

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



138

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

138

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MARÇO - 2007)



Alê Prade

é o autor da obra cujo detalhe é reproduzido
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - As vias de repressão dos contribuintes (procedimento administrativo e processo penal) sob o prisma da garantia do *non bis in idem*

1. Intróito. 2. O bem jurídico tutelado pelo Direito Tributário Penal e pelo Direito Penal Tributário. 3. Caracteres dos ilícitos penais tributários. 4. Caracteres e classificação das infrações tributárias. 5. A natureza jurídica específica das multas fiscais. 6. O princípio do *non bis in idem* como elemento inibitório da concomitante persecução penal e lançamento da multa de ofício qualificada (150%).

7

Aroldo Gomes de Mattos - Não-incidência de contribuições sobre participação nos lucros ou resultados

1. A delimitação do tema. 2. A competência tributária. 3. A tributação dos "lucros" ou "ganhos econômicos". 4. As contribuições na CF/88 e alterações posteriores. 5. A classificação das contribuições perante a Constituição Federal. 6. O ordenamento positivo e limitativo quanto à instituição e aumento das contribuições. 7. A tributação da "folha de salários". 8. A "lei específica" que regulou a matéria. 9. Da equivocada interpretação feita pela fiscalização do INSS. 10. Do dolo, fraude ou simulação. 11. Das funestas consequências perante o FGTS. 12. Do efeito confiscatório. 13. Conclusões.

23

Eurico Marcos Diniz de Santi - Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade

1. Desafios da interpretação I, "a missão final": a tese dos 10 anos continua! 2. Desafios da interpretação II, "uma reflexão exemplar": a escravidão continua! 3. Desafios da interpretação III, "o início do caos": a origem da tese dos 10 anos. 4. Ruptura da legalidade: a sede de fazer justiça! 5. Restaurando a legalidade: *dura lex, lex sed*. 6. Concluindo: legalidade e as decisões judiciais.

34

Gabriel Lacerda Troianelli - Consequências tributárias de taxa Selic inferior a 12%

39

Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone - Da intributabilidade pelo PIS/Pasep e Cofins das receitas de distribuidoras de veículos decorrentes de diferentes estruturas negociais

1. Da caracterização jurídica da receita financeira. 2. Análise específica das receitas oriundas das operações descritas.

44

José Antonio Minatel - IPI destacado na compra de insumos utilizados na industrialização de produtos imunes: direito ao crédito

1. A matéria sob estudo. 2. Perfil do IPI e diretrizes constitucionais. 3. A técnica da não-cumulatividade do IPI e sua dimensão econômica. 4. Exemplo de seletividade constitucional: imunidade dos livros, jornais e periódicos e bens jurídicos tutelados. 5. Natureza jurídica da regra contida no art. 11 da Lei nº 9.779/99. 6. Pronunciamentos da SRF pela IN-SRF nº 33/09 e consultas respondidas. 7. A nova posição da SRF e ineficácia do ADI-SRF nº 5/2006. 8. Pronunciamento do Poder Judiciário. 9. Síntese conclusiva.

57

Matheus Moraes Sacramento - O novo art. 174, I do CTN: a partir de quando pode ser aplicada a novel regra de interrupção da prescrição? Controvérsias de direito intertemporal

1 - Introdução. 2 - A prescrição é um "direito"? 3 - Qual a natureza jurídica da prescrição? Direito Material ou Direito Processual? 4 - Efeitos intertemporais decorrentes de aplicações de regras processuais e materiais. 5 - Conclusão.

71

Napoleão Nunes Maia Filho - A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo

1. O instituto tributário da chamada denúncia espontânea. 2. A função e os efeitos jurídicos da denúncia espontânea de infração. 3. A denúncia espontânea seguida do pagamento

PARECERES

Incentivos Fiscais. Regime Automotivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Titularidade e Limites. Transferibilidade

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo

Os incentivos fiscais instituídos pela Lei nº 9.440/97, notadamente o direito ao crédito simbólico do IPI, constituem direito de conteúdo patrimonial cuja titularidade pertence à pessoa jurídica de Direito Privado à qual foram concedidos. Como direito concedido à pessoa jurídica, sem vinculação a determinado empreendimento, fábrica ou linha de produção, o crédito simbólico do IPI de que trata o Certificado Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/nº 168/1/02, expedido em 28 de fevereiro de 2002, pode ser usufruído em qualquer estabelecimento da pessoa jurídica titular desse direito, desde que atendidas as condições legalmente estabelecidas, vale dizer: a) esteja o estabelecimento situado na área para esse fim determinada, e b) seu faturamento seja decorrente da montagem e fabrico de um ou mais dos produtos especificamente indicados (Lei nº 9.440/97, art. 1º, parágrafo 1º). Operando-se a incorporação da consulente por outra pessoa jurídica, a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, inclusive de ordem tributária, passando a fruir do direito ao referido incentivo fiscal da mesma forma que a incorporada podia fazê-lo, isto é, em qualquer de seus estabelecimentos, matriz ou filial, situados na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, desde que o faturamento a ser considerado seja decorrente da montagem e fabricação dos produtos na lei expressamente referidos.

Consulta

Companhia "T" consulta-nos a respeito da titularidade, da abrangência e da transferibilidade de incentivos fiscais instituídos pela Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 2.179, de 28 de março de 1997, e respectivas alterações.

E esclarece que, em face do longo tempo que se fez necessário para a definição desses incentivos e das dificuldades daí advindas, optou por uma solução capaz de lhe permitir recuperar os prejuízos e contornar tais dificuldades, e assim iniciou negociações com a *Companhia "F"*, no sentido de, através de um processo de incorporação, integrar-se àquela empresa, que também atua na mesma atividade e tem produção de veículos automotores no *Município "M"*, no Estado da Bahia. Com a incorporação estaria preservado o direito aos incentivos fiscais já obtidos, que em face da sucessão universal seriam usufruídos pela empresa incorporadora.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro da IFA - International Fiscal Association, Presidente do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, Ex-Procurador da República e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



Hugo de Brito Machado Segundo

é Mestre em Direito pela UFC, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Professor de Direito Tributário na Pós-graduação da Universidade de Fortaleza.

Diz não ter qualquer dúvida quanto à legalidade, nem quanto aos efeitos da incorporação em referência, mas admite que pode vir a ser questionada a viabilidade legal da operação pelas autoridades competentes, em especial no que diz respeito à transferência do direito aos incentivos fiscais. Por isto nos pede manifestação sobre o assunto, formulando-nos as seguintes questões:

1ª) *Os incentivos fiscais de que trata o Certificado de Habilitação ao Regime Automotivo de Desenvolvimento Regional MICT/SPI/nº168, expedido em 30 de maio de 1997, e suas revalidações, têm como titular a Companhia "T", e assim dizem respeito a qualquer de seus estabelecimentos, atuais ou futuros, matriz ou filiais, desde que operem na área abrangida pelo programa automotivo de desenvolvimento regional?*

2ª) *Na hipótese de vir a ser a Companhia "T" incorporada por outra pessoa jurídica, a incorporadora terá direito de prosseguir usufruindo os incentivos fiscais em tela?*

Examinamos a legislação e os documentos que nos foram apresentados pela consulente e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Os Incentivos Fiscais

1.1. Noção de incentivo fiscal e interpretação teleológica

É importante para apoiar nosso ponto de vista no presente caso a noção de *incentivo fiscal* que, embora intuitiva porque decorre do significado usual das palavras que formam essa expressão, vamos destacar.

Entre as formas de intervenção do Estado na atividade econômica os especialistas no assunto apontam a intervenção por direção e a intervenção por indução.¹ Quando intervém por direção o Estado impõe. Obriga. "Quando o faz por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados."²

Os incentivos fiscais são instrumentos por excelência de intervenção por indução. Com eles o Estado oferece vantagens ao empresário que adote a conduta desejada na realização de seus objetivos políticos. No caso ora em exame, o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do País.

Essa noção de incentivo fiscal, de compreensão intuitiva como se disse, é muito importante na medida em que sugere a ênfase a ser dada ao elemento teleológico na interpretação das normas jurídicas que o disciplinam. A melhor interpretação das normas que disciplinam o incentivo fiscal é, sem dúvida, aquela que melhor realiza o objetivo que justificou a sua instituição. No caso de que se cuida, a melhor interpretação da Lei nº 9.440/97 e de seu regulamento é, indiscutivelmente, a que propiciar maior crescimento da indústria automotiva nas regiões abrangidas pelo incentivo fiscal em questão.

1.2. Identificação específica

A Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, que "estabelece incentivos fiscais para o desenvolvimento regional e dá outras providências", autorizou a concessão de diversos incentivos fiscais, tais como a

"redução de cem por cento do imposto de importação incidente na importação de máquinas, equipamentos, inclusive de testes, ferramental, moldes e modelos para moldes, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, novos, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e peças de reposição".³

¹ Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: RT, 1990, p. 162.

² Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: RT, 1990, p. 163.

³ Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 1º, inciso I.

Entre os incentivos em referência, para citarmos aquele que efetivamente importa no presente parecer, está o

“crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo”.⁴

O parágrafo 1º, do art. 1º, da Lei em referência, estabeleceu que o disposto no *caput*, vale dizer, a norma autorizando a concessão dos incentivos fiscais em tela, “aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes” de veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto, de duas rodas ou mais, e outros bens que expressamente indica.

Os incentivos fiscais de que se cuida podiam ser concedidos, portanto, às empresas que atendessem a duas condições, expressa e claramente fixadas na lei que os instituiu. Uma de ordem geográfica, que sejam ou venham a ser instaladas nas regiões indicadas, e a outra, que sejam montadoras e fabricantes dos produtos também na mesma Lei indicados.

A consultante obteve os incentivos fiscais mencionados no Certificado de Habilitação ao Regime Automotivo de Desenvolvimento Regional MICT/SPI/nº168, expedido em 30 de maio de 1997, e suas revalidações. Dentre esses incentivos merece especial referência o de que trata o Certificado Aditivo de Ratificação de Habilitação MDIC/SDP/nº 168/1/02, expedido em 28 de fevereiro de 2002.

1.3. Prazo de fruição em curso

O incentivo fiscal acima referido, vale dizer, o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no montante correspondente à aplicação da alíquota de 7,30% (sete vírgula trinta por cento) sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria, de acordo com o Decreto nº 3.893, de 22 de agosto de 2001, com a Portaria Interministerial nº 258, de 14 de outubro de 2001, dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, e com o Termo Aditivo acima mencionado, compreende os fatos geradores do tributo a partir de 1º de março de 2002 até o dia 31 de dezembro de 2010.

Hoje, portanto, o referido incentivo fiscal tem o seu prazo de fruição em curso, consubs-tanciando o direito de pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados com uma redução considerável. Este é o incentivo fiscal cujo questionamento é objeto deste parecer.

2. Causa de uma Possível Dúvida

2.1. Direito ao incentivo

Não há dúvida de que o direito ao incentivo fiscal em tela pertence à consultante, vale dizer, à *Companhia “T”*, pessoa jurídica de Direito Privado, integrando, assim, o patrimônio desta.

Poder-se-ia questionar a existência desse direito ao argumento de que o mesmo não estaria contabilizado. Tal argumento, todavia, seria inconsistente. Embora exista quem faça a escrituração em registros contábeis especiais e específicos de direitos e obrigações em estado apenas potencial, como acontece, por exemplo, com as fianças e outras garantias concedidas, certo é que esses elementos, embora tenham significação patrimonial, não ostentam expressão econômica definida a merecer registro. Podem ser objeto de registro, é certo, mas geralmente não se considera tal registro obrigatório.

⁴ Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 1º, inciso IX.

O direito ao incentivo fiscal de que se cuida é um típico direito em estado potencial, eis que sua expressão econômica depende da realização de fatos futuros, vale dizer, da realização das operações de produção e venda dos bens legalmente descritos. Assim, admitindo-se para efeito de argumentação, que a consultante encerre suas atividades, com certeza o incentivo fiscal de que se cuida a partir de então não teria mais expressão econômica. Não seria objeto de distribuição entre os seus acionistas.

Seja como for, não há dúvida de que o direito ao incentivo fiscal em questão, embora tendo sua expressão econômica a depender de fatos futuros, tem indiscutível substância econômica. Por isto mesmo, Eros Roberto Grau, hoje Ministro do Supremo Tribunal Federal, já escreveu que os titulares de incentivos fiscais concedidos a quem adota o comportamento desejado pelo Estado, “gozam, porque aderiram a esse comportamento, de uma situação de donatário de determinado bem (redução ou isenção de tributo, preferência à obtenção de crédito, subsídio, v.g.)”.⁵

2.2. Personalidade jurídica e relação tributária

Sendo, como realmente é, um direito, o incentivo fiscal de que se cuida tem como seu titular uma pessoa jurídica. A *Companhia “T”*. Quanto a isto ninguém pode ter nenhuma dúvida razoável.

Ocorre que no Direito Tributário há quem sustente a possibilidade de um ente desprovido de personalidade jurídica ser sujeito de direitos e obrigações. E, por isto mesmo, no caso de que se cuida alguém poderia sustentar que o direito ao incentivo fiscal em tela pertence ao empreendimento, ou ao estabelecimento, ainda que tais entes sejam desprovidos de personalidade jurídica.

Parece um contra senso admitir-se que um ente desprovido de personalidade jurídica seja parte em uma relação jurídica. Se ser pessoa é ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, então quem é sujeito de direitos e obrigações certamente é pessoa, vale dizer, tem personalidade jurídica.

Soares Martínez registra que as legislações alemã e italiana admitiram que fossem sujeitos de relações jurídicas de imposto, gozassem de personalidade jurídica tributária, entidades desprovidas de personalidade jurídica, tendo a doutrina italiana adotado amplamente essa possibilidade. Mas considera tal entendimento inaceitável, porque a personalidade tributária integra-se no conceito de personalidade jurídica. E afirma:

“O Código Tributário Nacional brasileiro, de 1966, já evitou o erro lógico de sustentar a personalidade tributária passiva de ‘entes de facto’, embora adoptando a mesma solução prática, ao afirmar que ‘a capacidade tributária passiva é independente de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional’.”⁶

Penso que a questão é apenas de palavras. A questão essencial na verdade reside em saber quais são os critérios necessários para que um ente seja sujeito de relações jurídicas. É neste sentido a lição do ilustre Professor da Universidade de Lisboa que, depois de se referir à legislação de diversos países, o assevera:

“A afirmação de que há *entes de fato*, desprovidos de *personalidade jurídica*, que, no entanto, são sujeitos de relações tributárias, gozam de personalidade tributária passiva, envolve uma insanável contradição. A personalidade tributária, susceptibilidade de direitos e deveres fiscais, constitui uma forma de personalidade jurídica. Os entes aos quais seja atribuída têm a natureza de pessoas de Direito. Não são entes de fato, pelo menos a partir do momento em que o Direito Fiscal os personaliza (vd. Cód. *Processo Tributário*, art. 4º).

⁵ Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: RT, 1990, p. 164.

⁶ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1995, pp. 221/222.

Portanto, o problema tem de ser posto em termos diversos. Trata-se de saber se os critérios adotados para a atribuição de personalidade jurídica no campo do Direito Fiscal são diversos dos adotados noutros ramos do Direito. E são-no, efectivamente. Aliás, em obediência ao referido princípio da *base económica*, e não jurídica, das situações tributárias, dos *pressupostos tributários*. É desse princípio que resulta o critério tributário de atribuição de personalidade passiva. Onde quer que o Direito Fiscal depare com um ente individualizável, do ponto de vista de sua actividade económica, aí reconhece uma base personalizável, desde que a personalização seja exigida pelo sentido teleológico da *ordem tributária*.⁷

É preciosa a lição de Soares Martínez. Na verdade o Direito pode ser visto como um conjunto de relações jurídicas, que se formam a partir da vontade das pessoas, ou independentemente dessa vontade. Em outras palavras, a vontade das pessoas pode ser, ou não, ingrediente formador necessário das relações jurídicas. Por outro lado, nada impede que as leis tratem de forma diversa a aptidão para ser parte nessas relações. Pelo contrário, tudo recomenda que esse tratamento seja diferenciado, tendo-se em vista mesmo a natureza de tais relações jurídicas.

Por isto nos parece que nenhuma dificuldade se coloca para explicarmos a razão pela qual um ente que não tem, no direito em geral, aptidão para ser sujeito de relações jurídicas, possa ter essa aptidão em determinado setor do direito. Assim, o Direito Civil qualifica como pessoa jurídica os entes dotados de aptidão para serem sujeitos de relações jurídicas no direito em geral, e nada impede que em determinados setores do direito a lei considere pessoa quem não o seja no Direito Civil. É isto que na verdade acontece.

2.3. Possibilidade de incentivo concedido ao empreendimento

Embora no Direito brasileiro não exista, em regra, incentivo fiscal concedido a um ente desprovido de personalidade jurídica, compreende-se porque, no caso concreto, poder-se-ia cogitar de tal situação.

O Decreto nº 2.179, de 18 de março de 1997, que regulamentou a lei acima referida, estabeleceu algumas definições (art. 2º). Entre essas definições destacamos, por serem relevantes para o exame do assunto de que nos ocupamos, as de “Beneficiários” e “Newcomers”.⁸ Como “Beneficiários” definiu, em seu art. 2º, inciso IV, as empresas instaladas e que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e que sejam montadoras e fabricantes dos produtos que indicou nas suas diversas alíneas. E como “Newcomers” definiu:

“a) os ‘Beneficiários’ que venham a se instalar no País;

b) as linhas de produção novas e completas, adicionais às existentes, que impliquem acréscimo de capacidade instalada dos ‘Beneficiários’, aqui definidas como aquelas que introduzam no País modelo novo dos produtos relacionados nas alíneas ‘a’ a ‘e’ do inciso IV, ou família nova de modelos, com investimentos em conjunto completo de ferramentais novos para confecção de nova carroçaria;

c) as fábricas novas dos ‘Beneficiários’, já instalados no País”.

Como se vê, o regulamento em questão distinguiu entre os favorecidos com os incentivos fiscais de que se cuida os “recém-chegados”. E entre estes referiu expressamente as “linhas de produção novas”, e as “fábricas novas”, entes que evidentemente não são providos de personalidade jurídica. E isto pode nos induzir a pensar que tais entes poderiam ser, mesmo desprovidos de personalidade jurídica, titulares do direito ao incentivo fiscal. Aí pode estar, portanto, a causa de uma possível dúvida quanto à viabilidade legal da operação de incorporação da consulente por outra pessoa jurídica como forma de aquisição, pela incorporadora, do direito ao incentivo fiscal de que se cuida.

⁷ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1995, p. 223.

⁸ *Newcomers* quer dizer *recém-chegado*.

2.4. Titularidade do direito ao incentivo

Não nos parece, porém, que os incentivos fiscais instituídos pela Lei nº 9.440/97 possam ter, em qualquer hipótese, como titular, um ente desprovido de personalidade jurídica. O que na verdade ocorre, nas situações indicadas no item precedente, é a eleição de elemento objetivo como condição para a fruição do direito ao incentivo.

Realmente, as linhas de produção novas, e as fábricas novas, foram indicadas no regulamento em referência como elementos objetivos que condicionaram a fruição do incentivo fiscal em tela, incentivo que, em qualquer hipótese, compunha direito da pessoa jurídica proprietária e operadora daqueles elementos.

2.5. Os incentivos concedidos à consulente

Seja como for, certo é que os incentivos fiscais de que se cuida foram concedidos à pessoa jurídica *Companhia "T"*, como bem o demonstram os certificados já mencionados.

Não foi colocada como condição objetiva para a concessão do citado incentivo fiscal a instalação de uma nova linha de produção, nem a implantação de uma nova fábrica. Assim, mesmo que se admitisse a possibilidade de incentivos com tais condições pertencerem apenas aos respectivos empreendimentos, no caso da *Companhia "T"* tal possibilidade não estaria presente.

Por outro lado, tendo sido o incentivo fiscal de que se cuida concedido por prazo determinado, nem mesmo por lei poderá ser excluído. É direito que se integrou no patrimônio da pessoa jurídica à qual o incentivo foi concedido.

3. Sucessão pela Incorporação

3.1. A incorporação como instrumento de sucessão universal

Sendo, como indiscutivelmente é, o incentivo fiscal de que se cuida um direito da consulente, resta-nos demonstrar que, ocorrendo a incorporação desta por outra pessoa jurídica, esse direito transmite-se para a incorporadora. Aliás, a lei é muito clara quando estabelece 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.”⁹

Nenhuma dúvida pode restar, portanto, a esse respeito. *Todos* os direitos e obrigações, diz a lei. *Todos*, portanto, inclusive aqueles que, como o incentivo fiscal de que se cuida, não são objeto de registro contábil, por não terem ainda expressão econômica definida, a depender que está essa definição da ocorrência dos fatos geradores dos tributos aos quais se refere o incentivo.

3.2. Efeitos da incorporação no Direito Tributário

A sucessão é um efeito da incorporação, expressamente previsto no Código Tributário Nacional, que estabelece:

“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 a dada 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.”

A incorporação é legalmente definida como “a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.¹⁰

⁹ Lei das Sociedades Anônimas, art. 227.

¹⁰ Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 227.

Tal como ocorre na fusão, na incorporação ocorre a extinção da sociedade ou das sociedades incorporadas, operando-se uma sucessão universal onde a sociedade incorporadora, cuja personalidade jurídica subsiste, assume todo o ativo e todo o passivo da ou das incorporadas que se extinguem.

A incorporação, portanto, implica sucessão universal. “A incorporadora, a partir da extinção e antes mesmo do cumprimento dos atos de publicidade respectivos (arquivamento e publicações - art. 289), torna-se sucessora das obrigações, podendo exercer os respectivos direitos desde logo.”¹¹

Seria um evidente contra-senso, aliás, admitir-se que a incorporadora assume a responsabilidade tributária em lugar da incorporada e afirmar-se, mesmo assim, que não assume os direitos daquela, albergados pela relação de tributação, sede onde está, precisamente, o incentivo fiscal de que se cuida.

Destaque-se que mesmo em caso no qual a lei instituidora do incentivo previra, expressamente, o cancelamento deste, inclusive com efeitos retroativos, no caso de extinção da pessoa jurídica beneficiária,¹² a Fazenda Nacional expressou entendimento no sentido de que:

“A incorporação de empresa titular do incentivo fiscal previsto no Decreto-lei nº 1.346, de 1974, não acarreta o cancelamento do estímulo determinado no § 4º, do art. 6º do referido Decreto-lei nº 1.346.”¹³

Na verdade a incorporação implica extinção da pessoa jurídica, mas só em sua forma, posto que o seu conteúdo, a sua substância econômica, é incorporada em outra pessoa jurídica, a incorporadora, que segue desenvolvendo a atividade econômica antes desenvolvida pela pessoa jurídica incorporada. Não há razão, portanto, para que se considere aplicável a norma que estabelece consequência para o caso de extinção da pessoa jurídica com o fim de sua existência substancial, vale dizer, com a paralisação da atividade que a lei tivera o objetivo de incentivar.

E se tal entendimento prevaleceu naquele caso, não obstante existisse norma determinando expressa e especificamente o cancelamento do incentivo fiscal no caso de extinção da pessoa jurídica, *com muito mais razão há de prevalecer no caso de que se cuida, em que não existe nenhuma norma impondo qualquer restrição ao titular do incentivo fiscal.*

No caso de que se cuida, aliás, a incorporação será, com certeza, uma forma de garantir que o incentivo fiscal em tela alcançará sua verdadeira finalidade, posto que a pessoa jurídica incorporadora, até para que possa usufruir do direito ao incentivo, que é de trato continuado e depende da ocorrência de faturamento nos termos legalmente previstos, deverá prosseguir na atividade cujo desempenho a lei teve por fim estimular.

3.3. Atendimento à finalidade do incentivo fiscal

O incentivo fiscal de que se cuida teve por finalidade essencial estimular o desenvolvimento da indústria automotiva na área indicada. E ninguém pode negar que essa finalidade será mais plenamente alcançada com a incorporação da consulente por empresa que disponha de mais recursos, financeiros e tecnológicos, para o desenvolvimento da atividade destinatária do incentivo.

Assim, qualquer interpretação que se pudesse dar às normas e aos fatos envolvidos na operação que a consulente pretende realizar, capaz de inviabilizá-la, teria de ser prontamente rejeitada à luz do elemento teleológico ou finalístico. Afinal o Direito existe exatamente

¹¹ Modesto Carvalhosa, *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*, t. I, v. 4, 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 265.

¹² Decreto-lei nº 1.346, de 25 de setembro de 1974, art. 6º, parágrafo 4º.

¹³ Parecer XXIII, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, proferido em 23 de outubro de 1981, no Processo MF nº 0168-008.319/81.

para viabilizar a realização de objetivos desejáveis, entre os quais a lei colocou o incremento da indústria automobilística na região Norte, Nordeste e Centro-Oeste do País.

4. As Respostas

Com fundamento nas considerações expendidas respondemos:

1ª) Os incentivos fiscais de que trata o Certificado de Habilitação ao Regime Automotivo de Desenvolvimento Regional MICT/SPI/nº168, expedido em 30 de maio de 1997, e suas revalidações, têm como titular a *Companhia "T"*, pessoa jurídica, e assim dizem respeito a qualquer de seus estabelecimentos, atuais ou futuros, matriz ou filiais, desde que em operação na área abrangida pelo programa automotivo de desenvolvimento regional?

Sim. O incentivo fiscal de que se cuida foi concedido à pessoa jurídica Companhia "T", pessoa jurídica de Direito Privado, e pode ser usufruído em qualquer estabelecimento seu, atual ou futuro, situado na área para esse fim legalmente determinada, desde que tenha faturamento decorrente da atividade indicada para esse fim na lei que instituiu o incentivo fiscal em tela.

2ª) Na hipótese de vir a ser a *Companhia "T"* incorporada por outra pessoa jurídica, a incorporadora terá direito de prosseguir usufruindo os incentivos fiscais em tela?

Sim, desde que em estabelecimento seu, situado na área para esse fim legalmente determinada, tenha faturamento decorrente da atividade própria, indicada para esse fim na lei que instituiu o incentivo fiscal em tela.

Este é o nosso parecer, s.m.j.