

Tutela de urgência: breves considerações sobre o Novo Código de Processo Civil e o de 1973

Mariel Mayer Pilarski

Advogada no Paraná

Graduada em Direito pela Faculdade Dom Bosco

Pós-Graduada em Direito Civil e Processual

Civil pela Unicuritiba

Assessora Parlamentar da Câmara dos Deputados

RESUMO

Com a revogação do CPC de 1973 a partir de março de 2016, entrou em vigor a Lei nº 13.105, que é o Novo Código de Processo Civil. Inúmeras foram as modificações da legislação, dentre elas neste artigo abordar-se-á a questão da tutela de urgência, através de pesquisa doutrinária, observando quais serão as principais modificações e consequências, isso porque a mudança dos procedimentos foi vasta ante aos que até então eram adotados. Do gênero tutela de urgência advêm duas espécies, a tutela antecipatória e a tutela cautelar (e não mais medida cautelar), que têm como base os princípios constitucionais da celeridade, economia e efetividade jurisdicional. Deste modo, abordar-se-á conceitualmente a tutela de urgência, a provisória, a cautelar, a antecipatória, as diferenças entre a tutela de evidência e a de urgência e, por fim, comparar-se-á o CPC de 1973 com o CPC de 2015, dando ênfase às maiores modificações entre as legislações.

Palavras-chave: Tutela. Urgência. Cautelar. Novo CPC.

ABSTRACT

With the 1973 CPC revoked from March 2016 enter into force the law n. 13,105, which is the New Civil Procedure Code. Numerous were the modifications of legislation, among them in this article will address the issue of urgency care, through doctrinal research, observing what are the main changes and consequences, this is because the change of the procedures was vast compared to those who hitherto are adopted. The urgency guardianship genre come two species, anticipatory protection and injunctive relief (not more injunctive relief), which is based on the constitutional principles of expediency, economy and effectiveness court. Thus, conceptually address the urgent

protection, provisional, caution, anticipatory, the differences between the protection of evidence and the urgency and finally to compare the CPC 1973 to 2015 CPC, emphasizing in major changes among the *codex*.

Keywords: Guardianship. Urgency. Precautionary. New CPC.

Introdução

Sabe-se que a maior problemática do Judiciário brasileiro é não dar a efetiva prestação jurisdicional em razão da morosidade empregada, isso porque a demanda pode ter sentença positiva, mas ser vazia, não se tornando exequível em razão do tempo que se demorou a tê-la, razão pela qual se faz imprescindível em um sistema a presença das tutelas de urgência, que em cognição sumária e não exauriente podem dar atendimento àquilo que se pretende e que se faz urgente.

Em março de 2015 foi publicada a Lei nº 13.105, que a partir de meados de março de 2016 tornou-se o novo Código de Processo Civil em vigência no país, revogando a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 e todas as suas emendas.

Com esse acontecimento, inúmeras são as mudanças da então sistematização que se utiliza, entre estas as tutelas cautelares e antecipadas, que passam a ser tratadas dentro da tutela de urgência.

Até o Código de Processo Civil de 1973, havia confusões sobre qual instituto aplicar no caso em concreto, tanto que se aplica, diante da discricionariedade do juízo, a fungibilidade ante as peculiaridades apresentadas.

Com o Novo CPC, os requisitos para a concessão tanto da tutela cautelar quanto da tutela antecipatória passam a ser os mesmos, como a seguir será explanado. Diante disso, a principal problemática apresentada são quais as principais modificações e suas consequências para o sistema como um todo.

Notório é que as decorrências da nova legislação, no que tange à prática, tão somente poderão ser analisadas após a sua entrada em vigência e certo lapso temporal para a adequação de todos os envolvidos.

Todavia, o que se pode fazer neste momento é analisar as principais modificações do *codex*, comparando os procedimentos da tutela de urgência entre os dois códigos, analisar se o novo procedimento poderá trazer celeridade processual; observar se com o novo procedimento o objetivo da tutela de urgência poderá ser mais efetivo a seu fim.

Para tanto será realizada pesquisa bibliográfica e através do método dedutivo serão apresentados os dados levantados.

1 A tutela de urgência

A tutela de urgência se faz imperiosa para que se concretizem os direitos, de modo que em futuro breve eles já não estejam frustrados em razão das peculiaridades do caso em concreto e da possível demora na prestação jurisdicional. Para tanto, “o emprego das tutelas de urgência possibilita a concretização de alguns princípios basilares da ordem processual pátria, tais como a celeridade, a economia, a eficiência, a segurança jurídica” (RICARTE, [20-]).

O Poder Judiciário brasileiro, como é de conhecimento amplo, está farto de inúmeras demandas, o que leva a uma preocupação geral para que a demanda não chegue ao seu fim de forma vazia, não se prestando efetivamente à justiça a que se propunha. Nesse aspecto, as tutelas de urgência:

Representam providências tomadas antes do desfecho natural e definitivo do processo, para afastar situações graves de risco do dano a efetividade do processo, prejuízos que decorrem da sua inevitável demora e que ameaçam consumir-se antes da prestação jurisdicional definitiva. Contra esse tipo de risco de dano, é inoperante o procedimento comum, isto que tem, antes do provimento do mérito, de cumprir o contraditório e propiciar a ampla defesa (THEODORO JUNIOR, 2002, p. 28).

Isso porque, conforme Didier Junior et al. (2013, p. 422):

A urgência é o perigo, que é uma situação fática que exige tratamento célere e enérgico. O perigo pode decorrer da iminência ou do agravamento de um dano irreversível ou de difícil reparação, mas pode decorrer também - e isso é quase sempre esquecido - da iminência ou da continuação de um ato contrário ao direito (ato ilícito), ainda que dele não decorra instantaneamente um dano.

No mesmo sentido, a tutela de urgência:

Visa combater um perigo na demora da prestação jurisdicional. Esse perigo pode consubstanciar-se na possibilidade de um ilícito, na sua reiteração ou continuação, pode visar à remoção de um ilícito ou à reparação de um evento danoso. Quanto ao dano, a técnica

ca pode desde logo satisfazer o direito ou simplesmente acautelá-lo, se exposta a tutela do direito a um perigo de infrutuosidade (MITIDIERO, 2011, p. 50).

Com o intuito de que realmente tenha eficácia e que atenda aos princípios constitucionais de acesso à justiça e celeridade processual, a tutela de urgência de que ora se trata poderá ser concedida a qualquer tempo do andamento da lide, mesmo que a demanda já tenha sido contestada, sentenciada ou esteja em sede recursal (DIDIER JUNIOR; BRAGA; OLIVEIRA, 2013, p. 570).

A tutela de urgência é gênero, do qual advêm suas espécies, a tutela antecipada e a tutela cautelar (DOTTI, 2015, p. 2) e “podem [...] ser intentadas antes ou mesmo no curso do processo, sejam estas de natureza cautelar ou satisfativa” (HENRIQUES FILHO, 2011, p. 147), que a seguir serão explanadas.

Ambas as espécies da tutela de urgência rompem a normal sequência que se dá no procedimento ordinário, sendo que cada uma com suas peculiaridades e diferenciações, numa cognição sumária, dá à parte o direito que somente seria possível em uma sentença, em cognição exauriente (THEODORO JUNIOR, 2002, p. 52).

1.1 A tutela provisória

A tutela provisória é gênero do qual advêm suas espécies, a tutela de urgência e a tutela de evidência, sendo que a primeira (de urgência) subdivide-se em tutela antecipada e tutela cautelar.

Com a instituição do novo CPC, “a tutela provisória, nos moldes em que foi inserida no CPC, possui indicações de que não se comporta da mesma forma do que o instituto que lhe correspondia no CPC/1973” (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 294), razão pela qual o tema passa a ser analisado de outra maneira pela doutrina. Nesse sentido:

O cerne da possível controvérsia teórica instaurada pelo Novo CPC estaria na inserção da tutela cautelar como espécie do gênero tutela provisória. Isso porque a tutela cautelar, conforme autorizados setores da doutrina nacional, estaria ligada ao conceito de temporário, e não ao conceito de provisório (RAATZ; ANCHIETA, 2015).

No CPC de 1973 não havia expressamente a tutela provisória, já que a doutrina partia do direito material para tal instituto, pois se diferenciava tão somente a tutela cautelar da satisfativa (RAATZ; ANCHIETA, 2015, p. 269).

Define-se como provisório aquilo que tem menor estabilidade, podendo ser trocado por algo que será definitivo, razão pela qual se pode concluir que tudo aquilo que se torna definitivo um dia foi provisório (RAATZ; ANCHIETA, 2015).

A provisoriedade distingue-se, ainda, do temporário: “provisório tende a durar até que seja trocado por algo definitivo, dizer que algo é temporário significa dizer que tem duração indefinida, uma vez que irá perdurar enquanto for necessário” (RAATZ; ANCHIETA, 2015).

Ainda:

O conceito de tutela provisória não tem nenhuma relação com o conteúdo material do provimento jurisdicional – vale dizer, com o fato de ele ser satisfativo ou cautelar –, mas, sim, com a característica de não ser proferido com base em cognição exauriente e, por conseguinte, ter aptidão para ser a qualquer tempo revogado ou modificado, conforme preceitua textualmente o artigo 296 do Novo Código (RAATZ; ANCHIETA, 2015, p. 270-271).

Percebe-se, então, que a tutela provisória no novo CPC diz respeito ao ato jurisdicional e não mais somente aos efeitos do instituto causados numa decisão judicial, sendo uma característica do provimento dado pelo estado-juiz, porque poderá a qualquer tempo, até a decisão final, modificar a decisão anteriormente concedida (RAATZ; ANCHIETA, 2015, p. 273).

2 A tutela antecipada

A antecipação da tutela faz com que seja possível um tratamento diferente àqueles direitos que são evidentes ou que correm risco de lesão (MARINONI, 2008, p. 41), de modo então que se faz a cognição sumária do direito que se pleiteia dentro do processo principal.

A medida se faz necessária porque o Estado veda a autotutela, razão pela qual sempre as partes têm que levar a ele o que pretende ser seu direito. Em virtude da vedação, o Estado traz para si mesmo a obrigação de ter medidas eficazes para todas as lides que a ele forem submetidas, pois todos têm direito à plena e adequada prestação da tutela jurisdicional. Tão logo, se a situação em concreto exige uma tutela urgente, que não é cautelar, de cognição sumária, o Estado tem de prestá-la, com fulcro no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, o que permite que o direito material seja tratado com a peculiaridade que o caso em concreto lhe impõe (MARINONI, 2008, p. 132-134).

Marinoni (2008, p. 45) entende que a tutela antecipada:

em um sentido restrito, significa a tutela que antecipa as tutelas que podem ser prestadas pelas sentenças condenatórias, executiva e mandamental. Nesse sentido, nem toda tutela sumária satisfativa, ou tutela que realiza um direito com base em cognição sumária, constituiria tutela antecipatória, pois nada impede, por exemplo, um provimento sumário mandamental no curso de uma ação declaratória.

Portanto, “além de o fato parecer verdade (verossimilhança da alegação), deve haver um conjunto probatório que corrobore a alegação e seja suficiente para formar um convencimento mais robusto” (NEVES, 2010). Isso porque, “no caso de risco de lesão, a tutela antecipatória funda-se na probabilidade da existência do direito e no fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação” (MARINONI, 2008, p. 41). Nesse sentido:

A tutela antecipatória permite que sejam realizadas antecipadamente as consequências concretas da sentença de mérito. Essas consequências concretas podem ser identificadas com os efeitos externos da sentença, ou seja, com aqueles efeitos que operam fora do processo e no âmbito das relações de direito material (MARINONI, 2008, p. 42-43).

A inserção da tutela antecipada no sistema processual brasileiro se fez necessária

Não só pela razão de que a evolução da sociedade demonstrou que a demora do procedimento comum não era mais suportável e que por esta razão era necessária uma tutela satisfativa, mas especialmente pelo motivo de que a grande maioria dos doutrinadores e dos tribunais não admitiam que a tutela sumária satisfativa fosse prestada sob o manto protetor da ação cautelar inominada (MARINONI, 2008, p. 106).

Caso não houvesse o instituto em questão, “pouco se pode esperar do processo civil – ao menos como instrumento para adequada, efetiva e tempestiva proteção das situações substanciais” (MITIDIERO, 2011, p. 60).

Basicamente a tutela que aqui se aborda diferencia-se da medida cautelar porque tem cognição sumária, ou seja, é baseada em um juízo de aparência, enquanto a cautelar tem referibilidade, vinculando-se sempre a um direito (MARINONI, 2008, p. 107).

Pode-se dizer que o objetivo da tutela antecipada é:

Promover a igualdade substancial entre as partes. Trata-se de expediente que tem como objetivo distribuir o peso que o tempo representa no processo de acordo com a maior ou menor probabilidade de a posição jurídica afirmada pela parte ser fundada ou não. Quando o legislador instituiu a tutela antecipatória baseada em abuso de direito de defesa ou contra manifesto propósito protelatório do réu, seu objetivo estava em evitar que o demandante fosse prejudicado, e o demandado beneficiado em idêntica medida, pelo tempo do processo (MITIDIERO, 2011, p. 42).

Couto Junior ([20--], p. 3) leciona: “para qualquer hipótese de tutela antecipada [...] impõe a observância a dois pressupostos genéricos: a prova inequívoca e verossimilhança da alegação”. O mesmo autor entende que a prova inequívoca é aquela hábil a convencer o juiz, em um juízo sumário, de que a parte tem o direito que se pleiteia, não se admitindo erro a seu respeito, pois há que ser robusta amparando o fim que se pretende – a concessão antecipada da tutela (COUTO JUNIOR, [20--], p. 4-5). Por verossimilhança, o autor entende que “refere-se ao juízo de convencimento a ser feito em torno de todo o quadro fático invocado pela parte [...] principalmente, no relativo ao período de dano e sua irreparabilidade” (COUTO JUNIOR, [20--], p. 6).

Deste modo, conclui-se que “a tutela antecipada é decisão provisória (sumária e precária) que antecipa os efeitos da tutela definitiva (satisfativa ou não) - permite o seu gozo imediato” (DIDIER JUNIOR; CUNHA, 2013, p. 519), de modo que “desde logo possibilita a imediata realização do direito” (MITIDIERO, 2011, p. 34).

3 A tutela cautelar

A real e efetiva prestação jurisdicional vem com o tempo tornando-se prioridade nos sistemas processuais, incluindo-se o adotado em nosso país, em que se buscam medidas e tutelas que possam voltar-se a isso (CORDEIRO, [20--], p. 4), em “rumo ao seu instrumentalismo substancial e à efetividade de sua aplicação” (CORDEIRO, [20--], p. 4), elevando a importância do processo cautelar, para que o instituto que ora se expõe possa corroborar na solução de possíveis contendas (CORDEIRO, [20--], p. 4).

Nos ensinamentos de SILVA (2001, p. 11), “cautela significa, antes de tudo, prevenção, do verbo *cavere* como lembra A.A Lopes da Costa, tomar cautela, acautelar-se, precaver-se”. E ainda:

O que deveria caracterizar a tutela cautelar – ao con-

trário do modo como a concebe a doutrina dominante – seria a circunstância de ser ela uma forma especial de proteção jurisdicional de simples segurança, equivalente a uma forma de tutela preventiva e não satisfativa do pressuposto e provável direito material ou processual a que se presta auxílio judicial (SILVA, 2001, p.3).

A tutela cautelar, diferentemente da tutela antecipatória, advém de uma decisão provisória, baseada em suma na fumaça no bom direito, denominada *fumus boni iuris*, e no *periculum in mora*, não transitando em julgado, mas autônoma perante o processo principal, mesmo que tenha relação com ele (WAMBIER; TALAMINI, 2014, p. 50).

Em tal instituto, portanto, “basta que o fato alegado pelo requerente pareça ser verdadeiro” (NEVES, 2010), de modo que

A efetividade da jurisdição, perseguida pelo processo cautelar, independe da procedência ou não do pedido aviado no processo principal, pois o que se persegue na tutela cautelar não se reflete no direito material retratado na demanda principal, uma vez que sua potencialidade traduz a proteção da operacionalidade integral da jurisdição. Vê-se, por conseguinte, que o processo cautelar possui uma finalidade bem definida, com vistas a garantir, além do resultado do processo, a própria existência, em sua complexidade (CORDEIRO, [20--], p. 2).

O *fumus boni iuris* diz respeito ao crível direito da parte, não se tendo total e pleno conhecimento dos fatos, não se podendo ter convicção daquilo que deve ser aplicado, de modo que, diferentemente da antecipação da tutela (em que se decide sobre o direito da parte), decide-se se o pleiteante tem direito ao que alega ter e, em tendo, deverá ser aplicada a tutela cautelar, pois, em não fazendo, o processo principal poderá ser ineficaz (WAMBIER; TALAMINI, 2014, p. 50).

O *periculum in mora*, segundo a doutrina, significa perigo na demora ou perigo de dano irreparável ou de difícil reparação, de modo que se aquilo não for concedido depois de nada adiantará, ou seja, será ineficaz (WAMBIER; TALAMINI, 2014, p. 51).

Além desses requisitos, Cordeiro ([20--], p. 5-7) elucida que no processo cautelar há também (i) a autonomia, haja vista que o procedimento por vezes é autônomo ao principal, que não se vincula ao resultado deste; (ii) a provisoriedade, que é quando o perigo que levou ao ajuizamento da demanda cessa e a medida também perde a razão de ser; (iii) a revogabilidade da medi-

da a qualquer tempo, não se vinculando ao direito material da parte do processo principal; (iv) a fungibilidade da tutela, ou seja, o juízo poderá conceder uma medida diferente daquela pleiteada diante das peculiaridades do caso em concreto; (v) a sumariedade no rito e na cognição.

A função da tutela cautelar é pontualmente instrumental, de modo que ela não tem função em si mesma, sendo um instrumento para proteger demais funções inerentes ao processo (SILVA, 2001, p. 68).

Em síntese, “a tutela cautelar é decisão definitiva (exauriente, malgrado com eficácia temporária) que garante os futuros efeitos da tutela definitiva satisfativa” (DIDIER JUNIOR, 2013, p. 519), de modo que a “função cautelar é atividade acessória, sempre ligada à outra finalidade principal (de conhecimento ou de execução)” (ARENHART, 2015, p. 206).

4 A tutela de evidência

Historicamente o instituto que ora se trata neste tópico liga-se à necessidade que surgiu de que os procedimentos dessem uma solução imediata e satisfativa ao problema que resultou a demanda judicial. Neste sentido, podem-se citar os chamados interditos romanos, que vieram a ser todo o suporte do que hoje se chama de tutela de evidência, já que “admitiam a expedição de ordens definitivas sem mais indagações sobre os fatos, exatamente porque evidenciado o direito do postulante” (FUX, 1996, p. 324).

O método difundiu-se, posteriormente, pelo Direito Europeu, tornando-se visível no Código de Zurique de 1887, no Código Civil Suíço de 1907 e no BGB Alemão. No Brasil houve a frustrada tentativa, em meados de 1894, através do Diploma 221, que levou à criação de interditos orientados por Rui Barbosa, que através da restrição da utilização do *habeas corpus* na Constituição de 1926 levou à criação do instituto do mandado de segurança na Carta de 1934, pois constava a expressão “certo e incontestável”, modificada pela Constituição de 1967 para “direito líquido e certo”, que fora mantida pela atual Constituição, no art. 5, LXIX (FUX, 1996, p. 325-328).

Assim sendo, pode-se entender a evidência como “aquelas pretensões deduzidas em juízo nas quais o direito da parte revela-se evidente, tal como o direito líquido e certo que autoriza a concessão do mandamus ou o direito documentado do exequente” (FUX, 1996, p. 305).

Conseqüentemente, a tutela de evidência é aquela por meio da qual os direitos mostram-se ao juiz com mais clareza do que

outros, já que a prova se faz mais facilitada, razão pela qual tem um tratamento diferente, como, por exemplo, a ação monitória (DIDIER JUNIOR et al., 2013, p. 422).

Faz-se imprescindível reconhecer a conceituação de evidência, isso porque assim se poderá entender se o direito que se demanda é evidente ou urgente (FUX, 1996, p. 311).

Sob o ângulo civil, o direito evidente é aquele que se projeta no âmbito do sujeito de direito que postula. Sob o prisma processual, é evidente o direito cuja prova dos fatos sobre os quais incide revela-os incontestáveis ou menos impassíveis de contestação séria (FUX, 1996, p. 311).

Ao revés das tutelas de urgência, a tutela de evidência “vai muito mais além da verossimilhança, exigindo, apesar do paradoxo, a existência de ‘prova forte’” (SOUZA, 2014, p. 155). A justificativa está presente porque “a concessão de tutela de evidência representa a antecipação de forma definitiva do mérito do pedido principal, independentemente da comprovação de existência de dano irreparável ou de difícil reparação” (SOUZA, 2014, p. 157).

No CPC de 1973 não havia nenhuma menção expressa ao instituto em epígrafe, todavia a jurisprudência e a doutrina são unânimes ao afirmar que ele estava presente na legislação, especialmente através do art. 273, II (GAJARDONI et al., 2015).

Não diferenciar a tutela de urgência da tutela de evidência faz com que haja uma negativa na prestação da justiça, pois o autor viria a perder tempo considerável do processo (MORAIS, 2011, p. 9). A mesma autora elucida:

Ovídio A. Baptista da Silva ensinou que, se a tutela fosse evidente, não adiantaria oferecer a mesma proteção estatal dada à tutela de simples aparência, como a cautelar. O autor exemplifica com a ação de mandado de segurança. Ele afirma que, como o direito, nesta ação, é postulado com base em direito líquido e certo, o Estado deve dar uma resposta mais efetiva (MORAIS, 2011, p. 10).

Pode-se distinguir de maneira mais simplificada a tutela de evidência da tutela de urgência do seguinte modo: “Quando não se pode, de pronto, produzir uma prova documental, a situação é de aparência; por outro lado, quando for possível a referida prova, a tutela será de evidência” (MORAIS, 2011, p. 14). Quer dizer, na tutela de evidência, a prova é tão robusta e contundente, através dos documentos acostados nos autos, que não há ou-

tra medida a se impor, a não ser antecipar os direitos ora requeridos pela parte.

5 Os procedimentos do código de 1973 e do código de 2015

Com o advento da Lei nº 13.105/2015, promulgou-se o Novo Código de Processo Civil, que revogou, a partir de março de 2016, a Lei 5.869/1973, que por mais de 40 anos, com inúmeras emendas, foi o Código de Processo Civil do sistema brasileiro.

Em 1994 foi inserida no então vigente Código de Processo Civil a figura da tutela antecipada, que autorizou a antecipação da tutela no processo principal, dando maior celeridade e efetividade ao processo, isso porque até aquele momento da legislação existia tão somente a figura da cautelar, que, mesmo sendo inadequada à técnica, por anos supriu a tutela antecipada (DOTTI, 2015, p. 2). Deste modo:

A partir de 1994, nosso sistema passou a conviver com dois regimes distintos: de um lado, o da tutela cautelar (com os requisitos clássicos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*) e, de outro, o da tutela antecipada (baseada na verossimilhança da alegação e no fundado receio de dano ou no abuso do direito de defesa). Embora positiva, a mudança trouxe consigo dificuldades de distinção. Não raro, pleiteava-se tutela cautelar quando na verdade o que se pretendia era a satisfação imediata do direito e vice-versa (DOTTI, 2015, p. 3).

O desalinho foi tamanho que em meados de 2007 foi acrescentada à legislação a possibilidade de fungibilidade das tutelas de ofício pelo juízo, desde que presentes os requisitos legais. Neste sentido, na Lei nº 13.105/2015:

A tutela de urgência contém em si características da medida cautelar e de uma das modalidades da antiga antecipação de tutela (necessidade de plausibilidade do direito e risco de dano irreparável ou de difícil reparação), conforme o caso concreto que se apresentar (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 857).

Destarte, com a nova legislação, inúmeras foram as inovações no que tange às tutelas de urgência, dando lugar à unicidade dos procedimentos e disciplinando na letra da lei o instituto mencionado, que no CPC de 1973 dividia-se tão somente em tutela cautelar e tutela antecipada, o que visa sanar eventuais dúvidas ainda existentes sobre qual instituto se aplica ao caso em concreto.

5.1 Da tutela antecipada

No CPC/2015, a tutela antecipada traz características diferentes daquelas constantes no anterior diploma legal, isso porque ela poderá ser requerida de forma prévia no processo principal. Ou seja, o artigo 303 do novo CPC

Descreve a hipótese de medida antecipatória, visto que permite a descrição sucinta da lide e do direito que se quer resguardar, acrescidos da justificativa de existência de perigo na demora da prestação jurisdicional. Tudo isto em razão da urgência. Ao que parece, a medida temporal que justifica a utilização da tutela antecipada é a proximidade da propositura da petição inicial (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 862).

Em sendo requerida primeiramente somente a antecipação da tutela e ela sendo concedida, deverá o autor, no prazo de 15 dias, aditar a inicial, complementando suas argumentações e documentos, com o intuito de que no final da demanda a tutela concedida seja confirmada. Nota-se, portanto, aí a primeira diferença entre os diplomas legais, já que no CPC de 1973 não havia essa possibilidade de requerer primeiramente a antecipação dos efeitos da tutela e depois complementar a inicial. Caso a inicial não seja complementada, o processo será extinto sem resolução do mérito.

Ressalta-se que, dependendo do caso em concreto, “é perfeitamente possível que o autor opte por elaborar o requerimento de tutela antecipada em conjunto com a petição inicial completa, que não necessita de aditamento posterior” (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 862).

Assim, o réu será citado para a realização da audiência de conciliação ou mediação e, em não sendo feita a autocomposição, o prazo para contestar passa a fluir a partir da audiência.

Há a possibilidade ainda de o juízo rejeitar a tutela antecipada, como prevê o § 6 do art. 303 do CPC/2015, então,

Neste caso, deverá ser determinada a emenda da inicial em prazo muito reduzido de cinco dias (e sem a possibilidade de dilargamento do prazo pelo juiz). O não atendimento tem como conseqüências o indeferimento da inicial e a extinção do processo sem resolução do mérito (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 632).

No CPC/1973, os requisitos para a concessão da tutela antecipada eram prova inequívoca, verossimilhança das alegações, dano irreparável ou de difícil reparação ou, ainda, abuso de direito da

outra parte. Com o CPC/2015, os requisitos são unificados com os da tutela cautelar e passam a ser a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, “ou seja, ainda que permaneça a distinção entre as tutelas, na prática os pressupostos serão iguais” (DOTTI, 2015, p. 2).

5.1.1 A estabilização da tutela antecipada

Um dos temas que vêm causando grande polêmica no CPC/2015 é a estabilização dos efeitos da tutela antecipada, prevista no art. 304:

Art. 304. A tutela antecipada, concedida nos termos do art. 303, torna-se estável se da decisão que a conceder não for interposto o respectivo recurso.

§ 1º No caso previsto no caput, o processo será extinto.

§ 2º Qualquer das partes poderá demandar a outra com o intuito de rever, reformar ou invalidar a tutela antecipada estabilizada nos termos do caput.

§ 3º A tutela antecipada conservará seus efeitos enquanto não revista, reformada ou invalidada por decisão de mérito proferida na ação de que trata o § 2º.

§ 4º Qualquer das partes poderá requerer o desarquivamento dos autos em que foi concedida a medida, para instruir a petição inicial da ação a que se refere o § 2º, prevento o juízo em que a tutela antecipada foi concedida.

§ 5º O direito de rever, reformar ou invalidar a tutela antecipada, previsto no § 2º deste artigo, extingue-se após 2 (dois) anos, contados da ciência da decisão que extinguiu o processo, nos termos do § 1º.

§ 6º A decisão que concede a tutela não fará coisa julgada, mas a estabilidade dos respectivos efeitos só será afastada por decisão que a rever, reformar ou invalidar, proferida em ação ajuizada por uma das partes, nos termos do § 2º deste artigo.

É imprescindível se fazer a distinção entre a estabilidade, imutabilidade e a eficácia. A estabilidade diferencia-se da eficácia, já que estas não estão ligadas uma à outra, isso porque a tutela mesmo antes de se estabilizar tem plena eficácia, visto que ao contrário não teria qualquer sentido. A imutabilidade também não se confunde com a estabilidade, porque a estabilização da tutela não está ligada à coisa julgada, ou seja, tornar a decisão imutável, já que ainda a decisão poderá ser modificada por qualquer das partes nos termos da legislação, através da ação própria e mesmo que passado o prazo prescricional de 2 anos

previstos no NCPC para que seja ajuizada a demanda citada se fala em uma estabilidade qualificada e não em imutabilidade (SICA, 2015, p. 91-94).

A concepção trazida pelo novo *codex* vem “com a justificativa de uma maior efetividade da prestação jurisdicional” (MORAIS, 2011, p. 6), todavia, existem muitos questionamentos, entre eles se não haveria violação direta ao princípio do contraditório presente na Constituição, já que a decisão seria imutável e não haveria defesa para a outra parte (MORAIS, 2011, p. 6-7).

Portanto:

Se a tutela antecipada é concedida mas o réu a ela não se opõe, a decisão se estabiliza e autoriza desde logo a extinção do processo. Trata-se de medida inspirada no *référé provision* do direito francês, o qual permite que o processo se limite à tutela provisória. Segundo Roger Perrot, muitas vezes a causa se detém nessa fase, pois o réu, ciente de que não tem argumentos, nem sequer lhe dá continuidade. E aí lucram todos: o autor que teve o seu pleito atendido e a Justiça que evita um longo processo (DOTTI, 2015, p. 3).

Isto é:

Trata-se de técnica inspirada em dispositivos presentes nos ordenamentos processuais estrangeiros – em especial do francês e do italiano – e que vem há tempos sendo debatida pela doutrina brasileira, bem como cogitada em outros anteprojetos ou projetos de lei que não vingaram (SICA, 2015, p. 87).

A legislação é clara no sentido de que o réu – e qualquer uma das partes – poderá demandar contra a outra para rever, reformar ou invalidar a tutela que se estabilizou e conservará seus efeitos caso isso não seja feito, tendo tais medidas o prazo de dois anos.

A doutrina salienta que dois pontos merecem destaque:

A nova ação deverá ter o ônus probatório invertido (o ônus da prova deve permanecer com o autor originário, o qual agora será réu) e a estabilização poderá ser objeto de negociação entre as partes, conforme Enunciado nº 32 da Carta de Belo Horizonte (Fórum Permanente de Processualistas Civis): “Além da hipótese prevista no art. 304, é possível a estabilização expressamente negociada da tutela antecipada de urgência satisfativa antecedente” (DOTTI, 2015, p. 3).

Pode-se dizer que se tem como basilar finalidade, de modo eventual e facultado, tornar o que era cognição sumária em exauriente o conflito que ora se fez submetido ao estado-juiz, desde que o réu não tenha contra ela interposto medida recursal, razão pela qual “sumarizam-se, a um só tempo, a cognição e o procedimento” (SICA, 2015, p. 87).

Sica (2015, p. 87) elenca como condições cumulativas para a concessão e aplicação da estabilização: (i) o deferimento da tutela antecipada; (ii) que o autor tenha requerido, de forma expressa, que isso ocorra; (iii) que a decisão seja *inaldita altera parte*; (iv) que o réu, devidamente intimado, não tenha interposto recurso da decisão que concedeu a liminar.

O réu poderá apresentar em sua contestação, mesmo que não tenha recorrido da decisão que concedeu a antecipação dos efeitos da tutela, elementos suficientes que modifiquem a tutela que se estabilizou, “já que o sistema prevê expressamente que o juiz terá nova oportunidade para proferir provimento decisório, isto é, a extinção do processo ex vi do art. 304, § 1º” (SICA, 2015, p. 95).

Pode haver ainda – segundo a doutrina – a estabilização da tutela concedida parcialmente, já que o próprio Novo Código de Processo Civil prevê a possibilidade de o mérito também ser julgado parcialmente procedente, até porque se reduziria o litígio que se fundaria em cognição exauriente (SICA, 2015, p. 95).

O que não se tem dúvidas é que a estabilização da tutela demandará enorme esforço de todos os envolvidos para melhor compreensão, já que inúmeras são as hipóteses nos casos em concreto e em razão dessas peculiaridades caberá ao Judiciário suprir eventuais lacunas da legislação que entrará em vigor.

5.2 Da tutela cautelar

No novo Código de Processo Civil, as cautelares, que até então tinham livro específico e eram elencadas a partir do art. 796 do *codex* de 1973, numa tendência adotada pelo Direito Brasileiro, vista a expansão tida por essa medida, deixam de ter um livro, sendo tratadas dentro das tutelas de urgência, dando maior liberdade para o Judiciário brasileiro decidir sobre a questão (ALVIM, 201-), eliminando por sua vez as então chamadas cautelares nominadas.

Por essa nova perspectiva posta com a Lei nº 13.105/2015:

Não se confunde com a medida cautelar do CPC/1973. Aqui, a tutela cautelar é apenas aquela que visa assegurar o resultado do processo, como, por exemplo, no

caso em que a medida visa à realização de obras de conservação em coisa litigiosa ou judicialmente apreendida (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 842).

O instituto da tutela cautelar, especificamente, está previsto no CPC/2015 a partir do art. 305. No novo CPC não há qualquer referência aos arts. 796, 797, 799, 805, 809, 812 a 834, 838, 840, 841, 843 a 845, 849, 850, 852 a 860, 862 a 865, 868, 869, 871, 877 a 899 do Código de Processo Civil de 1973 (DIDIER JUNIOR; PEIXOTO, 2015, p. 775-792).

Os requisitos para a concessão da tutela cautelar passam a ser a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, nos termos do art. 300 do novo CPC, não tendo mais que se falar em *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, havendo, portanto, uma unificação dos requisitos da cautelar com a antecipada.

A petição inicial, consoante o art. 305 do novo CPC, deverá indicar a lide e seu fundamento, através de uma breve e sumária exposição do direito que se pretende assegurar, demonstrando os requisitos supramencionados. Assim como havia na antiga legislação há ainda fungibilidade das tutelas, podendo o juiz observar o que prevê o art. 303 do novo CPC. Por conseguinte:

A norma explicita os requisitos específicos da petição inicial da tutela de urgência cautelar requerida antes da propositura da ação principal. Os requisitos genéricos, do CPC 319 e 320, também devem ser observados. Aplica-se à tutela cautelar o regime jurídico do indeferimento da petição inicial de conhecimento (CPC 330 e 331) e os requisitos do CPC 303. [...] Em seguida deverá fazer o pedido deduzindo a pretensão cautelar. Essa pretensão – expressão que tem como sinônimos lide, pedido e objeto – é a segurança e eficácia do resultado dos processos de conhecimento e de execução. A lide cautelar, neste caso, portanto, é distinta da lide principal, tal qual ocorria no CPC/1973 (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 864-865).

O réu terá o prazo de cinco dias para contestar a ação e desde já indicar as provas que pretende produzir (art. 306 CPC/2015) e, mantendo a mesma sistemática do Código antecessor, aqueles pedidos que não forem contestados serão presumidos como verdadeiros (art. 307 CPC/2015). Contestado o pedido, anteriormente se designada a audiência para instrução do processo, agora, como prevê o art. 307, § único, será observado o procedimento comum.

A tutela cautelar deixa de ter um procedimento em apartado, não sendo mais necessário distribuir processo principal, tendo apenas que se ressaltar que “é inviável cumulação de pedido cautelar com outro que se enquadra no processo de conhecimento” (NERY JUNIOR; NERY, 2015, p. 865). Ao contrário, a nova legislação determina, em seu art. 308, que o pedido principal deverá ser formulado em 30 dias e apresentado no mesmo caderno processual, não sendo mais necessário o pagamento de novas custas processuais (BRASIL, 2015).

Art. 308. Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias, caso em que será apresentado nos mesmos autos em que deduzido o pedido de tutela cautelar, não dependendo do adiantamento de novas custas processuais.

§ 1º O pedido principal pode ser formulado conjuntamente com o pedido de tutela cautelar.

§ 2º A causa de pedir poderá ser aditada no momento de formulação do pedido principal.

§ 3º Apresentado o pedido principal, as partes serão intimadas para a audiência de conciliação ou de mediação, na forma do art. 334, por seus advogados ou pessoalmente, sem necessidade de nova citação do réu.

§ 4º Não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do art. 335.

Destaca-se que se não aditada a cautelar, acrescentando o pedido principal, no prazo de 30 dias, que é decadencial, haverá a decadência também ao direito pleiteado na cautela, que é matéria de ordem pública e poderá ser reconhecida de ofício pelo juiz. Há que se distinguir que a decadência vai se operar quanto à tutela cautelar e não quanto ao pedido principal, já que este observará as normas previstas para o direito material, razão pela qual se o prazo de 30 dias não for cumprido poderá o requerente ajuizar a demanda principal (NERY JUNIOR; NERY, 2015. p. 866-867).

A nova legislação ainda estabelece, de forma taxativa, no art. 309 as hipóteses em que cessa a eficácia da tutela cautelar: i) o autor não deduzir o pedido principal no prazo legal; ii) não for efetivada dentro de 30 dias; e iii) o juiz julgar improcedente o pedido principal ou extinguir o feito sem resolução do mérito. Para melhor compreensão:

I: [...] Se a parte não intentar a ação no prazo estabelecido no CPC 308 (30 dias), a tutela cautelar antecedente perde sua eficácia

[...]

II: [...] o dispositivo se refere ao cumprimento da tutela cautelar concedida em caráter antecedente por parte do requerente, que deve tomar todas as providências necessárias para tanto, de modo que ela se consolide no prazo de um mês

III: [...] cessada a eficácia da liminar, é objetiva a responsabilidade do seu requerente pelos eventuais danos que a execução da medida tenha causado ao requerido.

Por fim, no que tange a tutela cautelar, o CPC/2015 prevê no art. 310 que o “indeferimento da tutela cautelar não obsta a que a parte formule o pedido principal, nem influi no julgamento desse, salvo se o motivo do indeferimento for o reconhecimento de decadência ou de prescrição”. Logo, a cautelar não se vincula ao processo principal, salvo se houver as hipóteses descritas.

Conclusão

Diante do exposto infere-se que com a nova legislação houve notória simplificação dos procedimentos até então adotados, já que os requisitos tanto para a concessão da tutela antecipatória quanto para a cautelar passam a ser os mesmos, diferenciando-se tão somente na aplicação e na distinção de cada instituto.

Nesse mesmo sentido – da simplificação – nota-se que não existem mais os procedimentos específicos das cautelares, o que pode levar tanto as partes da demanda quanto o Judiciário a maior discricionariedade em relação à aplicabilidade.

Outrossim, nota-se que poderá haver maior celeridade processual quanto à decisão de concessão ou não da medida de urgência requerida, isso porque na antecipada o pedido poderá ser requerido antes do principal, ante a urgência que pode se impor diante do caso em concreto, devendo-se observar a legislação para o devido prosseguimento do feito.

Outro aspecto relevante é que as custas processuais na cautelar serão únicas, ou seja, já que o processo não será mais autônomo ao principal (o que sem dúvidas tornará o processo mais sincrético), não mais se fará necessário (e nem possível) que novas custas sejam recolhidas, atendendo a ordem constitucional da economia processual.

Ainda, há a tutela antecipada que poderá se estabilizar (por tempo indeterminando, mas não fazendo coisa julgada) caso o réu não recorra da decisão que a concedeu, o que se mostra uma das maiores mudanças da legislação e que causará mais polêmica em sua aplicabilidade prática.

Pode-se dizer, deste modo, que os objetivos do novo CPC, no que tangem às tutelas de urgência, é dar aplicabilidade efetiva aos princípios da economia e celeridade processual, o que se mostra possível, desde que haja uma conscientização sobre a real necessidade/possibilidade de formular pedidos que envolvam a tutela de urgência e não mais pedidos vazios, baseados em especulações e sem as condições probatórias necessárias.

Referências

- ALVIM, Escritório Arruda. **Notas sobre o Projeto de Novo Código de Processo Civil**. [201-]. Disponível em: <<http://www.arrudaalvimadvogados.com.br/visualizar-artigo.php?artigo=2&data=14/03/2011&titulo=notas-sobre-o-projeto-de-novo-codigo-de-processo-civil>>. Acesso em: 15 out. 2015.
- ARENHART, Sergio Cruz. Tutelas sumárias, tutelas de urgência e o pensamento de Alcides Munhoz da Cunha. **Revista de processo**, São Paulo, n. 241, p. 205-217, 2015.
- BRASIL. Lei nº 13.105/2015: Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.
- CORDEIRO, Carlos José. **Cognição no processo cautelar**. [20--]. Disponível em: <<http://www.amdjus.com.br/doutrina/civil/124.htm>>. Acesso em: 1 out. 2015.
- COUTOR JUNIOR, Antonio Joaquim de Oliveira. **Tutela antecipada: conceito, requisitos e características**. [20--]. Disponível em: <<http://www.revistadir.mcampos.br/PRODUCAOCIENTIFICA/artigos/antoniojoaquimdeoliveiracoutorjunior.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2015.
- DIDIER JUNIOR, Fredie. BRAGA, Paulo Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 8ª Edição. Salvador: Jus Podivm, 2013.
- DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de direito Processual Civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais**. 11ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.
- DIDIER JUNIOR, Fredie et al. **Curso de Direito Processual Civil: execução**. 5ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.
- DIDIER JUNIOR, Fredie; PEIXOTO, Ravi. **Novo Código de Processo civil: comparativo com o código de 1973**. Salvador: JusPodivm, 2015.
- DOTTI, Rogéria. Tutela cautelar e tutela antecipada no CPC de 2015: unificação dos requisitos e simplificação do processo. **Cadernos jurídicos OAB PR: série especial novo CPC**. n. 57, p. 1-3, abr. 2015. Disponível em: <<http://admin.oabpr.org.br/imagens/caderno/artigos/120.pdf>>. Acesso em: 9 out. 2015.

FUX, Luiz. **Tutela de segurança e tutela de evidência**: fundamentos da tutela antecipada. São Paulo: Saraiva, 1996.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca et al. **Teoria Geral do Processo** - Comentários ao CPC de 2015 - Parte Geral. Cidade de Publicação: Método, 2015. VitalBook file.

HENRIQUES FILHO, Ruy Alves. **Processo constitucional**: aspectos das decisões aditivas, urgência e oralidade. Curitiba: Juruá, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Antecipação da tutela**. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MITIDIERO, Daniel. Tendências em matéria de tutela sumária: da tutela cautelar à técnica antecipatória. **Revista de Processo**, v. 36, n. 197, p. 27-65, jul. 2011.

MORAIS, Maria Lucia Baptista. As tutelas de urgência e de evidência: especificidades e efeitos. **Revista da AGU**, v. 10, n. 29, p. 225-265, jul./set. 2011. Disponível em: <ahref="http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:artigo.revista:2011;1000988664">As tutelas de urgência e as evidências: especificidades e efeitos=. Acesso em: 12 out. 2015.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao Código de Processo Civil**: novo CPC – lei 13.105/2015. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015. 2ª tiragem.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Tutela Antecipada e Tutela Cautelar. In: ARMELIN, Donaldo. (Coord.). **Tutelas de urgência e**

cautelares: estudos em homenagem a Ovídio A. Baptista da Silva. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 313-332.

RAATZ, Igor; ANCHIETA, Natasha. **Do Conceito de Tutela Provisória no Novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.tex.pro.br/index.php/artigos/317-artigos-set-2015/7362-do-conceito-de-tutela-provisoria-no-novo-codigo-de-processo-civil>. Acesso em: 26 out. 2015.

RAATZ, Igor; ANCHIETA, Natasha. Tutela antecipada, tutela cautelar e tutela da evidência como espécies de tutela provisória no novo código de processo civil. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**, Periódico Semestral da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Processual da UERJ, v. 15, jan.-jun. 2015, p. 268-298. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/redp/article/view/16873/12519>. Acesso em: 26 out. 2015.

RICARTE, Olivia. **Apontamentos acerca das tutelas de urgência**. [20--]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10656> Acesso em: 9 out. 2015.

SICA, Heitor Vitor Mendonça. Doze Problemas e Onze Soluções Quanto à Chamada “Estabilização da Tutela Antecipada”. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, n. 55, p. 85-102, jan./mar. 2015. Disponível em: <http://www.mprj.mp.br/documents/112957/10133846/Web_Book_RMP_55.pdf>. Acesso em: 19 out. 2015.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Do processo cautelar**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SOUZA, Artur César de. Análise da tutela antecipada no Projeto da Câmara dos Deputados no novo CPC: tutela satisfativa urgente e de evidência - tutela cautelar primeira parte. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 39, n. 230, p. [127]-171, abr. 2014.

THEODORO JUNIOR, Humberto. As liminares e a tutela de urgência. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 17, 2002. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista17/revista17_24.pdf>. Acesso em: 9 out. 2015.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: processo cautelar e procedimentos especiais**. 13ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

Transformação, incorporação, fusão e cisão de empresas - Aspectos societários e tributários

Antonio Vieira Sias

*Advogado da Centrais Elétricas Brasileiras - ELETROBRÁS
Especialista em Direito Tributário
Pós-graduado em Direito Tributário pela
Fundação Getúlio Vargas*

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 e 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-chave: Operações societárias. Aspectos societários e tributários. Reestruturação de empresas. Impostos incidentes.

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.

Keywords: Business operations. Business and tax aspects. Corporate restructuring. Due taxes.

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 em 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, em que as empresas cresçam, se unam e se transformem em grandes empresas. Tanto isso é verdade que as incentiva e até as estimula. Só assim elas se tornam fortes e competitivas, capazes de atuar no mercado globalizado. Isso 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.

Nessa linha de raciocínio, a concessão de incentivos diretos ou indiretos sempre foi utilizada como instrumento de política de desenvolvimento. Acerca do tema, pontifica Baleeiro (1997, p. 65): “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 essa 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, a impossibilidade do aproveitamento do prejuízo fiscal da empresa incorporada pela empresa incorporadora e a reorganização das empresas como ferramenta de planejamento fiscal.

1 Aspectos societários

1.1 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:

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.

1.2 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 limi-

tada se transforma em sociedade anônima (esse 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.

1.3 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 Cristiano, 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 (CRISTIANO, 1986, p. 1011).

Conforme a LSA:

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 assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporadora 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 assembléia-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.

1.4 Fusão

A fusão é assim definida na LSA:

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 assembléia-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 assembléia-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, Cristiano (1986, p. 1011) 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”.

1.5 Cisão

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 Cristiano (1986, p. 1011), 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”.

De acordo com a LSA:

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 assembléia-geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia 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)

2 Aspectos tributários

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

2.1 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 recém-transcritas.

2.2 Imposto sobre 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 disso, 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.

2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS

As operações 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 nº 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 recém-exposto, o art. 40, inciso VII, da Lei nº 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.

Nesse 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. Transfe-

rência 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.¹

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

Conclui-se, quanto ao ativo imobilizado, que ele 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.

2.3.1 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, nesse 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-se 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 nº 2.657/96”.

¹ O art. 40, inciso VI, citado corresponde ao atual art. 40, inciso VII, da Lei nº 2.657/96.

2.3.2 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 deles, conforme preceitua o RICMS/RJ, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.

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.

§ 1º 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.

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

§ 3º 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.

2.4 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 nº 4.502/64, bem como no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 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 consequência, não há o que se falar em pagamento do IPI. Nesse sentido, através do Parecer Normativo CST nº 24/70, ficou decidido que a transferência sob a forma de capital, 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 nº 5.172, de 25.10.66).

2.5 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). Esse acréscimo patrimonial é aferido em um determinado período de apuração levando-se em conta o lucro líquido ajustado. O RIR/94 (Decreto nº 1.041/94 - art. 503) permitia ao contribuinte compensar o prejuízo apurado em um determinado período-base, com o lucro real determinado nos quatro anos subsequentes. Essa 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 ele seja compensado nos anos subsequentes.

2.5.1 Compensação de prejuízos fiscais – limite de 30% (trinta por cento)

De modo geral, com a entrada em vigor das Leis 8.981/95 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.

Nesse sentido, preceitua os arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela

legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário 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 essa 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. Minª Eliana Calmon. DJ 26.06.00)

Em relação à limitação imposta, anota Paulsen (2006, p. da citação?) que “o STF já reconheceu a constitucionalidade da Lei 8.981/95, embora a questão permaneça controvertida”.

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 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).²

Em verdade, ao julgar o mérito da lide, a Suprema Corte, esclarecem Catão et al. (2010, p. 22),

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.

2.5.2 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:

² 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.

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 compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativas da CSLL da sucedida.

2.5.2.1 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 renda (VICECONTI, 2009, p. 515).

2.5.3 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 1.730D 79³, vez que não houve revogação expressa do direito à compensação dos prejuízos da empresa in-

³ Art. 1º, IX, § 5º, do DL nº 1.730D 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”.

corporada, bem como do art. 64, § 5º, do DL nº 1.598D 77⁴, 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 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).

2.5.4 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 em-

⁴ Art. 64, § 5º, do DL nº 1.598D 77:

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

[...]

§ 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".

presa 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 Martins (2009), corretíssimo é o entendimento do Conselho de Contribuintes a esse respeito: em havendo lucro, pode a empresa incorporada compensar a 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 nº 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 [sic] 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 (MARTINS, 2009).

3 Incorporação invertida ou às avessas – posição do Conselho de Contribuintes

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 esse tipo de reorganização societária. Nesse 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 cautela na sua utilização.

3.1 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, esse 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 analisado, 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 expreso 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:

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), restan-

do 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 dessa 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.

Nesse compasso, leciona Machado (1995, p. 51) 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".

4 Responsabilidade empresarial dos sucessores por débitos anteriores à sucessão

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

Conforme leciona Pires (2002, p. 53), 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 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 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 isso mesmo não pode ser responsável pelo pagamento dos tributos. A responsabilidade é transferida para a empresa resultante dessas modificações, que assume as obrigações fiscais da(s) que a antecedeu(ram). Do contrário, não haveria responsabilidade por sucessão empresarial.

4.1 Cisão

Embora não prevista no Código Tributário, a cisão também vem sendo admitida, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, como causa de responsabilidade. Sobre o assunto, leciona Coelho (2005, p. 742):

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 juristas romanos.

4.1.1 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 cisão (FEBRETTI, 2005, p. 155-156).

Sobre a responsabilidade nos casos de cisão, esclarece Machado (2010, p. 164):

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 à cisão.

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.

4.2 Transferência do controle acionário

A regra prevista no art. 132, antes mencionado, não se aplica à aquisição do controle acionário de uma por outra empresa. Isso porque, conforme ensina Baleeiro (2002, p. 749), nesse caso a empresa sobrevive juridicamente à sociedade anônima cuja maioria de ações, passando à propriedade de outra empresa, é por essa dominada.

4.3 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 fu-

são, 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, Gurgel (1999, p. 527) 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.

Nesse sentido, o Superior Tribunal já fixou entendimento que retrata esse 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 o passivo da empresa sucedida. (Resp 32.967/RS. STJ, 2ª Turma, Rel. Min^a 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 esta 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 N° 923.012 - MG (2007/0031498-0).

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 extrafiscais, como mola propulsora do progresso, quer incentivando o desenvolvimento da pequena empresa, quer 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.

Referências

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

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

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

CRISTIANO, Romano. In: **Estudos Jurídicos**. Incorporação, Fusão e Cisão da Companhia. Conceito, espécies e diferenças. Informativo Dinâmico IOB, p. 1.011, ago. 1986.

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

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo Brito. **Planejamento Fiscal** – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Incorporação de empresa com extinção da incorporada** - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%. 2009. Não paginado. Disponível em: <<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>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

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

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

VICECONTI, Paulo Eduardo. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos**. 14ª ed. São Paulo: Editora FRASE, 2009.