

OS EFEITOS DA INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA SOBRE OS PROCESSOS JUDICIAIS TRIBUTÁRIOS

The effects of the corporate merger on tax lawsuits
Revista de Processo | vol. 311/2021 | p. 259 - 280 | Jan / 2021
DTR\2020\14922

Juraci Mourão Lopes Filho

Doutor (UNIFOR) e Mestre (UFC) em Direito. Pós-graduado lato sensu em Direito Processual Civil (UFC). Professor do Programa de Mestrado Acadêmico – UNICHRISTUS. Procurador do Município de Fortaleza. Advogado. juracimourao@gmail.com

Área do Direito: Civil; Processual; Tributário; Comercial/Empresarial

Resumo: O presente artigo busca investigar os efeitos da incorporação societária sobre os processos judiciais tributários em tramitação e já transitados em julgado, pois a legislação nacional não traz disciplinamento expresso sobre o tema de relevância econômica para os envolvidos. Nos processos ainda em tramitação quando do ato de incorporação, a solução dos questionamentos rege-se pelas regras da sucessão processual, importando alteração da dimensão subjetiva da demanda e não objetiva, pois a extinção da empresa incorporada é equiparada à morte da pessoa natural, cujas consequências no processo recebem trato legislativo próprio. Por sua vez, em relação aos processos já extintos quando da incorporação, eles são tratados segundo o alcance da coisa julgada e os efeitos da decisão favorável ou desfavorável, levando-se em consideração que a incorporadora é sucessora universal da incorporada em todos os direitos e obrigações, inclusive naqueles objetos de decisões transitadas em julgado. Essa dimensão processual deve ser cotejada com a relação tributária deduzida em juízo, se de trato continuativo ou não.

Palavras-chave: Incorporação societária – Processo tributário – Efeitos

Abstract: This article aims to investigate the effects of the corporate merger on tax lawsuits (finished and current), as the national legislation does not provide express regulation on this topic of economic relevance for those involved. In the cases still in process during the incorporation, the solution of the questions is guided by the rules of procedural succession, causing alteration of the subjective dimension of the demand, not in the objective dimension. The extinction of the incorporated company is assimilated to the death of the natural person, whose consequences in the process receive their own legislative treatment. Concerning to the processes already extinguished at the time of the merger, they are treated according to the scope of the res judicata and the effects of the favorable or unfavorable decision, taking into account that the incorporator is the universal successor of the merged company in all rights and obligations, including those objects of final judgment. This procedural dimension must be considered according to the tax relation deducted in court, whether it is or it is not a continuous one.

Keywords: Corporate incorporation – Tax process – Effects

Para citar este artigo: LOPEZ FILHO, Juraci Mourão. Os efeitos da incorporação societária sobre os processos judiciais tributários. Revista de Processo. vol. 311. ano 46. p. 259-280. São Paulo: Ed. RT, janeiro 2021. Disponível em: [inserir link consultado](#). Acesso em: DD.MM.AAAA.

Sumário:

Introdução - 1. Noções gerais sobre a incorporação societária - 2. Incorporação societária e processos em tramitação - 3. Incorporação e processos transitados em julgado - Conclusões - Referências bibliográficas

Introdução

A realidade econômica brasileira das últimas décadas trouxe uma série de alterações no meio corporativo, tendo sido muito comum a realização de incorporações societárias. Conquanto seja instituto há muito conhecido e bem disciplinado pelo Direito Empresarial, o Direito Processual Civil é carente de um disciplinamento específico sobre o tema, o que causa uma série de indefinições.

Se existe uma dificuldade no processo civil em geral, os desafios são ainda mais relevantes nos processos tributários, sobretudo porque os litígios são intensos, muitas vezes versando sobre relações jurídicas continuadas e que causam direto impacto na higidez financeira das empresas envolvidas.

Os questionamentos em torno do assunto são variados. Pode a incorporadora aproveitar, para atividades próprias, uma decisão tributária já transitada em favor da incorporada? E se ambas (incorporadas e incorporadora) tiverem decisões conflitantes sobre a mesma questão tributária? O que acontece com os processos tributários ainda em tramitação ajuizados pela incorporadora e pela incorporada? Há litispendência?

O presente texto se propõe a responder a esses e a outros questionamentos decorrentes da incorporação societária, mediante uma revisão bibliográfica e análise da jurisprudência sobre o tema. Destacam-se para uma análise apartada os efeitos sobre processos ainda em tramitação quando do ato de incorporação (havendo ou não concomitância de ações com objetivos similares das sociedades empresárias envolvidas) e aqueles já julgados e alcançados pela coisa julgada (também atentando para eventual pluralidade de processos). Ao final, serão apresentadas respostas específicas para cada um dos aspectos tidos por mais relevantes.

1. Noções gerais sobre a incorporação societária

A incorporação societária é bem definida na legislação brasileira. O art. 1.116 do Código Civil (LGL\2002\400) estatui que “na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos”. Em sentido similar, o art. 227 da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76 (LGL\1976\12)) prescreve que “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.

Tem-se, então, que a característica essencial da incorporação é a extinção da sociedade incorporada, que é inteiramente absorvida pela sociedade incorporadora e lhe sucede em todos os direitos e obrigações. Marco fundamental, portanto, é o ato de incorporação, pois, a partir dele, a incorporada deixa de existir juridicamente. O art. 1.118 do Código Civil (LGL\2002\400) é expresso nesse tocante ao trazer que “aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio”. Igualmente, o art. 227, § 3º, da Lei das Sociedades por Ações.

Mesmo que as atividades industriais, comerciais ou os serviços da empresa incorporada continuem materialmente a ser exercidos sem dissolução de continuidade, há uma descontinuidade jurídica mediante a mudança da titularidade. A partir desse instante, as atividades e os elementos de empresa passam a ser da incorporadora, exercitados em seu nome e a título próprio, integrando-se ao conjunto de suas demais atividades e bens. Há uma sucessão universal de direitos e obrigações, respondendo a incorporadora por eles, quase sempre, nos limites da incorporação.

A incorporação societária não se confunde com a incorporação de ações. O Tribunal Regional Federal da Terceira Região já decidiu:

“Há uma diferença de natureza entre a incorporação de sociedades e a incorporação de ações. No caso da primeira, há uma transferência integral do patrimônio da empresa incorporada, inclusive de seus direitos e obrigações, que deixa de existir. No caso da

incorporação de ações, a empresa incorporada não deixa de existir, havendo a transferência apenas das ações para a incorporadora. No caso da conversão da empresa em subsidiária integral, a incorporadora passa a ser sua única sócia.”¹

No campo tributário, a incorporação, como não poderia ser diferente, também importa a responsabilidade por sucessão. O art.132 do Código Tributário Nacional prevê que “a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”.

É aludida a responsabilidade por tributo devido até a data da incorporação, porque posteriormente a essa data não há que se falar de responsabilidade por sucessão, e, sim, de tributo devido pela sucessora a título próprio, na qualidade de contribuinte.

Como a literalidade do enunciado normativo indica que a incorporadora responderá pelos tributos da incorporada, já houve a discussão para não se incluírem as multas e demais encargos moratórios, pois conciliava o entendimento de que, na qualidade de penas administrativas pelo atraso do pagamento do tributo, não poderiam ir além da pessoa do infrator. Isso seria uma decorrência da pessoalidade da pena, princípio geral de direito punitivo. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento pela responsabilidade também por multas moratórias ou punitivas no julgamento do REsp 923.012, proferido sob o trâmite dos recursos repetitivos:

“Tributário. Recurso especial. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC (LGL\2015\1656). Responsabilidade por infração. Sucessão de empresas. ICMS. Base de cálculo. Valor da operação mercantil. Inclusão de mercadorias dadas em bonificação. Descontos incondicionais. Impossibilidade. LC n.º 87/96. Matéria decidida pela 1ª Seção, no REsp 1111156/SP, sob o regime do art. 543-C do CPC (LGL\2015\1656).

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990).

2. [...] A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra ‘roupagem institucional’. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701) 3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, ‘o valor de que decorrer a saída da mercadoria’. [...].”²

Tem-se, portanto, no plano do direito material, bem definidos os contornos e os efeitos gerais da incorporação societária. Consistem, grosso modo, na extinção e absorção da incorporada, respondendo a incorporadora, a título universal, por todos os direitos e obrigações daquela.

Acontece que, no plano do direito processual, a matéria não recebeu a mesma atenção do legislador. Não existe qualquer disposição especificamente a respeito dos efeitos da incorporação sobre os processos findos ou em tramitação. Mesmo a jurisprudência não é clara em oferecer padrões mais firmes, sendo pouco elucidativa em alguns casos decididos, quando confrontadas a peculiaridades concretas. Ante a falta de regramento legal, o assunto é tratado pela doutrina e pelos tribunais a partir dessas características gerais da incorporação – conforme disposto no Direito Empresarial e Tributário – e submetidos aos disciplinamentos próprios do Direito Processual Civil.

Assim, há duas situações que devem ser analisadas separadamente, pois os institutos processuais envolvidos com maior ênfase são distintos. A primeira trata de processos ainda em tramitação quando do ato de incorporação. Essa hipótese se rege pelas regras da sucessão processual, pois a extinção da empresa incorporada é equiparada à morte da pessoa natural, cujas consequências no processo recebem trato legislativo próprio. A segunda situação versa sobre processos já extintos quando da incorporação, que são tratados de acordo com o alcance da coisa julgada e com os efeitos da decisão favorável ou desfavorável. Leva-se em consideração que a incorporadora é sucessora universal da incorporada em todos os direitos e obrigações, inclusive naqueles objetos de decisões transitadas em julgado.

Será feita uma exposição separada de cada uma dessas hipóteses, mas serão entrelaçados alguns conceitos e abordagens comuns.

2. Incorporação societária e processos em tramitação

Com relação aos processos em que a incorporada era parte e que ainda tramitavam quando do ato de incorporação, toma-se por analogia, como dito, a sucessão processual operada quando há o falecimento de pessoa natural, justamente porque se verifica a extinção da pessoa jurídica incorporada. Na vigência da legislação anterior, aplicava-se o art. 43 do Código de Processo Civil de 1973: “Ocorrendo a morte de qualquer das partes, dar-se-á a substituição pelo seu espólio ou pelos seus sucessores, observado o disposto no art. 265”, que versa sobre a suspensão do processo.

O Código de Processo Civil de 2015 também não traz regra específica para a incorporação societária, mas repete o mesmo disciplinamento a respeito da morte de pessoa natural em seus arts. 110, 313, §§ 1º e 2º³. No entanto, traz uma melhoria redacional ao corrigir imprecisão terminológica contida no anterior, pois faz acertada referência à sucessão processual e não à substituição.

A substituição processual se dá na hipótese de legitimação extraordinária, quando a lei permite que alguém pleiteie em nome próprio direito alheio. No caso da incorporação, há efetivamente uma sucessão, em que uma parte assume a demanda em nome próprio e em defesa de direito que passou a ser seu. A incorporadora ingressa no processo porque o direito controvertido passou a ser de sua titularidade.

A analogia com a morte da pessoa natural já foi utilizada pelo Superior Tribunal de Justiça ao decidir que, “conforme disciplina a Lei n. 6.404, de 15.12.1976 (LGL\1976\12) (Lei das Sociedades por Ações), a incorporação – operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra – enseja a extinção da personalidade jurídica da sociedade incorporada, equiparando-se, para efeitos legais, à morte da pessoa física ou natural”⁴. Em seu voto, o relator, Ministro Mauro Campbell, se valeu de decisão do Ministro Celso de Melo do Supremo Tribunal Federal:

“A extinção da personalidade jurídica de uma entidade de direito privado equipara-se, para efeitos legais, à morte da pessoa física ou natural, consoante tem sido reconhecido pela jurisprudência dos Tribunais (RT 630/102). Essa causa extintiva da personalidade jurídica – que se registra, p. ex., nas hipóteses de fusão (RDA 137/250) e de incorporação de empresas (RSTJ 75/159) – provoca, dentre outras consequências de ordem legal, (a) a suspensão do processo (CPC (LGL\2015\1656), art. 265, I), (b) a

sucessão processual (CPC (LGL\2015\1656), art. 43), independentemente da aquiescência da parte contrária (LEX/JSTJ 51/134-135) e (c) a cessação do mandato judicial que a pessoa extinta havia anteriormente outorgado a seu Advogado.” [...]

A jurisprudência de uma forma geral, portanto, lança mão da analogia em questão. Não poderia ser diferente, a extinção da empresa acarreta, por via de consequência, a perda de sua capacidade processual, não podendo a incorporada, desde a incorporação, pleitear em juízo, cabendo isso à incorporadora, que possui tanto capacidade (afinal sua personalidade jurídica não é tocada pela incorporação) quanto legitimidade processual (advindos justamente da sucessão de direitos e obrigações que se opera no plano do direito substancial). Nesse sentido, outro precedente do Superior Tribunal de Justiça assim ementado:

“Processo civil – Mandado de segurança – Legitimidade ativa. 1. Empresa que foi extinta e sucedida por outra não pode ir a juízo em nome próprio. 2. As obrigações da sociedade extinta, bem assim os direitos de que seja titular, deverão ser geridos pela sucessora. 3. Mandado de segurança defeituosamente impetrado, sem possibilidade de correção. 4. Recurso ordinário improvido.”⁵

Outro não é o entendimento doutrinário. Cândido Rangel Dinamarco leciona que:

“extinta a pessoa jurídica e atribuído seu patrimônio a outra, esta adquire não só os ativos e passivos patrimoniais segundo as regras de direito substancial, como também, conseqüentemente, a legitimidade ativa e passiva para a defesa judicial de interesse relacionados com o patrimônio absorvido.”⁶

No mesmo sentido, Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim, Rennan Faria Grüger Thamay e Fernando Crespo Queiroz, em obra específica sobre o tema, escrevem:

“Ocorrendo a incorporação societária, implementa-se a extinção da sociedade empresária incorporada, realizar-se-á a sucessão empresarial das obrigações existentes antes em face da sociedade incorporada que, desde a incorporação, passarão a ser ligadas unicamente à sociedade empresária incorporadora. Aqui, visivelmente, correrá, nos processos existentes que envolvem a incorporada, a sucessão processual, assumindo a incorporadora a qualidade de parte que litiga, agora, em nome próprio e por direito próprio.”⁷

Diante disso, tem-se o ponto central para compreender os efeitos da incorporação sobre os processos ainda em tramitação quando desse ato societário: a incorporadora assume o processo no lugar da incorporada, passando, desde então, a integrar o processo, nos limites da relação jurídica substancial (de natureza tributária, empresarial, civil etc.), conforme submetida e discutida em juízo.

Tomar a questão processual da incorporação, nos feitos ainda em tramitação, em termos de sucessão processual, é bastante significativo e bem define suas consequências nesse âmbito. Significa que a única alteração operada se dá sobre o elemento subjetivo da demanda, deixando intocados os outros elementos. Afeta apenas e tão somente um dos sujeitos processuais, o autor ou ré, conforme for o caso. A causa de pedir e o pedido não são afetados pela incorporação.

O alcance objetivo da decisão a ser tomada terá, então, por referência esses dois elementos da ação, os quais retratam a controvérsia de direito material submetida em juízo anteriormente pela incorporada, e que tocavam, pois, relação substancial desta. A distinção será apenas subjetiva, pois não afetará mais a pessoa jurídica incorporada, porque extinta, mas a incorporadora que assumiu seu lugar. Contudo, o objeto afetado será exatamente aquele deduzido em juízo, qual seja, a relação jurídica material originalmente mantida pela incorporada. Não há, então, a extensão do pedido ou causa de pedir, a fim de alcançar outra relação substancial da sociedade incorporadora, ainda que similares. Repita-se: é alterado apenas o elemento subjetivo da ação.

Embora a incorporadora receba a decisão final em seu próprio nome, sendo quem irá arcar com os efeitos da decisão, a extensão do julgamento (ou seja, o que será afetado) se dá nos limites da relação substancial da incorporada que foi submetida em juízo por ela mesma, se autora da ação, ou pela parte contrária, na hipótese de ela ter figurado como ré. Apenas um dos três elementos da ação (a parte) é afetado autônoma e diretamente pelo ato de incorporação.

Vale recapitular que os elementos da ação são as partes, o pedido e a causa de pedir, os quais, em conjunto, delineiam o processo, seus sujeitos e o objeto. Refletem, naturalmente, o direito material controvertido. Por isso, Fredie Didier Jr. muito bem ensina, em noções básicas sobre esses institutos:

“Se a demanda introduz a afirmação da existência de (ao menos) uma relação jurídica substancial, é absolutamente fundamental que estejam presentes na petição inicial os elementos que compõem a relação jurídica: o fato jurídico, o objeto e os sujeitos. Não é outra a razão pela qual os elementos da demanda são a causa de pedir (fato jurídico), o pedido (objeto) e as partes (sujeitos). A causa de pedir decorre, portanto, do direito material – aliás como ocorre com os outros elementos da demanda.”⁸.

A causa de pedir é composta pelos fatos (causa de pedir remota) e pelos fundamentos jurídicos (causa de pedir próxima). A causa de pedir remota se desdobra em causa de pedir ativa (os fatos que geram o direito perseguido em juízo) e em causa de pedir passiva (os fatos violadores do direito alegado). O pedido traduz o objeto do processo, desdobrando em pedido imediato (o provimento jurisdicional requerido) e o pedido mediato (o bem da vida perseguido).

Destaque-se, há uma sucessão processual, uma troca de sujeito do processo, uma alteração do elemento subjetivo da demanda, não se tocam, pelo simples advento da incorporação, os fatos narrados e discutidos, os fundamentos jurídicos levantados e o pedido formulado. Não ocasiona, pois, qualquer alargamento ou restrição no que diz respeito à controvérsia deduzida em juízo, que ainda se relaciona estritamente a direitos e obrigações originariamente da empresa incorporada.

A incorporadora, portanto, ingressa no feito, sucedendo a incorporada. Seu ingresso, por si só, não ocasiona qualquer alteração dos demais elementos da ação. A decisão, então, será recebida pela incorporadora nos limites do que foi deduzido e estabilizado em juízo, versando, por óbvio, apenas sobre os direitos ou obrigações da incorporada, os quais foram transferidos para a incorporadora.

É possível, certamente, a alteração objetiva da ação, mas isso pode se dar nos termos da legislação processual e não tem por causa autônoma e suficiente a incorporação. Em toda e qualquer ação, o autor pode, até a resposta do réu, alterar livremente a dimensão objetiva da demanda, seja modificando o pedido, seja alterando a causa de pedir. Posteriormente à resposta do réu, só poderá haver alteração caso haja concordância deste, mas desde que seja antes do saneamento do processo, quando se fixam os pontos controvertidos e inicia-se a fase instrutória. Nesse sentido é o art. 329 do novo Código de Processo Civil. Bem alerta Júnior Alexandre Moreira Pinto, em trabalho específico sobre o tema, que “o processo deve obrigatoriamente atingir uma fase em que se estabiliza, se preparando para um momento futuro, de produção probatória, e que, por consequência, não mais poderão as partes modificar suas razões expostas no período antecedente”⁹.

Assim, caso a incorporadora ingresse no feito como autora e em fase anterior ao da estabilização da demanda, ela pode modificar o pedido ou a causa de pedir, mas do mesmo modo que toda e qualquer autora de toda e qualquer ação, não tendo a incorporação qualquer influência direta e autônoma sobre essa alteração.

Nas causas tributárias, a compreensão de que a incorporação acarreta apenas a sucessão da incorporada nas ações ainda em trâmite tem muita relevância, sobretudo

para ações que retratam demandas de massa, repetitivas da mesma tese jurídica, ligadas à relação tributária comum a todo contribuinte ou grupo de contribuintes. Via de regra, nessas ações, busca-se não só a declaração de invalidade total ou parcial de uma exação, ou o reconhecimento de uma imunidade ou isenção, envolvem, adicionalmente, o reconhecimento do direito à restituição, por compensação ou precatório, dos pagamentos já realizados.

Não será raro de a empresa incorporada possuir uma ação tratando de uma tese tributária e a incorporadora também possuir uma ação similar. Nessa situação, a questão deve ser analisada justamente em função dos elementos da demanda, para evidenciar a inexistência de litispendência (concomitância de ações idênticas, que obriga a extinção de uma delas).

Nesse tipo de ação, deve-se atentar que, comumente, há, como dito, dois pedidos: a) referentes aos recolhimentos já feitos, os quais se buscam recuperar por compensação ou precatório; b) minoração dos recolhimentos futuros, seja pelo reconhecimento da invalidade da cobrança a maior pelos mais diversos motivos, seja pelo reconhecimento de uma isenção ou imunidade.

No tocante à restituição do tributo, o recolhimento tributário de cada empresa é considerado uma causa de pedir distinta, razão pela qual, mesmo com a sucessão processual, que faz a incorporadora figurar como parte em ambas as ações, não haverá litispendência. A causa de pedir da ação inicialmente ajuizada pela incorporada será os recolhimentos feitos por ela mesma, enquanto, na ação ajuizada pela incorporadora, a causa de pedir será os recolhimentos feitos em seu próprio nome. Assim já decidiu o Tribunal Regional da Segunda Região¹⁰.

A litispendência só se verifica quando os processos possuem as mesmas partes, pedidos e causa de pedir, o que não é o caso, justamente, por se considerar os recolhimentos de cada empresa fatos constitutivos de direitos (causa de pedir remota ativa) distintos.

Em razão disso, a incorporadora deverá observar a decisão tomada em cada processo, não podendo estender seus efeitos para a situação de direito substancial deduzida no outro. O eventual reconhecimento ao direito de compensação de créditos originariamente pagos pela sucedida se dará nos limites da sentença proferida no processo iniciado por ela, a qual não poderá ser utilizada para créditos originalmente pagos pela incorporadora. O mesmo se dá em relação à sentença proferida no processo originariamente ajuizado pela incorporadora, que não pode ser aproveitada para créditos de incorporada que tenha ajuizado ação.

Há situação, já decidida pelo Superior Tribunal de Justiça, no entanto, em que a incorporadora pode utilizar sentença de processo próprio para compensar créditos originariamente da incorporada, mas exige, entre outros fatores, que a incorporada não tenha ação ajuizada.

A utilização da sentença da incorporadora para aproveitamento de créditos da incorporada já foi admitida em precedente do Superior Tribunal de Justiça ante a existência de três requisitos: a) a incorporada não tenha ajuizado ação em nome próprio, pois, se tiver ajuizado, deverá observar o que for decidido nesse processo; b) a incorporação tenha se dado antes do ajuizamento da ação; c) o ato de incorporação seja informado em juízo na inicial da incorporadora. O requisito "a" decorre do que foi supraexposto sobre o alcance de cada demanda. Os requisitos "b" e "c" decorrem de precedente do Superior Tribunal de Justiça formado no julgamento do REsp 645.455.

Aquele tribunal superior analisou justamente a possibilidade de inclusão de créditos de duas empresas incorporadas (no caso, Q. C. Participações Ltda. e Tangiru Transporte Ltda.) nos cálculos de liquidação de sentença procedente para efeitos de repetição do indébito para a incorporadora (Indústrias Químicas Cataguases Ltda.) e base de cálculo dos honorários advocatícios. O Relator, Ministro José Delgado, destacou que:

“à época da interposição da referida ação, as empresas Q. C. Participações Ltda. e Tangiru Transportes Ltda. já haviam sido incorporadas, havendo a recorrente apresentado nos autos as guias de recolhimento relativas, daí por que correta a inclusão dos créditos pertinentes às mesmas na conta de liquidação de sentença.”

O Ministro Teori Zavascki, então integrante daquela Corte, pediu vista dos autos e acompanhou o entendimento do relator:

“[...] tendo em vista que (a) a incorporação das empresas pela autora da ação de conhecimento deu-se antes de seu ajuizamento (fls. 117 e 7) e que (b) foram juntadas aos autos, naquela ação, guias de recolhimento referentes a contribuições recolhidas pelas empresas incorporadas (fl. 118), não há como deixar de reconhecer que esses créditos, cuja titularidade, desde a incorporação, passou a ser da ora recorrente, devem integrar a base de cálculo dos honorários advocatícios da execução.”

A exigência de se informar em juízo a incorporação se justifica porque ela é, por si só, um fato jurígeno autônomo, justamente porque faz surgir o direito da incorporadora sobre os direitos e eventuais créditos tributários da incorporada. É, pois, causa de pedir remota ativa em relação aos créditos da incorporada, devendo ser deduzida em juízo.

Deve ser destacado, no entanto, que os três requisitos supra não são exaurientes, podendo ser relativizados em função do pedido existente em cada ação, segundo o que se pode verificar no caso concreto. Com efeito, é comum em ações tributárias, sobretudo em mandados de segurança, em que se pleiteiem a restituição de indébito, haver um pedido apenas da declaração do direito de compensação, sem aludir especificamente a valores ou tipo de recolhimentos específicos, deixando essa apuração para etapa posterior de liquidação em sede judicial ou administrativa. Em tais hipóteses de pedido declaratório genérico do direito de compensação, não se entende necessário informar, embora seja conveniente, a incorporação ou mesmo juntar as guias de recolhimento da incorporada, mesmo porque não é obrigatória em tais situações a juntada nem mesmo das próprias guias de recolhimento da incorporadora. É certo, no entanto, que a juntada de tais guias e a informação da incorporação deverá se dar posteriormente, quando da liquidação judicial ou administrativa. É uma situação, portanto, que merece atenção específica, segundo cada caso.

Eis, pois, o quadro geral relacionado ao pedido de compensação.

Em relação ao pedido normalmente existente voltado para a minoração da carga tributária em recolhimentos futuros, a dificuldade emerge pelo fato de que, com a extinção da incorporada, não haverá novos recolhimentos feitos por ela em nome próprio, e sim pela incorporadora, sendo aplicada, a priori, a decisão do processo ajuizado por esta, caso ela possua. É nesse sentido que lecionam Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim, Rennan Faria Grüger Thamay e Fernando Crespo Queiroz, na obra já citada, especificamente sobre as ações tributárias:

“Uma dessas situações, é com relação à coexistência de ações idênticas em nome da empresa incorporadora e em nome da empresa incorporada. Nesse caso, haverá a necessidade da objetiva análise de elementos das ações propostas (partes, causa de pedir e pedido), sendo que qualquer pedido deduzido pela empresa sucedida (incorporada) somente poderá produzir efeitos até a concretização da incorporação.

Não haverá, por conseguinte, extensão dos efeitos da sentença, depois da incorporação, pois a empresa sucedida (incorporada) será extinta, não podendo se beneficiar da demanda envolvendo a empresa sucessora (incorporadora). Além do mais, vinda da empresa sucedida (incorporada), a decisão poderá atingir a empresa sucessora (incorporadora) nos limites da sucessão, não afetando a todas as demais demandas e situações da empresa sucessora (incorporadora) que não tenham vinculação com a incorporação, também levando em conta a distinção da causa de pedir e pedidos.

Desse modo, em relação ao período anterior à incorporação, obedecerá ao que ficar decidido na ação proposta pela empresa sucedida (incorporada), nos limites da incorporação e até o momento da realização da incorporação, momento em que passará a vigorar a decisão da ação da empresa sucessora (incorporadora) para seus negócios.”
11

A regra apriorística, segundo essa lição doutrinária, é que a sentença da ação da incorporada só produza efeito sobre as relações da incorporada até o momento da incorporação, pois, deste momento em diante, haverá sua extinção, não podendo mais se falar de qualquer relação tributária mantida entre o Fisco e a incorporada. O conteúdo dessa relação será, desde então, integrado na relação tributária que a incorporadora mantém com o Fisco. Caso a incorporadora possua ação que verse sobre relação tributária da mesma espécie, agora incrementada por atividades, bens e serviços da que antes eram da incorporada, ela será regida por esta sua ação própria da incorporadora. Por outro lado, a relação tributária que até esse momento da incorporação era mantida pela incorporada (com os respectivos pagamentos possíveis de gerar crédito) será regida pela decisão que for tomada na ação inicialmente proposta por ela.

Não se trata de uma alteração dos elementos objetivos da ação, mas de uma impossibilidade de eficácia de decisão sobre o plano material ante a extinção da relação de direito substancial.

É possível se exemplificar o que se está a dizer com o caso da discussão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Caso incorporadora e incorporada tenham ações discutindo a mesma tese de que é inconstitucional essa inclusão, gerando, no caso de procedência da ação, créditos a serem restituídos pelo Fisco, por compensação ou precatório, em função do pagamento a maior, os pagamentos realizados pela incorporada até a data da incorporação serão regidos pela decisão tomada na ação originariamente ajuizada por ela. Como a incorporada estará extinta depois da data da incorporação, não há que se falar em projeção dos efeitos da sentença para momento posterior a esse, porque só existirão pagamentos realizados pela incorporadora, e, nessa qualidade, serão regidos pela decisão da ação por ela interposta.

No entanto, entende-se que esse é um entendimento apriorístico, porque haverá situações em que os efeitos da decisão poderão operar no plano do direito material posteriormente à incorporação, mesmo provinda de ação originariamente interposta pela incorporada.

É o caso de uma sentença em que se reconheça uma isenção ou imunidade objetiva, relacionada a atividades, bens, produtos, mercadorias ou serviços da incorporada, os quais sejam continuados, sem qualquer interrupção, pela incorporadora. Nessa hipótese, a dimensão subjetiva da relação material não é relevante, não tendo a sucessão da incorporada pela incorporadora qualquer impacto determinante na relação de direito substancial.

Por esse motivo, a sucessão ocasionada pela incorporação, em não afetando a dimensão material e continuando a incorporadora a tratar com os mesmos bens, mercadorias, produtos, serviços ou atividades, não será um empecilho para a eficácia da sentença, valendo o que for decidido no processo ajuizado originariamente pela incorporada tanto para os créditos oriundos de pagamentos anteriormente realizados em seu nome quanto para reger as relações futuras que a incorporadora mantenha com o Fisco em lugar da incorporada. Isso demanda análise caso a caso.

Por fim, cabe ressaltar que, existindo concomitância de ações, é possível haver decisões divergentes, a qual vigorará dentro de seu âmbito específico. Entretanto, atualmente, a legislação processual disponibiliza meios para realizar essa uniformização, tanto quando ambos os processos ainda estejam em tramitação, como é o caso da possibilidade de reclamação em decisões de casos repetitivos (art. 988, IV, do CPC (LGL\2015\1656)), e mesmo depois do trânsito em julgado, como se dá com o novo prazo da ação rescisória,

contado da data da decisão do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade (art. 525, § 15, do CPC (LGL\2015\1656)).

3. Incorporação e processos transitados em julgado

Com relação às ações que já se encontrem com o trânsito em julgado quando da incorporação societária, a questão deve ser enfrentada, como adiantado adrede, em atenção ao alcance objetivo e subjetivo da coisa julgada e os efeitos da respectiva decisão (sentença ou acórdão).

Na qualidade de sucessora universal da incorporada em todos os direitos e obrigações no plano do direito material, a incorporadora deve suportar aquilo que foi assentado em face da incorporada no processo transitado em julgado, tanto se for um direito quanto se for uma obrigação. Em outras palavras, a incorporadora deve se sujeitar aos efeitos da sentença transitada em julgado, seja ela favorável ou desfavorável, mas sempre dentro dos limites objetivos da lide decidida.

Não há uma sucessão processual porque, nessa hipótese, quando da incorporação, o processo já se encontrava findo. Entretanto, a sucessão universal de direitos e obrigações, operada no plano do direito material, faz com que a incorporadora obedeça aos efeitos da decisão tomada e que toca esses mesmos direitos e obrigações.

A incorporadora não é alcançada pela coisa julgada, pois sequer fez parte do processo. Não se encontra, então, dentro de seus limites subjetivos, que alcançam, comumente, apenas as partes do processo. Suas demais relações jurídicas, que não aquelas absorvidas da incorporada, tampouco são alcançadas.

Os limites objetivos da coisa julgada se relacionam ao dispositivo da sentença, que, por sua vez, acolhe ou desacolhe o pedido inicial em face da causa de pedir, os quais, por óbvio, não tocam nada relacionado à incorporadora, porque a ação foi proposta antes da incorporação. Repita-se: a incorporadora deve apenas suportar os efeitos favoráveis ou desfavoráveis da decisão.

É discutível identificar até quando a incorporadora deve suportar esses efeitos no caso de relações jurídicas continuadas, a fim de concluir se a simples mudança de titularidade no plano das relações materiais é suficiente para cessar os efeitos da sentença transitada em julgado.

Tal questão deve ser enfrentada tendo por referência a relação substancial decidida anteriormente. Caso a incorporadora simplesmente continue a mesma relação material, apenas sucedendo a incorporada, deve suportar os efeitos enquanto persistir a relação substancial. Contrariamente, caso a relação substancial não se projete mais no tempo, extinguindo-se pelas várias maneiras em direito admitido, então não há que se falar de eficácia da sentença transitada em julgado.

Embora teoricamente seja fácil apresentar essa conclusão; na prática, muitas vezes, isso é difícil de identificar. Não é simplório saber se a extinção da incorporada ocasiona, por si só, a extinção das relações jurídicas substanciais que mantém com a outra parte do processo transitado em julgado ou não, se há a continuidade da relação, havendo uma simples sucessão da incorporada pela incorporadora. Deve haver uma análise caso a caso.

Seria a hipótese, por exemplo, de uma incorporada ter tido decisão desfavorável transitada em julgado em relação à exclusão da demanda de potência de energia paga, mas não consumida, da base de cálculo do ICMS, tendo, por outro lado, a incorporadora sentença assegurando-lhe esse direito à exclusão. Como a relação tributária será, desde a incorporação, com a incorporadora e não mais com a incorporada, sem qualquer razão objetiva para a persistência, é lícito se invocar a sentença favorável do processo da incorporadora. Contudo, isso pode ser diferente, a depender das circunstâncias específicas decorrentes da relação substancial superveniente à incorporação e da

maneira que o pedido foi formulado e como se apresentou a causa de pedir.

A incorporadora, por não ser alcançada pela coisa julgada, mas apenas pelos efeitos da decisão, pode discutir a matéria em juízo, sobretudo porque não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, e a verdade dos fatos, estabelecidos em sua fundamentação. Mesmo nessa hipótese, deverá, entretanto, respeitar os efeitos projetados pela decisão já proferida e transitada em julgado.

Diante da relevância e da complexidade da distinção entre coisa julgada (com seus limites objetivos e subjetivos) e eficácia da sentença, que faz suscitar justamente a controvérsia, mostra-se pertinente uma análise desses institutos processuais, para que se possa, em seguida, realizar demonstrações por meio de casos concretos, ainda que a jurisprudência não apresente a mesma firmeza de compreensão da doutrina¹².

A respeito do conceito de coisa julgada, não há um consenso. Ela é tratada muitas vezes como a própria sentença ou como seu respectivo conteúdo, bem como uma eficácia sua ou efeito.

O art. 467 do Código de Processo Civil de 1973 tentava encerrar a controvérsia, definindo a coisa julgada como "a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário". No entanto, a definição traz consigo alguns pontos que não condizem com o restante do sistema normativo, bem como encontra obstáculo de ordem teórica. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro não foi melhor ao definir, em seu art. 6º, § 3º, a coisa julgada como "a decisão judicial de que já não caiba recurso".

Como se lê, a coisa julgada ora é a decisão, ora uma eficácia sua. As definições em sede doutrinária também são as mais diversas. No entanto, Barbosa Moreira é preciso em definir que "a coisa julgada é instituto de função essencialmente prática que existe para assegurar a estabilidade à tutela jurisdicional". Em seguida, complementa com comentário ao conceito da lei de introdução:

"Chamar coisa julgada à própria sentença, desde que inatacável através de recurso, será, na melhor hipótese, empregar linguagem figurada para indicar o momento em que a coisa julgada se forma. A expressão, demasiado simplificadora, permite-nos saber quando começa a existir a coisa julgada; nada nos informa, porém, sobre a essência do fenômeno e sobre o modo como ele atua para desempenhar sua função específica. Detém-se a regra legal no aspecto cronológico e deixa totalmente na sua sombra o aspecto ontológico da coisa julgada."¹³

Com efeito, a decisão definitiva corresponde ao ato do juiz pelo qual ele encerra a fase cognitiva do processo, apresentando solução à situação litigiosa posta em juízo. A partir de um determinado momento – quando não cabem mais recursos –, esta decisão adquire estabilidade, atendendo à demanda de segurança da tutela jurisdicional.

É a partir do trânsito em julgado, portanto, que a sentença definitiva se reveste da autoridade da coisa julgada material, entendida esta como condição de imutabilidade da solução dada pelo juiz, que se torna imune a contestações juridicamente relevantes, tanto no âmbito do processo em que foi prolatada como em qualquer outro, vinculando as partes.

Embora relacionadas entre si, a coisa julgada e a decisão não se confundem. Por coisa julgada deve-se entender a imutabilidade que adquire a sentença passada em julgado, ou seja, não mais atacável por recurso. Por isso, acertado o novo Código de Processo Civil ao estatuir, em seu art. 502, que "denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso".

A coisa julgada é, assim, uma qualidade de que se reveste a decisão quando não caiba mais recurso. Não é que a sentença, depois do trânsito em julgado, produza o efeito de

se tornar imutável, mas, em verdade, ela sofre o efeito da autoridade da coisa julgada. Seu papel é mais passivo do que ativo nessa situação. Não se confunde, então, com os efeitos emanados da decisão. Nesse tocante, Enrico Tullio Liebman é definitivo:

“Considerar a coisa julgada como efeito da sentença e ao mesmo tempo admitir que a sentença ora produz simples declaração, ora efeito constitutivo, assim de direito substantivo, como de direito processual, significa colocar frente a frente elementos inconciliáveis, grandezas incongruentes e entre si incomensuráveis. Seria, pois, a coisa julgada um efeito que se põe ao lado e no mesmo nível ou se sobrepõe a eles e os abrange? Ou é, pelo contrário, antes uma qualidade com que se produzem?”¹⁴

O autor responde logo em seguida essas perguntas que lança:

“A autoridade da coisa julgada não é o efeito da sentença, mas uma qualidade, um modo de ser e de manifestar-se de seus efeitos, quaisquer que sejam, vários e diversos, consoante as diferentes categorias das sentenças.”¹⁵

Isso induz a asseverar que a intangibilidade que a coisa julgada produz não se liga aos efeitos da sentença, mas sim à própria sentença, mais especificamente a seu dispositivo.

É certo que os efeitos jurídicos produzidos pela sentença – mesmo que acobertada pela autoridade da coisa julgada – não são imunes a futuras modificações, segundo a livre disposição das partes. No entanto, há o único limite decorrente da própria indisponibilidade do direito tratado na sentença. Aí sim, por não poderem as partes livremente convencionar sobre esses direitos, os efeitos da sentença tornam-se imutáveis, sem, contudo, infirmar a regra de que a definitividade é somente da sentença.

Isso se torna ainda mais claro se nos lembrarmos de que a sentença é um ato jurídico e, como tal, sua permanência e mutabilidade não se ligam a seus efeitos, porquanto é perfeitamente admissível pelo Direito a possibilidade de atos jurídicos suscetíveis de modificação ou desfazimento produzirem efeitos. É igualmente verdade poderem os atos jurídicos deixar de se manifestarem, ou se verem tolhidos ou alterados, não obstante permaneçam eles em si intactos.

Merece atenção o fato de que a modificação dos efeitos da sentença se dá em função de um novo negócio jurídico celebrado espontaneamente pelas partes, quando isso é possível, jamais por uma nova sentença proferida em processo com as mesmas partes, haja vista que esta nunca poderá olvidar o que já fora decidido na sentença anterior.

Da mesma forma, não há necessária vinculação entre coisa julgada e eficácia da sentença, pois, embora seja certo afirmar que toda sentença se destine a produzir efeitos jurídicos, não é igualmente verdadeiro que se destine a se tornar imutável.

Diante do exposto, temos que a autoridade da coisa julgada não se refere à imutabilidade dos efeitos da sentença, mas sim da própria sentença (mais precisamente de seu dispositivo), que começa a ter eficácia, normalmente, depois do trânsito em julgado. Portanto, embora relacionados estes três fenômenos jurídicos, não se confundem.

A coisa julgada tem por limite subjetivo as partes do processo. Não alcança terceiros. O art. 506 do novo Código de Processo Civil repete fórmula anterior no sentido de que “a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”. É por isso que, a princípio, a coisa julgada da incorporada não afeta o direito de a incorporadora discutir, em nome próprio, a questão submetida em juízo, porquanto não foi parte do processo transitado em julgado.

O limite objetivo da coisa julgada é definido pelos elementos objetivos da ação (pedido e causa de pedir). Nesse tocante, a legislação processual, tanto nova quanto antiga, estatui ainda a eficácia preclusiva da coisa julgada¹⁶ mesmo em relação ao que poderia

ter sido alegado, mas não o foi: "Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido." As partes do processo, portanto, não podem apresentar novas alegações depois de decidida a lide e transitada em julgada a decisão. Contudo, terceiros não alcançados pela coisa julgada não estão impedidos.

Esclarecidos esses aspectos teóricos, recapitule-se: a) a coisa julgada toca apenas a relação jurídica da incorporada, conforme posta em juízo por ela, não prejudicando nem beneficiando as relações jurídicas da incorporadora, que não aquelas absorvidas da incorporada; b) os efeitos da solução judicial devem ser suportados pela incorporadora, nos limites da sucessão. No caso das relações jurídicas continuadas, o dever de suportar os efeitos persiste apenas e tão somente enquanto persistirem as relações continuadas de direito substancial decididas em juízo, devendo se verificar caso a caso quando isso ocorre ou não; c) em sendo direito disponível, a sucessora poderá alterar os efeitos da decisão, entrando em acordo com a parte contrária; d) não sendo alcançado pelo limite subjetivo da coisa julgada, a incorporadora não é alcançada pela imutabilidade da decisão, podendo levar a matéria a juízo, mas respeitando os efeitos da decisão já tomada em face da incorporada.

Observe-se precedente para ilustrar o que se está a expor. O Tribunal Regional Federal da Quarta Região, em 17 de julho de 2010, na Apelação 2007.71.08.006301-8/RS, julgou caso de empresa sucessora que pretendia fazer valer decisão transitada em julgado em favor da sucedida. Nesse processo, fora assegurada à incorporada determinada classificação na TIPI (LGL\2011\5525) de insumos importados por ela, ocasionando tributação menor a título de IPI incidente na importação. A incorporadora prosseguiu com as atividades industriais da incorporada, inclusive importando os mesmos insumos. Ao buscar a classificação assegurada na sentença, o Fisco resistiu, alegando que a decisão dizia respeito à incorporada e não à incorporadora, por isso, não estava obrigado a respeitá-la. Impôs classificação diversa, mais onerosa.

Veja-se que essa situação levanta justamente a questão antes aludida de que se deve observar caso a caso se há ou não a persistência da relação substancial mantida originariamente pela incorporada ou se ela se encerra juntamente com a extinção da personalidade jurídica. Na hipótese, o tribunal entendeu que não houve a extinção da relação material, porquanto a incorporadora deu continuidade à atividade da incorporada. É o que se lê no voto:

"Controverte-se o feito acerca da legalidade do ato que reteve as mercadorias importadas pela impetrante, não respeitando a classificação fiscal dos produtos determinada nos autos da ação ordinária nº 2001.71.08.004203-7, na qual é autora.

Alega que os produtos referidos na presente demanda (falso tecido impregnado a base de PVC e/ou PU e tecido sintético impregnado a base de PU e/ou PVC) possuem características idênticas aos produtos objeto da ação ordinária anteriormente referida, ainda que de marcas distintas e com nomes comerciais diferentes.

A autoridade impetrada justifica que a retenção das mercadorias se deu em virtude de não ostentar a impetrante a condição de beneficiária da classificação supra, porque a decisão contemplaria apenas a autora da ação, a Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda. (fls. 49/66). Refere, também, que não pode aplicar a decisão do processo nº 2001.71.08.004203-7, porquanto se trata de decisão judicial não transitada em julgado.

Preliminarmente, refere a impetrante que, por força de incorporação societária, é sucessora dos direitos e obrigações da aludida empresa, possuindo direito líquido e certo de se beneficiar dos efeitos da decisão judicial prolatada naqueles autos. Inclusive tal questão já foi objeto de análise por esta Turma em acórdão da lavra do eminente Des. Joel Ilan Paciornik, assim ementado:

‘Tributário. Processual civil. Incorporação societária. Extensão dos efeitos de decisão judicial à empresa sucessora. Possibilidade.

1. Os efeitos de decisão proferida nos autos de processo judicial promovido pela empresa incorporada podem ser aproveitados pela empresa incorporadora, que a sucedeu nos direitos e obrigações, inclusive com a absorção das operações comerciais.

2. A incorporação de uma empresa acarreta sua extinção, ainda que seus estabelecimentos comerciais não sofram solução de continuidade, continuando a existir como parte integrante da empresa incorporadora. Nesse passo, a empresa incorporada, diante de sua extinção, não possui mais capacidade para estar em juízo, cabendo à incorporadora a prática de atos processuais necessários à proteção dos direitos e cumprimento dos deveres processuais.

3. Remessa oficial desprovida.’ (REOMS nº 2006.71.03.001629-6, Rel. Des. Joel Ilan Paciornik, 1ª Turma, unânime, DJ 25/06/08.)

Nesse compasso, conforme determinado na ação ordinária n.º 2001.71.08.004203-7, que manteve a classificação fiscal originalmente adotada para tecidos impregnados à base de poliuretano (TIPI (LGL\2011\5525) 5603.14.90 e 5903.20.00), tenho que a mercadoria deve ser liberada sem a exigência de diferenças tributárias decorrentes de classificação diversa.

Outrossim, o auto de infração foi lavrado unicamente pelo fundamento da empresa Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda. ser pessoa jurídica diversa da ora impetrante, nada referindo acerca da qualidade das mercadorias. Assim, em razão desta Turma já haver ser pronunciado quanto ao ponto, verificada a incorporação societária e a possibilidade de aproveitamento dos efeitos da decisão judicial anteriormente proferida, a sentença deve ser mantida na íntegra.” (sic)

O julgamento restou assim ementado:

“Tributário. Processual civil. Incorporação societária. Extensão dos efeitos de decisão judicial à empresa sucessora. Possibilidade.

1. Os efeitos de decisão proferida nos autos de processo judicial promovido pela empresa incorporada podem ser aproveitados pela empresa incorporadora, que a sucedeu nos direitos e obrigações, inclusive com a absorção das operações comerciais.”

Em suma, portanto, a incorporadora deve observar os efeitos favoráveis ou desfavoráveis de decisão transitada em julgado em face da incorporada. Em relações continuadas, é necessário observar, caso a caso, se há a manutenção das relações anteriormente mantidas pela incorporada e que foram mantidas com a sucessão da incorporadora.

Conclusões

Em face de todo o exposto, extraem-se as conclusões que se seguem.

Nos processos que ainda tramitavam no momento da incorporação societária, há uma sucessão processual da incorporada pela incorporadora. Não há alteração nos elementos objetivos da demanda. Assim, os efeitos da decisão estão restritos aos limites objetivos determinados pela causa de pedir e pelo pedido, nos termos apresentados pela parte autora da ação. A decisão tocará apenas as relações substanciais que eram da incorporada, não prejudicando nem beneficiando as relações que a incorporadora mantém e manteve em nome próprio.

Caso a incorporadora e incorporada tenham ações com a mesma tese tributária, cada sentença valerá segundo os limites objetivos de cada demanda, não podendo haver intercâmbio dos efeitos das sentenças.

Para efeitos de compensação de tributos recolhidos a maior, os pagamentos realizados pela incorporada seguirão o que for decidido no processo ajuizado por ela. Do mesmo modo, ocorrerá com os créditos eventualmente oriundos de pagamentos realizados pela incorporadora, que seguirão o que for decidido no processo que tenha ela por parte originária.

A utilização da sentença da incorporadora para aproveitamento de créditos de incorporada já foi admitida em precedente do Superior Tribunal de Justiça, ante a existência de três requisitos: 1) a incorporada não tenha ajuizado ação em nome próprio, pois, se tiver, deverá observar o que for decidido nesse processo; 2) a incorporação tenha se dado antes do ajuizamento da ação; 3) o ato de incorporação seja informado em juízo na inicial da incorporadora.

Esses requisitos não são exaurientes, podendo haver compensação de créditos da incorporada em função de processo da incorporadora, a depender do pedido formulado na inicial, sobretudo quando se limite a requerer a declaração do direito à compensação, de modo a permitir a inclusão desses créditos na fase de liquidação administrativa ou judicial. Isso permite que se compensem créditos da incorporada, inclusive na hipótese de incorporação verificada posteriormente ao ajuizamento da ação da incorporadora.

No caso das relações continuadas (referentes aos efeitos prospectivos de uma decisão que importe, por exemplo, minoração da carga tributária, reconhecimento de isenção ou imunidade), a regra apriorística é que os efeitos da sentença da incorporada vigorem até sua extinção pela incorporação, quando, então, vigorará a decisão tomada no processo da incorporadora.

A regra apriorística do item anterior, porém, não se aplica caso se verifique nas circunstâncias concretas que a mesma relação substancial se mantém por razões objetivas, como é o caso de sentença que reconhece isenção ou imunidade objetiva, em função de atividade desempenhada pela incorporada e que segue sendo realizada pela incorporadora, apenas com a modificação da dimensão subjetiva.

A coisa julgada de processos da incorporada já findos quando da incorporação toca apenas a relação jurídica da própria incorporada, conforme posta em juízo por ela, não prejudicando nem beneficiando as relações jurídicas da incorporadora, que não aquelas absorvidas da incorporada.

Os efeitos da solução judicial transitada em julgado devem ser suportados pela incorporadora, nos limites da sucessão. No caso das relações jurídicas continuadas, o dever de suportar os efeitos persiste apenas e tão somente enquanto persistirem as relações continuadas de direito substancial decididas em juízo, devendo se verificar caso a caso quando isso ocorre ou não.

Em versando sobre direito disponível, a sucessora poderá alterar os efeitos da decisão transitada em julgado, entrando em acordo com a parte contrária.

Não sendo alcançado pelo limite subjetivo da coisa julgada, a incorporadora não é alcançada pela imutabilidade da decisão, podendo levar a matéria a juízo em nome próprio, mas respeitando os efeitos da decisão já tomada em relação aos negócios jurídicos da incorporada.

Referências bibliográficas

ARRUDA ALVIM; ARRUDA ALVIM, Eduardo; THAMAY, Rennan Faria Grüger; QUEIROZ, Fernando Crespo. Aspectos processuais da incorporação societária. São Paulo: Ed. RT, 2015.

DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. 1.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituição de Direito Processual Civil. IV. São Paulo: Malheiros, 2004. v. IV.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. Relativização da coisa julgada no Direito Processual Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006.

LIEBMAN, Enrico Tullio. Eficácia e Autoridade da Sentença e outros Escritos sobre a Coisa Julgada. Rio de Janeiro: Forense, 1945.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Ainda e Sempre a Coisa Julgada. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 415, p. 10-11, jun. 1970.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia Preclusiva da Coisa Julgada. Revista Forense, Rio de Janeiro, n. 238, p. 56, abr.-jun. 1972.

PINTO, Junior Alexandre Moreira. Sistemas rígidos e flexíveis: a questão da estabilidade da demanda. In: TUCCI, José Rogério Cruz e; BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Causa de pedir e pedido no processo civil. São Paulo: Ed. RT, 2002.

1 .ApelReex 50527934220114047000, Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, TRF4, 2ª T., DE 12.10.2015.

2 .REsp 923.012/MG, rel. Min. Luiz Fux, 1ª S., j. 09.06.2010, DJe 24.06.2010.

3 ."Art. 110. Ocorrendo a morte de qualquer das partes, dar-se-á a sucessão pelo seu espólio ou pelos seus sucessores, observado o disposto no art. 313, §§ 1o e 2o".

4 .AgRg no REsp 895.577/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. 19.10.2010, DJe 27.10.2010.

5 .RMS 11.934/TO, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 04.02.2003, DJ 17.03.2003.

6 .DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituição de Direito Processual Civil. São Paulo: Malheiros, 2004. v. IV, p. 128-129.

7 .ARRUDA ALVIM; ARRUDA ALVIM, Eduardo; THAMAY, Rennan Faria Gröger; QUEIROZ, Fernando Crespo. Aspectos processuais da incorporação societária. São Paulo: Ed. RT, 2015. p. 91.

8 .DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. 1, p. 554.

9 .PINTO, Junior Alexandre Moreira. Sistemas rígidos e flexíveis: a questão da estabilidade da demanda. In: TUCCI, José Rogério Cruz e; BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Causa de pedir e pedido no processo civil. São Paulo: Ed. RT 2002. p. 78.

10 .Tributário – Ação Ordinária – Inexistência de litispendência com o Processo nº 2006.51.01.021690-0 – Diversidade de causas de pedir remotas e de objeto mediatos dos pedidos – Aplicação do art. 515, parágrafo 3º do CPC (LGL\2015\1656) – Prescrição – Tributo sujeito a lançamento por homologação – LC nº 118/2005 (LGL\2005\2632) – Entendimento do STF adotado no Recurso Extraordinário 566621 –

COFINS/PIS – Lei nº 9.718/98 (LGL\1998\127) – Inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo (artigo 3º, § 1º) – Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 – Débitos compensáveis – Taxa SELIC – Artigo 170-A do CTN (LGL\1966\26). 1. Trata-se de demanda ajuizada por Fininvest Negócios de Varejo Ltda., na qualidade de sucessora por incorporação de BNL Consultoria e Serviços Ltda., em face da União Federal, com o intuito de obter a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e de COFINS no período de janeiro de 2002 e fevereiro de 2004, tendo como causa de pedir a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (LGL\1998\127), que ampliou a base de cálculo das referidas exações. Por seu turno, há um processo em trâmite perante a 23ª Vara Federal do Rio de Janeiro de nº 2006.51.01.021690-0, também proposto por Fininvest Negócios de Varejo Ltda. em face da União Federal, cujo objeto é a restituição dos valores de PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos entre 10/2001 e 11/2002, e de COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos entre 10/2001 e 01/2004, com fundamento no recolhimento indevido de tais tributos com base no art. 3º da Lei nº 9.718/98 (LGL\1998\127). Observa-se que os recolhimentos de PIS entre 10/2001 e 11/2002 e de COFINS entre 10/2001 e 01/2004 foram realizados pela empresa BNL Consultoria e Serviços Ltda. Como a BNL Consultoria e Serviços Ltda. suportou o ônus da cobrança indevida, é dela a titularidade de requerer a repetição dos valores, conforme determina o art. 165 do CTN (LGL\1966\26). No entanto, como empresa foi incorporada pela Fininvest, esta passou a ter o direito de requerer, em nome da BNL Consultoria e Serviços Ltda., a devolução dos tributos. 2. Os documentos que instruem o processo nº 2006.51.01.021690-0 demonstram que o recolhimento de PIS e de COFINS foram realizados pela própria Fininvest (Fininvest Negócios de Varejo Ltda.), que tem, portanto, o direito de requerer a restituição do montante indevidamente pago. Apesar da identidade de partes entre as duas ações, em razão da sucessão por ato inter vivos, as causas de pedir remotas dos dois processos são distintas, porque neste processo está em discussão a incidência das exações sobre fatos geradores praticados por BNL Consultoria e Serviços Ltda., isto é, sobre receitas operacionais por ela auferidas, ao passo que o processo nº 2006.51.01.021690-0 abarca a incidência das exações sobre outros fatos geradores, ou seja, sobre receitas operacionais auferidas por Fininvest Negócios de Varejo Ltda. no mesmo período. E há também diferença de pedido quanto ao seu objeto mediato, porquanto neste processo postula-se a repetição de valores indevidamente recolhidos pela empresa incorporada, ao passo que no processo nº 2006.51.01.021690-0, pleiteia-se a repetição de valores indevidamente recolhidos por Fininvest Negócios de Varejo Ltda., de modo que a autora não receberá em dobro pelo mesmo recolhimento de tributo. [...]” (AC 200751010005394, Des. Fed. Luiz Mattos, TRF2 – 3ª T. Especializada, E-DJF2R – Data:12.06.2014.)

11 .ARRUDA ALVIM; ARRUDA ALVIM, Eduardo; THAMAY, Rennan Faria Grüger; QUEIROZ, Fernando Crespo. Aspectos processuais da incorporação societária. São Paulo: Ed. RT, 2015. p. 175-176.

12 .Já se teve oportunidade de analisar os aspectos fundamentais da coisa julgada nas relações tributárias em trabalho específico, que pode ser conferido em: LOPES FILHO, Juraci Mourão. Relativização da coisa julgada no Direito Processual Tributário. In MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006. p. 227-261.

13 .MOREIRA, José Carlos Barbosa. Ainda e Sempre a Coisa Julgada. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 415, p. 10-11, jun. 1970.

14 .LIEBMAN, Enrico Tullio. Eficácia e Autoridade da Sentença e outros Escritos sobre a Coisa Julgada. Rio de Janeiro: Forense, 1945. p. 14-15.

15 .Id., *ibid.*, p. 16.

16 .“A eficácia preclusiva da coisa julgada manifesta-se no impedimento que surge, com o trânsito em julgado, à discussão e apreciação das questões suscetíveis de influir, por sua solução, no teor do pronunciamento judicial, ainda que não examinadas pelo juiz. Essas questões perdem, por assim dizer, toda a relevância que pudessem ter em relação à matéria julgada. Posto que se conseguisse demonstrar que a conclusão seria diversa, caso elas houvessem sido tomadas em consideração, nem por isso o resultado ficaria menos firme; para evitar, pois, dispêndio inútil de atividade processual, simplesmente se exclui que possam ser suscitadas com o escopo de atacar a ‘res iudicata’”. (MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia Preclusiva da Coisa Julgada. Revista Forense, Rio de Janeiro, n. 238, p. 56, abr.-jun. 1972.)