

TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO, FUSÃO, E CISÃO DE EMPRESAS – ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS

Antônio Vieira Sias¹

RESUMO: O presente estudo tem como objetivo analisar os principais aspectos tributários a serem observados na Transformação, incorporação, fusão, e cisão de empresas. Além dos aspectos societários envolvidos na reestruturação societária tecemos considerações sobre os incentivos dados pelo Poder Público às empresas interessadas em fundirem-se, fusionarem-se ou incorporarem-se a outras empresas bem como sobre os principais impostos incidentes nas respectivas operações. Foram também objeto do presente trabalho a Responsabilidade Empresarial dos Sucessores por débitos anteriores à sucessão o posicionamento do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos, e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça relativos à compensação de prejuízos pela empresa sucessora.

PALAVRAS CHAVES: Operações societárias, aspectos societários e tributários.

ABSTRACT: This study aims to analyze the main aspects of taxation to be observed in the transformation, merge and division of companies. Beyond the business aspects related to the corporate restructuring, we make also some observations about the incentives given by the Government to companies interested in merging with or being incorporated by other enterprises, as well as the main taxes charged as a result of those operations. The responsibility of the business successors for previous debts, the position of the Board of Taxpayers, the current Board of Appeals, and the understanding of the Superior Court of Justice in Brazil concerning about the business successor's compensation of losses, were also subjects included in this work.

KEY WORDS: Business operations, Business and tax aspects.

¹ Advogado da Centrais Elétricas Brasileiras - ELETROBRÁS, especialista em direito tributário, pós-graduado em direito tributário pela Fundação Getúlio Vargas, endereço eletrônico: tonsias@gmail.com

SUMÁRIO: 1 Transformação, incorporação, fusão, e cisão de empresas – Aspectos tributários. 1.1 Introdução 2 Aspectos societários 2.1 Protocolo de intenções. 2.2. Transformação. 2.3 Incorporação 2.4 Fusão 2.5 Cisão 3. Aspectos Tributários 3.1 Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI 3.2 Imposto Sobre a Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN 3.3 Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS 3.3.1 Obrigação acessória. Dispensa de emissão de nota fiscal 3.3.2 Crédito acumulado do ICMS e saldo credor existentes na escrita fiscal 3.4 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI 3.5 Imposto de Renda 3.5.1 Compensação de prejuízos fiscais – limite de 30% (trinta por cento). 3.5.2 Empresa incorporadora - Vedação de compensação de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas da CSLL. 3.5.2.1 Empresa cindida parcialmente. Compensação do prejuízo. Limite a ser observado. 3.5.3 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça quanto à compensação dos prejuízos pela empresa sucessora. 3.5.4 Empresa incorporada - inaplicabilidade do limite de 30% (trinta por cento) na compensação limite e jurisprudência do Conselho de Contribuintes. 4. Incorporação Invertida ou às avessas – Posição do Conselho de Contribuintes 4.1. Incorporação Invertida ou às avessas – Decisão do Superior Tribunal de Justiça. 5. Responsabilidade Empresarial dos Sucessores por débitos anteriores à sucessão. 5.1 Cisão 5.1.1 Cisão Parcial – Responsabilidade Solidária. 5.2 Transferência do controle acionário. 5.3 Multa. Moratória e punitiva, responsabilidade da empresa sucessora. 6 Conclusão 7 Referências. 7.1 Legislativas. 7.2 Jurisprudenciais 7.2.1 STF 7.2.2 STJ 7.2.3 CARF 7.2.4 Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro 7.3 Bibliografia Utilizada

1. TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO, FUSÃO, E CISÃO DE EMPRESAS – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.

1.1 INTRODUÇÃO

Em decorrência da dinâmica da economia atual, como estratégia para atingir seus objetivos e tornarem-se competitivas, as empresas recorrem cada vez mais às operações de reestruturação societária. Aquisição de empresa, incorporação, fusão, cisão transformação de tipo societário e aquisição do controle acionário são algumas das estratégias adotadas pelas empresas face da crescente globalização.

Fusão, Cisão, Incorporação e Transformação são fenômenos societários que normalmente ocorrem na vida das empresas. É nítido o interesse do poder público, até certo ponto, que as empresas cresçam, se unam e se transformem em grandes empresas. Tanto isto é verdade que as incentivam e até as estimulam. Só assim elas se tornam fortes e competitivas, capazes de atuar no mercado globalizado. Isto não significa dizer que deva ser adotada uma política avessa ao pequeno capital. Não, muito pelo contrário, as microempresas e as empresas de pequeno porte também devem ser incentivadas e estimuladas.

Nesta linha de raciocínio, a concessão de incentivos diretos ou indiretos sempre foi utilizada como instrumento de política de desenvolvimento. Acerca do tema, pontifica Aliomar Baleeiro²: “como regra geral, são recomendáveis as isenções de tributos que oneram o empreendimento em sua fase embrionária e de formação (...) momento em que mais necessitam de recursos”. Por esta ótica, a não incidência do ITBI, ICMS para incorporação ao capital de sociedade pode ser vista como um instrumento de política fiscal.

O objetivo deste trabalho é fornecer aos diretores da empresa *holding* subsídios para uma tomada de decisão. Abordaremos as hipóteses de não incidência relacionadas ao ITBI, ICMS; a responsabilidade pelas multas e pelos tributos das empresas sucedidas pelas empresas sucessoras; a controvérsia existente em torno do limite para compensação do Imposto de Renda; impossibilidade do aproveitamento do prejuízo fiscal da empresa incorporada pela empresa incorporadora e a reorganização das empresas como ferramenta de planejamento fiscal.

2. ASPECTOS SOCIETÁRIOS

2.1 PROTOCOLO DE INTENÇÕES

O protocolo de intenções é o instrumento prévio e indispensável à realização da incorporação, fusão ou cisão. As condições do ato negocial deverão constar do protocolo a ser firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, conforme estabelece o art. 224 da Lei 6.404/76.

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

² BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1997, 15ª Edição - p. 65, atualizada por Dejalma de Campos.

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;

VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação. Parágrafo único. Os valores sujeitos a determinação serão indicados por estimativa.

Antes de abordarmos os aspectos tributários, vejamos, ainda que de forma sucinta, com base nos arts. 220, 227, 228 e 229 da mencionada lei, o conceito básico dessas modificações societárias, fundamentais à compreensão do tema vez que há, até certo ponto, um entrelaçamento da matéria tributária com a societária.

2.2. TRANSFORMAÇÃO

Transformação é a mudança da forma societária jurídica da empresa ou de um tipo societário em outro. Ocorre, por exemplo, quando uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada se transforma em sociedade anônima (este é o exemplo mais típico). De um modo geral, a empresa permanece a mesma, mudam-se apenas as suas características permanecendo íntegra a pessoa jurídica, o quadro de sócios, o patrimônio, os créditos e os débitos.

É a seguinte a definição da LSA:

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Parágrafo único. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade.

2.3 INCORPORAÇÃO

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Nas lições de Romano Cristiano³, procurador do Estado de São Paulo, “percebe-se que as partes, em tal operação, ocupam posições desiguais, eis que há, de um lado, a sociedade dita “incorporadora” que continuará existindo, via de regra fortalecida, e, de outro a sociedade ou sociedades ditas “incorporadas” que transferem seus direitos e obrigações à incorporadora, desaparecendo do mundo jurídico”.

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.

2.4 FUSÃO

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

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

§ 1º A assembleia-geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades.

§ 2º Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia-geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

§ 3º Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão.

Quanto à fusão, Romano Cristiano⁴ ensina que “as partes em tal operação, ocupam posições iguais. Todas as sociedades desaparecem do mundo jurídico, surgindo, em seu lugar, sociedade nova, com todos os direitos e as obrigações das sociedades desaparecidas. ”

2.5 CISÃO

³ CRISTIANO, Romano. In Estudos Jurídicos. Incorporação, Fusão e Cisão da Companhia. Conceito, espécies e diferenças. Informativo Dinâmico IOB, pág. 1.011, agosto de 1986.

⁴ CRISTIANO, Romano. Ob. cit. p. 1.011.

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

Ainda segundo Romano Cristiano⁵, se a cisão for parcial, “uma ou mais sociedades assumem parte do patrimônio da sociedade cindida, a qual continua existindo, com capital menor”. Se a cisão for total, “duas ou mais sociedades assumem o patrimônio inteiro da sociedade cindida, a qual, em consequência, não pode sobreviver e se extingue. ”

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

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.

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

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Conforme vimos, o incentivo dado pelo Poder Público consiste em dispensar às empresas interessadas em fundirem-se, fusionarem-se ou incorporarem-se a outras empresas, do pagamento dos impostos incidentes na transferência do patrimônio, conforme veremos a seguir:

⁵ CRISTIANO, Romano. Ob. cit. p. 1.011.

3.1 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

O imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI, tem como fato gerador a transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de: a) bens imóveis, por natureza ou acessão física; b) direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e c) cessão de direitos relativos à sua aquisição

Consoante estabelece o art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

CRFB/88 *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.....

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

.....

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Assim sendo, o ITBI não incidirá sobre a transmissão dos imóveis, porventura existentes no ativo permanente das empresas incorporadas, fusionadas ou cindidas.

No Município do Rio de Janeiro, a Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, reproduz as mesmas disposições constitucionais acima transcritas.

3.2 IMPOSTO SOBRE A SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

Tendo em vista que não se vislumbra nos objetos sociais das empresas envolvidas na reestruturação, qualquer atividade sujeita à incidência do ISS, deixamos de tecer maiores comentários.

Além disto, a reorganização societária que resulte em fusão, incorporação, cisão, não tem nenhum reflexo, do ponto de vista jurídico, quanto ao fato gerador do ISS, previsto na legislação tributária.

3.3 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS

As operações de relativas à circulação de mercadorias de um para outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, estão, via de regra, sujeitas à incidência do ICMS. Entretanto, conforme determina o art. 3º, Inciso, VI, da Lei Complementar n.º 87/96, o imposto não incide sobre operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie.

Tem a seguinte dicção o citado dispositivo da LC 87/96:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

.....

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

Complementando o acima exposto o art. 40, Inciso VII, da Lei n.º 2.657/96 do Estado do Rio de Janeiro, também conhecida como Lei Básica do ICMS, dispõe que o imposto não incide com mercadoria, na saída para estabelecimento localizado neste Estado ou na transmissão da sua propriedade decorrente da transferência de estoque de uma sociedade para outra em virtude de: a) transformação, fusão cisão ou incorporação; e b) aquisição do estabelecimento.

Neste sentido, preceitua o art. 40, VII, da mencionada lei:

Art. 40. O imposto não incide sobre prestação de serviço intermunicipal de transporte rodoviário de passageiros e o transporte fornecido pelo empregador com ou sem ônus para funcionários e/ou empregados e, ainda, sobre operação e prestação:

.....

VII - com mercadoria, na saída para estabelecimento localizado neste Estado ou na transmissão de sua propriedade, decorrente da transferência de estoque de uma sociedade para outra, em virtude de:

- a) transformação, fusão, cisão ou incorporação; e
- b) aquisição do estabelecimento.

A matéria não suscita grandes controvérsias e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro é pacífica sobre o assunto. Senão, vejamos:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. CISÃO DE SOCIEDADE - ESTOQUE. Transferência do estoque de uma

sociedade para outra em virtude de cisão, constitui hipótese de não incidência do imposto – Lei n. 1423/89, Art, 40, inciso VI. Recurso nº 15.739, Acórdão 3.930, Primeira Câmara. Relator, Conselheiro Mário Cezar Franco.

Obs.:

O art. 40, inciso VI, citado na jurisprudência acima transcrita corresponde ao atual art. 40, inciso VII, da Lei nº 2.657/96

Como se observa, a lei acima mencionada somente se refere à mercadoria constante do estoque, silenciando-se quanto a máquinas e equipamentos integrantes do ativo imobilizado e utilizado nas atividades operacionais da empresa.

Conclui-se, quanto ao ativo imobilizado, que o mesmo está fora do campo de incidência do imposto, por não se tratar de mercadoria, mas sim de bens destinados à exploração do estabelecimento. Se as mercadorias constantes do estoque, que normalmente são tributadas, estão fora do campo de incidência do imposto, muito mais razão teria o legislador para não tributar o bem do ativo que não é mercadoria.

3.3.1. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DISPENSA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL

Neste ponto, cabe destacar que não há necessidade de emissão de nota fiscal, se as mercadorias permanecerem no mesmo local. Destaca-se, neste sentido, seguinte decisão do Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro:

ICMS – NOTA FISCAL – EMISSÃO DISPENSÁVEL Na incorporação de todo estabelecimento (instalações e mercadorias) que permanece no mesmo local, apenas mudando de firma por via de sua incorporação como entrada de capital em outra empresa, que continua a exploração do negócio, não ocorrem saídas de mercadorias nem situações outras que, pelo Regulamento do ICMS, se qualifiquem de operações exigindo emissão de nota fiscal; pelo que torna-se dispensável a emissão desse documento, por ausência de finalidade. (Recursos 12.305 e 12554 – Proc. 04/208.324/88 e 04/208.372/88 – Acórdão 2617 e 2618 – DOERJ 14.04.93, Pág. 15)

Anote que se houver movimentação física de mercadorias e equipamentos, a empresa deverá emitir nota fiscal e nela constará a seguinte expressão: “não incidência do ICMS nos termos do art. 40, VII, da Lei n.º 2.657/96”.

3.3.2 CRÉDITO ACUMULADO DO ICMS E SALDO CREDOR EXISTENTES NA ESCRITA FISCAL

O crédito acumulado do ICMS e o saldo credor porventura existente na escrita fiscal do contribuinte serão usufruídos normalmente pela empresa sucessora. Não há na legislação tributária do Estado do Rio de Janeiro, tampouco na Lei Complementar 87/96, qualquer disposição em sentido contrário.

Os livros e os documentos fiscais permanecem os mesmos, não sendo necessária a confecção de novos, basta que a empresa sucessora compareça à repartição fiscal e formalize a transferência dos mesmos, conforme preceitua o RICMS/RJ, aprovado pelo Decreto n.º 27.427 de 17 de novembro de 2.000:

Com efeito, dispõe o art. 81 do RICMS/RJ:

Art. 81. Nos casos de fusão, cisão, incorporação, transformação ou aquisição, bem como nos casos de transmissão a herdeiro ou legatário, o novo titular do estabelecimento deverá transferir para o seu nome, por intermédio da repartição fiscal competente, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ocorrência, os livros fiscais em uso, assumindo a responsabilidade por sua guarda, conservação e exibição ao Fisco.

§ 1.º Nas hipóteses deste artigo, será permitida a utilização dos documentos fiscais remanescentes, mediante a aposição de carimbo com o novo nome comercial (firma, razão social ou denominação) ou o novo endereço, conforme o caso.

§ 2.º O novo titular assumirá, também, a responsabilidade pela guarda, conservação e exibição ao Fisco dos livros fiscais já encerrados pertencentes ao estabelecimento.

§ 3.º Nas hipóteses deste artigo, a critério da repartição fiscal de circunscrição, pode ser autorizada a adoção de livros novos em substituição aos anteriormente em uso.

3.4 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Como regra geral, o fato gerador do imposto sobre produtos industrializados – IPI é: a) quanto aos produtos importados do exterior, o respectivo desembaraço aduaneiro; e b) quanto aos produtos nacionais, a saída do produto do respectivo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

O assunto é tratado na lei n.º 4.502/64, bem como no Regulamento do IPI, aprovado pelo decreto n. 7.212/2010, nos seguintes termos:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

I - Quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - Quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

Se não ocorrer saída real dos produtos para outro local, não ocorrerá fato gerador e, por via de conseqüência, não há o que se falar em pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Neste sentido, através do Parecer Normativo CST n.º 24/70, ficou decidido que a transferência sob a forma de capital, de bens do ativo imobilizado, produtos acabados e matérias-primas, não constitui fato gerador da obrigação tributária.

Cabe aqui registrar que os pareceres normativos são considerados normas complementares da legislação tributária, em conformidade com o disposto no inciso I, do art. 100, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25.10.66).

3.5 IMPOSTO DE RENDA

Conforme dispõe o art. 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (acréscimo patrimonial). Este acréscimo patrimonial é aferido em um determinado período de apuração levando-se em conta o lucro líquido ajustado. O RIR/94 (Decreto n.º 1.041/94 - art. 503) permitia o contribuinte compensar o prejuízo apurado em um determinado período-base, com o lucro real determinado nos quatro anos subseqüentes.

Esta sistemática de apuração não está mais em vigor.

Atualmente, conforme veremos a seguir, há um limite para a compensação no mesmo período base ou exercício. Quanto ao saldo restante, existe expressa previsão para que o mesmo seja compensado nos anos subseqüentes.

3.5.1 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITE DE 30% (TRINTA POR CENTO)

De modo geral, com a entrada em vigor das Leis 8.981 e 9.065/95, a compensação de prejuízos fiscais ficou limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda.

Neste sentido preceitua os arts. 42 e 58 da Lei acima mencionada:

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

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

[...]

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

Alguns contribuintes que se insurgiram contra esta sistemática de apuração sustentam a ilegalidade do limite estabelecido na lei, vez que a limitação imposta altera o conceito de renda estabelecido no CTN.

Analisando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que as decisões dessa Corte caminham no sentido contrário à tese dos contribuintes. Importa trazer à baila a seguinte decisão proferida pela Min. Eliana Calmon, por ocasião do julgamento do REsp 154.175:

TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DA LEI 8.981/95. LEGALIDADE. 1. A limitação estabelecida na Lei nº 8.981/1995, para dedução de prejuízos fiscais das empresas não alterou o conceito de lucro ou renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial. 2 O art. 52 da Lei nº 8.981/1995 diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30% (trinta por cento), sem afrontar o art. 43 e 110 do CTN. 3. A legalidade do diferimento não atingiu o direito adquirido a uma dedução de uma vez. O direito ostentado era quanto a dedução integral. 4. Recurso Especial provido e conhecido. Resp nº 154.175 – CE. STJ, 2ª Turma, Rel. Min^a Eliana Calmon. DJ 26.06.00;

Em relação à limitação imposta, anota Leandro Paulsen⁶ que “o STF já reconheceu a constitucionalidade da Lei 8.981/95, embora a questão permaneça controversa”.

Leia-se a ementa do acórdão relatado pelo Ministro Ilmar Galvão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS APURADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES, A SER DEDUZIDA DO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA ANTERIORIDADE E AOS ARTS. 148 E 150, IV, DA CF. Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado, ante a não comprovação de haver o Diário Oficial sido distribuído no sábado, depois das dezenove horas, o que teria impedido a publicação, no mesmo dia, do referido diploma normativo. Descabimento da alegação de ofensa aos dispositivos constitucionais invocados. O mesmo é dizer-se relativamente ao princípio da anterioridade, salvo no que concerne à contribuição social, circunscrita que se acha à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, dispositivo que, todavia, não foi apontado como ofendido. Ausência, em nosso sistema jurídico, notadamente ao

⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 8ª Edição, 2006.

regime dos tributos, que se acham sujeitos à lei vigente à data do respectivo fato gerador. Recurso não conhecido. (STF, Primeira Turma, RE 247.633/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão. j. 08/08/00. DJ 01/12/00.

Acórdãos no mesmo sentido: STF, Primeira Turma, RE 257.640/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão. j. 04/04/00. DJ 26/05/00; STF, Primeira Turma, RE 256.273/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão. j. 04/0/00. DJ 16/06/00.; STF, Primeira Turma, RE 245.883/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão. j.04/04/00. DJ 30/06/00; STF, Primeira Turma, RE 226.451/PE, Rel. Min. Moreira Alves. j. 16/05/00. DJ 25/08/00.

Em verdade, ao julgar o mérito da lide, a Suprema Corte, esclarece Marcos André Vinhas Catão⁷, “não enfrentou a questão da distorção do fato gerador do tributo, atendo-se apenas se houve respeito aos princípios da anterioridade e irretroatividade, uma vez que, como o diploma representava aumento de carga tributária para o contribuinte, sua eficácia estaria condicionada à observância de tais princípios. ”

3.5.2 EMPRESA INCORPORADORA - VEDAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL.

O Regulamento do imposto de renda determina que a pessoa jurídica sucessora por fusão ou cisão não poderá compensar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da empresa sucedida. Todavia, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente.

Vejamos a seguir o que dispõe o art. 514 do RIR:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).
Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Em outras palavras, atualmente é expressamente vedado à pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão de compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativas da CSLL da sucedida.

⁷ CATÃO, Marcos André Vinhas; SILVA, Leandro Duarte; GUDIÑO, Daniel Mariz e PULCINELLI, Eliana. Apostila Direito Tributário, Sessão XXI, Imposto de renda e Proventos de qualquer natureza (IR) p. 22, 1º Ed. Rio de Janeiro. Editora FGV.

3.5.2.1 EMPRESA CINDIDA PARCIALMENTE. COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO. LIMITE A SER OBSERVADO.

Conforme disposto no parágrafo único do art. 514 do RIR, em caso de cisão parcial a empresa cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos fiscais com o lucro real do período de apuração e dos períodos subseqüentes, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido, desde que observado o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda⁸.

3.5.3 POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUANTO À COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS PELA EMPRESA SUCESSORA.

A vedação expressa à compensação, pela empresa sucessora, dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa apurados pela empresa sucedida foi objeto de questionamento junto ao Superior Tribunal de Justiça.

Alegam os contribuintes que a limitação ofende o art. 1º, IX, do Decreto Lei nº 1.730/79⁹, vez que não houve revogação expressa do direito à compensação dos prejuízos da empresa incorporada, bem como do art. 64, § 5º, do DL nº 1.598/77¹⁰, o qual previa o direito da incorporadora de suceder a incorporada no direito desta de compensar seus prejuízos.

A seguir, decisão que reflete o posicionamento atual do STJ sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. REVOGAÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77 PELO DECRETO-LEI Nº 1.730/79 (ART. 1º, IX, § 5º). PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PRECEDENTES. 1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por

⁸ VICECONTI, Paulo Eduardo. Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos - 14ª Ed. 2009 p. 515.

⁹ Art. 1º, IX, § 5º, do DL nº 1.730/79:

Art. 1º - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

IX – são revogados os §§ 6º e 8º do artigo 64, renumerado como § 6º o atual § 7º e passando o § 5º a vigorar com a seguinte redação:

§ 5º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional.

¹⁰ Art. 64, § 5º, do DL nº 1.598/77:

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

§ 5º - a sociedade resultante da fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

ausência de previsão legal. 2. O art. 64, § 5º, do DL nº 1.598/77, foi expressamente revogado pelo art. 1º, IX, § 5º, do DL nº 1.730/79, inviabilizando-se a compensação pretendida. 3. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes que compõem a relação jurídico-tributária. 4. O resultado de cada pessoa jurídica - incorporada e incorporadora - deve ser considerado separadamente, respeitado, sempre, o momento da ocorrência do fato gerador. 5. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte. 6. Compensação não permitida. Precedentes da Primeira Turma: REsp's nºs 382585/RS e 54348/RJ. 7. Recurso não provido. REsp. nº 435.306 - SP (2002/0061941-4) certificado - DJ: 12/05/2003.

3.5.4 EMPRESA INCORPORADA - INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE 30% (TRINTA POR CENTO) NA COMPENSAÇÃO LIMITE E JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O Conselho de Contribuintes firmou posicionamento no sentido de que o limite de 30% (trinta por cento) na compensação de prejuízos, previsto na Lei nº 8.891 de 1995, não se aplica à empresa incorporada. Assim, tendo em vista que a legislação tributária proíbe a transferência de saldos negativos para a empresa incorporadora; por conseguinte, no balanço de encerramento da empresa incorporada, a compensação poderá ser feita de forma integral.

Nesse passo, por diversas vezes o referido Conselho se pronunciou sobre o assunto. *In verbis*:

LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. INCORPORAÇÃO DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA. INAPLICABILIDADE. No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado. Recurso provido (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara – Acórdão 108-06.682 em 20.09.2001 – DOU de 28.02.2002).

Em igual sentido:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. LIMITE DE 30%. EMPRESA INCORPORADA. À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso parcialmente provido. (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara – Acórdão 108-07.456 em 02.07.2003 – DOU 24.09.2003).

Segundo o Prof. Ives Gandra da Silva Martins¹¹, corretíssimo é o entendimento do Conselho de Contribuintes a esse respeito: em havendo lucro, pode a empresa incorporada compensar a

¹¹ In Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30% (trinta por cento) Acesso em 10.12.2010. <http://www.fiscosoft.com.br/a/4qc6/incorporacao-de-empresa-com-extincao-da-incorporada-possibilidade-de-aproveitamento-do-prejuizo-alem-de-30-ives-gandra-da-silva-martins>

totalidade de seus prejuízos e não apenas dos 30% (trinta por cento) a que faz menção o artigo 15 da Lei nº 9.065/95.

Sustenta o Professor que a “trava” dos 30% só foi colocada pela lei 9.065/95 para as empresas em funcionamento, senão vejamos:

Em nenhum momento, todavia, a lei fiscal (art. 250, § 3º do RIR) proíbe -para as empresas em extinção- o aproveitamento integral do prejuízo de 30% até porque se o fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um "não acréscimo patrimonial" (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real. A interpretação sistemática dos dispositivos, única realmente possível no exame do direito mais abrangente, demonstra, pois, que:

a) as empresas em funcionamento podem sempre aproveitar os prejuízos de períodos anteriores distendidos no tempo, à razão de 30%; b) as empresas incorporadoras não podem aproveitar os prejuízos das empresas incorporadas extintas, pois só estas poderiam aproveitar o prejuízo, visto que o que extinto está não pode gerar elemento redutor em outra empresa no que concerne a seus lucros próprios; c) as empresas em extinção podem aproveitar a totalidade do prejuízo dos períodos anteriores, se tiverem lucro, pois do contrário jamais poderiam-no aproveitar, o que violaria os artigos 43 e 44 do CTN; d) a trava dos 30% só foi colocada pela lei 9.065/95 para as empresas em funcionamento e; e) para as empresas em extinção permanece a possibilidade de aproveitamento integral, em havendo lucro.

4 INCORPORAÇÃO INVERTIDA OU ÀS AVESSAS – POSIÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

A regra geral é que a empresa lucrativa incorpore a deficitária. Na incorporação invertida, ocorre exatamente o contrário. É a empresa deficitária quem incorpora a superavitária. Não existe, na legislação, proibição expressa quanto a este tipo de reorganização societária. Neste sentido já se pronunciou o Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, admitindo a possibilidade de incorporação às avessas, desde que não haja simulação:

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS IMPROCEDÊNCIA – A denominada "incorporação às avessas", não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, mormente quando teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. (Acórdão nº 105-15.822 – 22/06/2006 - Publicado no DOU em: 02.05.2007).

A reorganização societária tem sido utilizada como uma ferramenta de planejamento fiscal. Entretanto, a chamada incorporação invertida ou às avessas é alvo fácil da fiscalização vez que dá margem à simulação e por isso, recomenda-se cutela na sua utilização.

4.1 INCORPORAÇÃO INVERTIDA OU ÀS AVESSAS – DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na pesquisa que empreendemos não encontramos nenhuma decisão do STJ sobre o assunto. Recentemente, este Tribunal apreciou recurso oriundo do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mas não chegou a descer no mérito da questão.

Muito embora o mérito da questão não tenha sido analisada, a ementa, o relatório e o voto de lavra do Ministro relator, Herman Benjamin, trazem importantes esclarecimentos. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ. 1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte. 2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável. 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal. 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora. 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu. 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC). 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF. 10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada. 12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de

prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ). 14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. REsp. nº 946.707 - RS DJe: 31/08/2009 (2007/0092656-4). Rel. Min. Herman Benjamin.

Como já foi dito, o Superior Tribunal de Justiça não entrou no mérito da questão, pois rever a decisão do TRF, “exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido”, o que é inviável pela via do Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

O Relator da matéria enfatiza que “para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração, as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela "inviabilidade econômica da simulada.”

Em seu voto, o Ministro Herman Benjamin, transcreveu trechos do acórdão recorrido que ilustram com bastante nitidez a questão e poderão servir de balizas para análise de casos futuros:

- a) Juntamente com a incorporação, no mesmo ato, a incorporadora (SUPREMO) assumiu a denominação social da incorporada (SUPRARROZ).
- b) A sede do novo grupo, resultante da operação de incorporação, passou a ser a antiga sede da empresa incorporada (SUPRARROZ). Cabendo salientar, neste ponto, que a empresa reputada incorporadora (SUPREMO) sequer possuía sede, tampouco equipamentos industriais ao tempo da incorporação, uma vez que já os tinha vendido.
- c) os membros do Conselho de Administração da incorporadora (SUPREMO) renunciaram, assumindo os do Conselho da incorporada (SUPRARROZ), restando da incorporadora, nada mais que o CNPJ.
- d) Ao tempo da incorporação (março de 1995), a alegada incorporadora (SUPREMO) já havia encerrado faticamente suas atividades, subsistindo apenas juridicamente desde julho de 1994, já tendo sido formalizada a transferência de seu ativo imobilizado para outra empresa em agosto de 1994
- e) Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada (SUPRARROZ), demonstrando-se claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas com o intuito de aproveitar os prejuízos fiscais da empresa SUPREMO, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação.
- f) No caso, era inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava.

Como o STJ não entrou no mérito da questão, não afastou, portanto, a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar outra empresa superavitária. O que não se deve utilizar é desta forma de planejamento com o objetivo de encobrir uma operação simulada, inviável economicamente, conforme ressalta o acórdão recorrido.

O planejamento tributário é uma forma lícita de o empresário organizar sua (s) empresa (s) de forma a reduzir a carga tributária, como melhor lhe aprouver. Quando feito de forma lícita, dá-se o nome de elisão; quando feito de modo ilícito, dá-se o nome de evasão.

Neste compasso, leciona Hugo Brito Machado¹² que “A doutrina tem sustentado que os contribuintes têm o direito de arrumar seus negócios, sua fortuna, seu modo de vida, de maneira a pagar os impostos menos elevados ou a não pagar imposto algum, contanto que não violem nenhuma regra legal”.

5 RESPONSABILIDADE EMPRESARIAL DOS SUCESSORES POR DÉBITOS ANTERIORES À SUCESSÃO.

Qualquer modificação na estrutura da pessoa jurídica que resultar da fusão, transformação ou incorporação, haverá a responsabilidade por sucessão empresarial ou negocial.

Conforme leciona o Professor Adilson Rodrigues Pires¹³, suceder significa vir depois, a seguir, em lugar de. A responsabilidade por sucessão é aplicável a todos os créditos tributários constituídos ou em curso de constituição na data do ato que efetiva a sucessão e mesmo aos que, constituídos posteriormente, refiram-se a fatos geradores ocorridos anteriormente, conforme se vê da regra do art. 129 do CTN.

A partir da ocorrência do evento mencionado, transfere-se ao sucessor a responsabilidade tributária. Ele passa a partir daí a assumir as obrigações na qualidade de responsável tributário.

O Código Tributário Nacional em seu art. 132 trata da responsabilidade empresarial ou negocial, nos seguintes termos:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja

¹² MACHADO, Hugo Brito, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, Ed. Dialética, 1995, pág. 51

¹³ PIRES, Adilson Rodrigues Pires. Manual de Direito Tributário, Rio de Janeiro, p. 53, 2002, 10ª Edição.

continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Como se observa do dispositivo legal acima transcrito, o CTN prevê três hipóteses de modificação da estrutura societária: fusão, transformação ou incorporação. Nos três casos mencionados no “caput” do artigo, a pessoa jurídica se extingue e, por isto mesmo não pode ser responsável pelo pagamento dos tributos. A responsabilidade é transferida para a empresa resultante destas modificações, que assume as obrigações fiscais da(s) que a antecedeu(ram). Do contrário, não haveria responsabilidade por sucessão empresarial.

5.1 CISÃO

Embora não prevista no Código Tributário, a cisão também vem sendo admitida tanto pela doutrina e jurisprudência como causa de responsabilidade. Sobre o assunto, leciona o Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁴:

A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal em comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei nº 6.404, de 15.12.1976, sobre sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão.
(...)

Entendemos que a disciplina legal deva ser estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de mutação empresarial. “Onde a mesma razão, a mesma disposição”, já ensinavam os praxistas, com espeque na clarividência jurídica dos jurisconsultos romanos.

5.1.1 CISÃO PARCIAL – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A cisão pode ser parcial ou total. Na cisão total, a empresa cindida é extinta e todo seu patrimônio vertido para a empresa sucessora. Na cisão parcial, a empresa cindida continua em atividade com a mesma denominação, mas com o capital reduzido dos valores que foram vertidos para outra ou mais empresas envolvidas na cisão¹⁵.

Sobre a responsabilidade nos casos de cisão esclarece Hugo de Brito Machado que¹⁶:

A sociedade cindida que subsistir, naturalmente por ter havido versão apenas parcial do seu patrimônio, e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores a cisão.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Editora Forense, p. 742, 2005, 8ª edição, revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002.

¹⁵ FEBRETTI, Lúdio Camargo. Fusões, Aquisições, Participações e Outros Instrumentos de Gestão de Negócios – Tratamento Jurídico, Tributário e Contábil, Editora Atlas, São Paulo, 2005, p. 155 e 156.

¹⁶ MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário, Editora Malheiros, 2010, p. 164.

Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da cindida. Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.

5.2 TRANSFERÊNCIA DO CONTROLE ACIONÁRIO.

A regra prevista no art. 132, acima mencionado, não se aplica à aquisição do controle acionário de uma por outra empresa. Isto porque, conforme ensina Aliomar Baleeiro¹⁷, nesse caso a empresa sobrevive juridicamente à sociedade anônima cuja maioria de ações, passando à propriedade de outra empresa, é por essa dominada.

5.3 MULTA. MORATÓRIA E PUNITIVA, RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA.

Não se pode deixar de mencionar a questão das multas. O Código Tributário determina que a empresa que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos. A norma não faz qualquer referência às multas por infração à legislação. Surgiu, então, a tese de que os sucessores somente responderiam pelas multas moratórias, ficando excluídas, em qualquer hipótese as multas punitivas por infração à legislação tributária. O assunto não é pacífico e de modo prudente, Luiz Alberto de Faria Gurgel¹⁸ adverte:

Apesar das controvérsias no âmbito doutrinário e jurisprudencial, vem se firmando, nos tempos atuais, a tese de que a responsabilidade dos sucessores se estende às multas, tendo em vista que estas já integram o passivo da empresa sucedida. A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as, ou realizando incorporações para afastar a aplicação de penalidades.

Neste sentido, o Superior Tribunal já fixou entendimento que retrata este prudente entendimento:

O art. 132 do CTN fala em responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários, o que deu margem a, na doutrina, surgir a tese de que haveria, dentro de uma literal interpretação, elisão das penalidades. Contudo, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Editora Forense, p. 749, 2002, 11ª Edição, revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a emenda 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi.

¹⁸ GURGEL, Luiz Alberto de Faria. Comentários ao art. 132º do CTN, In Código Tributário Nacional Comentado, coordenação de Wladimir Passos Freitas, São Paulo: RT, 1999, p. 527.

o passivo da empresa sucedida – Resp 32.967/RS. STJ, 2ª Turma, Rel. Minª Eliana Calmon. DJU 20.03.00.

Recentemente, o Ministro Luiz Fux ao analisar o REsp nº 932.012, verificando a multiplicidade de recursos a respeito da matéria, submeteu o seu julgamento como recurso representativo da controvérsia.

O presente recurso especial versa a questão referente à possibilidade ou não de extensão da responsabilidade tributária da empresa sucessora às multas, moratórias ou de outra espécie, aplicadas à empresa sucedida, e não apenas aos tributos por estes devidos. Deveras, há multiplicidade de recursos a respeito dessa matéria, por isso que submeto o seu julgamento como "recurso representativo da controvérsia", sujeito ao procedimento do art. 543-C do CPC, afetando-o à 1.ª Seção (art. 2.º, § 1º, da Resolução n.º 08, de 07.08.2008, do STJ). Consectariamente, nos termos do art. 3º da Resolução n.º 08/2008: a) dê-se vista ao Ministério Público para parecer, em quinze dias (art. 3.º, II); b) comunique-se, com cópia da presente decisão, aos Ministros da 1.ª Seção, aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça nos termos e para os fins previstos no art. 2.º, § 2.º, da Resolução n.º 08/2008; c) suspenda-se o julgamento dos recursos especiais sobre a matéria, a mim Distribuídos. Publique-se. Intime-se. Oficie-se. Brasília (DF), 09 de março de 2010. Min. Luiz Fux - Relator. Recurso Especial Nº 923.012 - MG (2007/0031498-0)

6 CONCLUSÃO

Se por um lado o governo estimula e até incentiva o agrupamento de empresas, por outro, reprime atos que possam resultar em prejuízo da concorrência, ou na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços (Lei n.º 8.884/94 que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica).

Do exposto, fica claro que o tributo pode e deve ser utilizado com objetivos extra fiscais, como mola propulsora do progresso, quer incentivando o desenvolvimento da pequena empresa, bem como fomentando a formação de blocos econômicos. O que não pode é que o ato de concentração resulte em “Trust”, com vistas à dominação do mercado e a eliminação da concorrência e da livre iniciativa em prejuízo do consumidor.

7 REFERÊNCIAS

7.1 LEGISLATIVAS

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 - D.O.U. de 16.9.1996

Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964;

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;
Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976;
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. D.O.U. de 23.1.1995
Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. D.O.U. de 21.6.1995 e retificada em 3.7.1995
Lei nº 2.657/96 – Lei Básica do ICMS. DOERJ de 27.12.1996
Parecer Normativo CST nº 24/70
Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – DOU de 17.6.99. Aprova o Regulamento do IR;
Decreto nº 27.427 de 17 de Novembro de 2.000, Aprovado o RICMS/RJ;
Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - DOU de 16.6.2010
Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988

7.2 JURISPRUDENCIAIS

7.2.1 STF

RE nº 247.633/RS. STF, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão. j. 08/08/00. DJ 01/12/00.
RE nº 257.640/RS. STF, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão. j. 04/04/00. DJ 26/05/00.
RE nº 256.273/MG. STF, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão. j. 04/0/00. DJ 16/06/00.
RE nº 245.883/PR. STF, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão. j.04/04/00. DJ 30/06/00.
RE nº 226.451/PE. STF, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves. j. 16/05/00. DJ 25/08/00.

7.2.2 STJ

REsp. nº 32.967 – RS. STJ, 2ª Turma, Rel. Minª Eliana Calmon. DJU 20.03.00.
REsp. nº 745.007 – SP. STJ 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado. DJU 27.06.05.
REsp. nº 307.389 – RS. STJ 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado. DJ 17.03.2003.
REsp. nº 435.306 – SP. STJ 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado. DJ 12.05.2003.
REsp. nº 946.707 – RS. STJ 2ª Turma, Rel. Herman Benjamin. DJe: 31.08.2009.

7.2.3 CARF

Acórdão 108-06.682. Primeiro Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, j. em 20.09.2001 – DOU de 28.02.2002.
Acórdão 108-07.456. Primeiro Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, j. em 02.07.2003 – DOU 24.09.2003.

7.2.4 CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Recursos 12.305 e 12554 – Proc. 04/208.324/88 e 04/208.372/88 – Acórdãos 2617 e 2618 – DOERJ 14.04.93, Pág. 15.
Recurso nº - 15.739 Acórdão 3.930, Primeira Câmara - Relator - Conselheiro Mário Cezar Franco.

7.3 BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2002, 11ª Edição, revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a emenda 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 15ª Edição, atualizada por Dejalma de Campos - 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 17ª Edição, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, 8ª edição, revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002.

CRISTIANO, Romano. In Estudos Jurídicos. *Incorporação, Fusão e Cisão da Companhia*. Conceito, espécies e diferenças. Informativo Dinâmico IOB, pág. 1.011, agosto de 1986

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª Edição, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1984.

FEBRETTI, Láudio Camargo. *Fusões, Aquisições, Participações e Outros Instrumentos de Gestão de Negócios – Tratamento Jurídico, Tributário e Contábil*, Editora Atlas, São Paulo, 2005.

GURGEL, Luiz Alberto de Faria. *Comentários ao art. 132º do CTN*, In Código Tributário Nacional Comentado, coordenação de Wladimir Passos Freitas, São Paulo: RT, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Editora Malheiros, 31ª Edição, 2010.

MACHADO, Hugo Brito. *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Ed. Dialética, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%*. Acesso em: 10.12.2010 <http://www.fiscosoft.com.br/a/4qc6/incorporacao-de-empresa-com-extincao-da-incorporada-possibilidade-de-aproveitamento-do-prejuizo-alem-de-30-ives-gandra-da-silva-martins>

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo Oliveira. Editora Saraiva, 3ª Edição, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 8ª Edição, 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues Pires. *Manual de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Editora Forense 10ª Edição, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Editora Renovar, Rio de Janeiro, 17ª Edição, 2010.

VICECONTI, Paulo Eduardo. *Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos - 14ª Ed.* 2009.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Guia Prático de Consultoria Tributária*, Curitiba, Juruá Editora, 2007.