quanto em suas obrigações.

A situação problema surgiu no momento que foi averiguado que no âmbito do Direito Tributário, o art.132 do Código Tributário Nacional, que versa a respeito dos efeitos da reorganização societária, dispendo somente acerca da responsabilidade tributária decorrente da sucessão empresarial, sendo totalmente omissa quanto a possibilidade de sucessão de alguns direitos fiscais da empresa sucedida para a incorporadora.

Nesse contexto de completa omissão, foi necessário o uso de métodos de integração, dispostos no art. 108 do Código Tributário Nacional, que são fundamentais para possibilitar a aplicação de norma do Direito Tributário aos casos que não estão previstos na legislação.

O mencionado dispositivo legal confere uma ordem sucessiva que o intérprete deve seguir para fins de integração. De acordo com o dispositivo, primeiro deve ser utilizada a analogia, caso a mesma não seja suficiente, será necessário o emprego dos princípios gerais do direito tributário, princípios do direito público e por último a equidade.

Dessa forma, com o intuito de respeitar a ordem estipulada na norma se buscou, para fins de resolução da omissão posta em debate, a utilização da analogia que pode ser empregada quando existir certa semelhança entre dois casos, sendo que somente um deles está previsto em lei.

No contexto dos aspectos do presente estudo, o caso previsto em lei seria relativo à responsabilidade da incorporadora pelo recolhimento dos tributos devidos pela incorporada até a data da efetiva incorporação, e o caso não previsto em lei se refere à sucessão não somente de obrigações, mas também de certos direitos de cunho fiscal para a incorporadora, até porque não seria plausível, se desconsiderar para fins do Direito Tributário certos direitos adquiridos pela sucedida, anteriormente à incorporação, somente pelo fato de inexistir dispositivo legal que verse sobre o assunto.

Nesse sentido, buscou-se analisar a possibilidade de sucessão para a incorporadora, em um primeiro momento, de créditos provenientes da escrita fiscal da sociedade extinta, com base no princípio constitucional da não cumulatividade que justamente evita o efeito cascata por possibilitar a compensação do imposto devido em cada operação com o montante já pago nas operações anteriores, bem como com base no princípio do não confisco que nos casos de tributos não cumulativos evitariam a própria oneração da cadeia produtiva.

Deste modo, foi averiguado que impossibilitar a utilização pela incorporadora dos créditos provenientes da escrita fiscal da incorporada relativos aos impostos não cumulativos seria restringir a regra constitucional da não cumulatividade que as únicas exceções previstas na Carta maior se referem às operações isentas ou sujeitas a não incidência de tributação, não podendo a legislação infraconstitucional restringir a não cumulatividade no que concerne às demais situações tributárias.

Com base nos princípios acima elencados, buscou-se analisar a sucessão de créditos fiscais para a incorporadora em relação ao ICMS, IPI, PIS/COFINS, bem como relativos aos prejuízos fiscais oriundos da escrita fiscal da incorporada.

Em relação aos créditos de ICMS, averiguou-se que ainda não há consolidação acerca do direito em questão, existindo inclusive legislações de diversos Estados da Federação que se

omitem em relação a sucessão de saldo credor de ICMS e outras que simplesmente impedem a transferências de créditos à estabelecimentos de terceiros.

Diante disso, foi necessário analisar a jurisprudência principalmente dos Tribunais Administrativos de diversos Estados. Ficou demonstrado que as Câmaras do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro possuem entendimento diverso acerca do tema, visto que nos julgados analisados a primeira Câmara entendeu pela possibilidade de utilização integral dos créditos da incorporada ao passo que a segunda Câmara pela impossibilidade.

Já em outros Estados como o de Santa Catarina, Minas Gerais e Bahia, percebeu-se que existe certo entendimento quanto a possibilidade de sucessão de créditos fiscais da incorporada para a incorporadora, com base na sucessão universal tanto de direitos quanto de obrigações.

Em relação aos créditos de IPI, com base em Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil e parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi possível perceber certa consolidação do entendimento relativo à possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI pela incorporadora provenientes da escrita fiscal da sociedade incorporada.

Conforme ficou demonstrado, mesmo que o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10) não estipule expressamente a respeito da possibilidade de sucessão de créditos na incorporação, tal direito pode ser reforçado pelo art. 452 o qual dispõe a respeito da transferência dos livros fiscais da incorporada para à incorporadora, bem como pelo art. 176 que autorizou a sucessão de certos direitos intrínsecos à incorporada, como os incentivos e benefícios fiscais a ela concedidos.

No que concerne aos créditos de PIS/COFINS foi possível averiguar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 somente permitem a sucessão de créditos da incorporada, quando a incorporadora tiver direito aos descontos, ou seja a legislação não possibilita que a incorporadora apure crédito novo, permitindo somente que a mesma utilize crédito que foi apurado e não utilizado pela incorporada.

Foi possível averiguar pela análise de julgados que a Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, além de limitar à sucessão de saldo credor de PIS e COFINS, com base na determinação legal, entendem que somente será possível a sucessão de créditos caso a sucedida e a sucessora operarem pelo lucro real, o que poderia, de certa forma, causar ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Já no que concerne à possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais da incorporada, pode-se averiguar que o art. 33, do Decreto-Lei nº 2.341/1987 é claro ao impossibilitar tal direito, porém, na prática tal proibição não possui prejuízos para o ativo da incorporada, visto que a mesma, de acordo com o art. 14, da Instrução Normativa nº 1717/2017, poderá requerer a restituição dos prejuízos fiscais que não puderam ser compensados diante da trava de 30% imposta pelo art. 15, da Lei 9.065/95.

Dessa forma, os valores restituídos constituirão o próprio ativo da incorporada, que conseqüentemente será transferido para as incorporadoras, com base na sistemática de sucessão universal de direitos e obrigações.

O último direito que se buscou analisar no presente trabalho foi o relativo à possibilidade de sucessão para a incorporadora dos benefícios adquiridos pela incorporada decorrente de decisões transitadas em julgado que reconheceram a inexistência de relação tributária de natureza continuada.

Para iniciar o estudo do tópico em questão, buscou-se averiguar em suma se (i) a coisa julgada projeta seus efeitos para terceiros alheios à relação processual, (ii) bem como se ainda seria aplicada a Súmula nº 239 do STF, que versa acerca coisa julgada em sentença que declaram a inexistência de relação jurídico tributária continuada.

Em relação ao item i acima mencionado, pela análise de Jurisprudência e da Doutrina, foi possível averiguar que a coisa julgada só projeta efeitos nas partes do processo, mesmo existindo divergência doutrinária, no que concerne à extensão de seus efeitos à terceiros alheios à relação jurídica.

Já no que concerne ao item ii a questão foi totalmente pacificada, tendo permanecido o entendimento de que a Súmula nº 239 não se aplica aos casos de relação jurídica de natureza continuada.

Assim, foi possível averiguar se os benefícios decorrentes de decisão transitada em julgado em favor da incorporada se estendem às incorporadoras, que são terceiros alheios à relação processual.

Por meio de análise doutrinária, percebeu-se certa divergência, visto que parte da Doutrina entende pela possibilidade da sucessão, justamente com base na sucessão universal de direitos e obrigações e a outra parte entende pela impossibilidade visto a ausência do elemento identidade de partes, já que a coisa julgada apenas possui efeito entre as partes que participaram da lide.

De outro turno, pode-se perceber com base em análise jurisprudencial que os Tribunais entendem pela impossibilidade da sucessão dos benefícios concedidos às incorporadas por decisões transitadas em julgado pelo fundamento da identidade de partes, bem como pelo fato da decisão ter sido proferida levando em conta a situação fática da própria sociedade incorporada, não podendo, por tal motivo, atingir terceiros alheios à relação processual.

Tudo isso leva a crer que a omissão do art. 132, do Código Tributário Nacional no que concerne à possibilidade de sucessão de direitos fiscais para a incorporadora, não impossibilita a fruição pela incorporadora de certos direitos da incorporada, devendo ser analisado caso a caso, até porque o presente estudo se limitou a analisar somente dois tipos de direitos, existindo outros diversos em nosso ordenamento jurídico pátrio que da mesma forma que os analisados não estão elencados no dispositivo legal do CTN.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCACIO, Luiz Fernando de Carvalho. A Natureza Jurídica dos Créditos do ICMS: Breves Anotações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 242, nov. 2009.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAGÃO, Egas Moniz de. Sentença e Coisa Julgada. 1ª ed. São Paulo: Aide, 1992, p. 102.

ATALIBA, Geraldo. **ICMS - Competência Impositiva na Constituição de 1988**. Disponível em <[bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/45978/47419](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/45978/47419)>. Acesso em 20 nov. 2018.

ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da empresa sucessora por penalidades decorrentes de faltas cometidas pela empresa sucedida: Exame da abrangência do art. 132 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 118, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. TJRJ. Acórdão nº. 8.601. Segunda Câmara Cível. Julgamento em 20.03.2014.<sup>1</sup>TJ RJ. Acórdão nº. 15.929. 1ª Câmara Cível. Julgamento em 15.02.2013.

\_\_\_\_\_. Processo nº 0000014-19.2011.4.03.6130/SP. Sexta Turma. Julgamento em 09.05.2019.

\_\_\_\_\_. AC: 50033355120144047000/PR. Relatora: Cláudia Maria Dadico, Segunda Turma. Julgamento em 07/07/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. AI 791.071. Relator: Min. Dias Toffoli. 1ª Turma Julgamento em 18.03.2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial nº. 1.498.093/SP. Relator: Min. Moura Ribeiro. Julgamento em 25.06.2015.

\_\_\_\_\_. Resp: 1725911 SP 2018/0040267-4. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento em 14.06.2018.

\_\_\_\_\_. REsp: 780605/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Julgamento em 12/12/2006.

\_\_\_\_\_. Resp: 1537737/GO. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento em 20/08/2015.

\_\_\_\_\_. AgRg no Recurso Especial nº. 1.498.093/SP. Relator: Min. Moura Ribeiro. Julgamento em 25.06.2015.

\_\_\_\_\_. Resp: 1725911 SP 2018/0040267-4. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento em 14.06.2018.

\_\_\_\_\_. REsp 780605/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Julgamento em 12/12/2006.

\_\_\_\_\_. Resp: 1537737/GO. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento em 20/08/2015.

BEZERRA, Maurício Dantas. Da Inaplicabilidade da Limitação à Compensação de Prejuízos Fiscais nos Casos de Incorporação, Fusão e Cisão de Sociedades, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 96, 2003.

BULGARELLI, Waldirio. **Questões de direito societário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. **Curso de Direito Comercial**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

COPAT. Consulta 017/2012. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con\\_12\\_017.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con_12_017.htm)>. Acesso em 30 nov. 2019.

FRATTARI, Rafael Bonito; SANTIAGO, Igor Mauler. As operações de fusão e incorporação de sociedades e o direito à compensação de créditos acumulados de ICMS. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 2, n. 16, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25.

GODOI, Marciano Seabra de. **Não Cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença e outros aspectos escritos sobre a coisa julgada**. 2. ed. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Forense: Rio de Janeiro, 1981.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. 9. ed. Campinas: Millennium, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incorporação de empresa com extinção da incorporada. Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30% na incorporada, em havendo lucro. Inteligência do artigo 15 da Lei nº 9.065/95, à luz da Constituição Federal, do CTN e do artigo 227 da Lei nº 6.404/76 (Parecer). *Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte*, v. 9, n. 49, jan. 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Segurança jurídica tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 102, 2004.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. **Os Sujeitos da Obrigação Tributária**. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Teresa Arruda. **O dogma da coisa julgada: Hipóteses de relativização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MORAES. Arthur Rodrigues. **Alienação de coisa litigiosa**. Rio de Janeiro: Forense.

MOREIRA, André; et al. Direito à Manutenção Integral dos Créditos de ICMS quando o Preço de Venda da Mercadoria é Inferior ao Custo de Aquisição :Críticas ao Posicionamento do STF no RE nº 437.006/RJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 218, 2013.

NERY JUNIOR, Nelson. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

NEVES, Celso. **Coisa Julgada Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, nº 68, 1973.

OLIVEIRA, Lauro Laertes. **Do dispositivo da sentença e acórdão**. Disponível em: <<https://www.folhadelondrina.com.br/geral/do-dispositivo-da-sentenca-e-acordao---lauro-laertes-de-oliveira-218356.html>>. Acesso em 23 nov. 2018.

PASSOS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional comentado**: 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PELUSO, Cezar. **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 6. ed. rev. Barueri: Manole, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

RFB. Perguntão – DIPJ 2014. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo\\_XX\\_IPI\\_2014.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XX_IPI_2014.pdf). Acesso em 05 dez. 2019.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SCHOUERI. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed, São Paulo: Saraiva, 2018, p. 121.

SEFAZ. Consulta SEFAZ/STRI nº 009/2018. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%20de%20Consulta/2015%20a%202016/arquivos%20doc/c009-E04-0796917-16.docx?lve](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/complementares/consultatributaria/Pareceres%20de%20Consulta/2015%20a%202016/arquivos%20doc/c009-E04-0796917-16.docx?lve). Acesso em 02 dez. 2019.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito societário**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VON SAVIGNY, Friedrich Karl. **System des heutigen römischen Rechts**, Berlim: Darmstadt, 1974.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvin e Medina. **O Dogma da coisa julgada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.