



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/073/52/2016
Data: 06/06/2016 – Fls.: 59

ASSUNTO: : **SUCCESSÃO UNIVERSAL DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES, INCLUSIVE DE TERMO DE ACORDO, EM CASO DE INCORPORAÇÃO** - impossibilidade de transferência automática à pessoa jurídica incorporadora de benefício concedido à incorporada, tendo em vista a necessidade de apresentação de novo pedido para que o fisco verifique se a sucessora atende aos requisitos e condições fixados pela legislação tributária à fruição do tratamento tributário especial. caráter declaratório do ato que reconhece ou indefere o pedido de enquadramento da sucessora no benefício fiscal, na hipótese de incorporação. caso reconhecido o direito da sucessora por todas as autoridades (fiscais e não fiscais) intervenientes no enquadramento no favor fiscal, deverá ser assinado novo termo de acordo e não haverá solução de continuidade na fruição do benefício, tendo em vista o efeito declaratório do ato. por outro lado, na hipótese de indeferimento do pedido, restaurar-se-á em caráter retroativo o regime normal de apuração do imposto, com a imediata devolução, aos cofres públicos estaduais, com juros e atualização monetária, de todos os valores não recolhidos, decorrentes dos incentivos impropriamente usufruídos desde a data da incorporação, isto é, desde a extinção da pessoa beneficiária do regime tributário.

CONSULTA Nº 080/2016

I – RELATÓRIO

A empresa consulente vem solicitar o **entendimento desta Superintendência de Tributação sobre a sucessão universal de direitos e obrigações, inclusive de Termo de Acordo, em caso de incorporação.**

O processo encontra-se instruído com DARJ referente ao recolhimento da taxa de serviços Estaduais (fl. 9), bem como com cópias reprográficas que comprovam a habilitação do signatário da petição inicial (fls. 11/34).

Após dar forma processual, a Subsecretaria da Receita encaminhou o presente administrativo a esta Superintendência de Tributação para análise. Todavia, o administrativo foi encaminhado, por esta CCJT, para a IRF 17.01 – Duque de Caxias, para o cumprimento do disposto nos incisos I e II do art. 3º da Resolução nº 109/76¹, procedimento formal essencial para análise de Consulta Tributária.

¹ “**Art. 3º** Recebida a consulta, a **autoridade fiscal** determinará a sua autuação sob a forma de processo administrativo tributário e **informará**:

I – se foi iniciada e ainda não concluída alguma fiscalização junto ao consulente;

II – se o consulente sofreu alguma autuação, ainda pendente de decisão final cujo fundamento esteja direta ou indiretamente relacionado às dúvidas suscitadas, juntando-se ao processo de consulta, em caso positivo, uma cópia do respectivo auto de infração.”(grifos nossos)



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/073/52/2016
Data: 06/06/2016 – Fls.: 60

É importante ressaltar o disposto no *caput* do art. 151 do Decreto nº 2.473/79², que determina a apresentação de consulta tributária na repartição fiscal de circunscrição do contribuinte. O local de apresentação é de fundamental importância tendo em vista que, de acordo com os incisos I e II do art. 3º da Resolução nº 109/76, informações quanto a ação fiscal iniciada e não concluída junto ao consulente, bem como a existência de auto de infração cujo fundamento esteja direta ou indiretamente relacionado às dúvidas suscitadas ainda pendente de decisão final, são prestadas obrigatoriamente pela repartição fiscal de circunscrição do contribuinte. Essas informações quando fornecidas pelo próprio contribuinte, como consta da fl. 5 do presente, são inócuas e não suprem a manifestação fiscal, estando em desacordo com o comando legislativo.

Em seguida, à fl. 57 (carmin), a IRF 17.01 se manifestou no sentido que a consulente “*não se encontra em ação fiscal e não sofreu autuação alguma*”.

Relativamente à consulta apresentada, é informado na inicial que a Consulente está prestes a incorporar outra empresa, denominada ‘Incorporada’, por razões operacionais, gerenciais e societárias.

Adicionalmente, informa que “*em 15 de junho de 2015, a Incorporada firmou Termo de Acordo (Doc.3) com o Governo do Estado do Rio de Janeiro para fruição de Tratamento Tributário Especial em consonância com o disposto no Decreto nº 44.418, de 02 de outubro de 2013 (“Decreto 44.418”), com vigor e fruição a partir de 01 de julho de 2015.*”

Conforme o Termo de Acordo, foi concedido Regime Tributário Especial de apuração e recolhimento do ICMS (à Incorporada), em contrapartida à assunção de compromissos de arrecadação mínima, incremento de empregos e aquisição de insumos e matérias-primas, com o qual a Consulente vem mantendo estrita observância”.

E que “*com a incorporação a Consulente sucederá a Incorporada universalmente em todos os direitos e obrigações, nos termos do artigo 1.116 do Código Civil*”, entendendo que “*após a incorporação, esta sucederá a Incorporada inclusive no que se refere ao Termo de Acordo*”.

Além disso, “*a Consulente entende que não será necessária a concessão de novo Termo de Acordo, de forma que o referido Tratamento Especial deverá ser consolidado e vinculado à inscrição estadual da Consulente*”, entendendo “*ser suficiente: (i) a notificação da respectiva Inspeção Fiscal (a qual a Consulente está vinculada) e à Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio*

² “Art. 151. A consulta deverá ser formulada por escrito, observado o disposto na seção III do Capítulo I, e apresentada na repartição fiscal a que estiver jurisdicionado o consulente, devidamente acompanhada do comprovante de recolhimento da taxa a que se refere o item 12 do inciso III do Art. 107, do Decreto Lei n.º 5/75, com as alterações trazidas pela Lei n.º 2.879/97, quando for o caso.” (grifos nossos)



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/073/52/2016
Data: 06/06/2016 – Fls.: 61

de Janeiro (“CODIN”); bem como (ii) a respectiva notificação em seu Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6) sobre o ato da incorporação”

Assim, a Consulente requer que seja confirmado o entendimento sobre (i) a sucessão universal de todos os direitos e obrigações, inclusive do Termo de Acordo concedido à Incorporada no ato da incorporação; (ii) respectiva possibilidade de manutenção do Tratamento Tributário Especial sem a necessidade de obtenção de novo Termo de Acordo; (iii) para fins operacionais, necessidade apenas de comunicação da incorporação para o Posto Fiscal e CODIN, bem como anotação da incorporação no Modelo 6 da Consulente.

II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, esclarecemos que o objetivo das soluções de consulta tributária é esclarecer questões objetivas formuladas pelos consulentes acerca da interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, presumindo-se corretas as informações apresentadas pelos consulentes, sem questionar sua exatidão. As soluções de consulta não convalidam informações, interpretações, ações ou omissões aduzidas na consulta.

Considerando que não cabe a esta Superintendência verificar a exatidão das afirmações do contribuinte e tampouco confirmar a ocorrência dos fatos narrados, mas tão somente responder em tese as dúvidas apresentadas, passamos a analisar a legislação que trata da responsabilidade tributária por sucessão.

O Capítulo V do CTN dispõe sobre a responsabilidade tributária e em sua Seção II, trata da responsabilidade dos sucessores, destacando-se no presente caso a redação do artigo 132:

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O artigo 132 do CTN diz respeito à sucessão societária nas hipóteses de fusão, cisão e incorporação, reorganizações societárias com disciplina e procedimento específicos na Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Capítulo XVIII, artigos 223 a 234 e



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/073/52/2016
Data: 06/06/2016 – Fls.: 62

no Código Civil, Capítulo X, artigos 1113 a 1122. **Não havendo dúvidas nessas situações quanto à responsabilidade do sucessor, tanto no que se refere aos bens e direitos quanto às obrigações.**

No mesmo sentido da Resposta de Consulta nº 100/2014 (Recurso à Consulta nº 066/14 – Provimento Parcial), proferida nos autos do processo administrativo nº E-04/079/932/14, esclareça-se, inicialmente, que não me parece possível a realização de transferência **incondicionada e automática** de benefício concedido à **incorporada**, tendo em vista ser indispensável a apresentação de **novo pedido** para que o fisco verifique se a **sucessora (incorporadora) atende aos requisitos e condições fixados pela legislação à fruição do tratamento tributário especial**.

Por outro lado, sem ponderar no momento, ainda, o aspecto operacional da questão, entendo que a **extinção da incorporada**, sob o ponto de vista jurídico, por si só, não é elemento suficiente para impedir, em tese, que a incorporadora, caso atenda a todos os requisitos fixados pela legislação tributária estadual, possa se **sub-rogar nos direitos da pessoa extinta**, isto é, ser sucessora da incorporada relativamente à fruição do benefício, ainda que o mesmo tenha sido conferido em caráter personalíssimo.

Considerando o disposto no art. 108 do CTN, e tendo em vista a inexistência de legislação expressa acerca do tema, ou mesmo a possibilidade de aplicação da analogia ou de princípio geral de direito tributário na hipótese sob exame, entendemos plausível e pertinente a utilização dos **princípios gerais de direito**.

Nessa linha, o entendimento acima sustentado, no sentido da **sub-rogação**, decorre da interpretação do disposto no art. 1.116 do Código Civil, segundo o qual, 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”.

Ora, se ocorre **sub-rogação**, ou seja, havendo a **substituição** de uma pessoa por outra em uma relação jurídica, tributária na hipótese, **não parece haver óbice jurídico**, pelo menos sob o ponto de vista teórico, para que, **atendidas as condições fixadas na legislação**, a pessoa incorporadora possa usufruir do benefício fiscal.

Assim sendo, entendemos que o ato fiscal que **reconhece** ou que **indefere** o pedido de enquadramento no benefício, a ser realizado pela sucessora, na hipótese de incorporação, possui **caráter meramente declaratório**.



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/073/52/2016
Data: 06/06/2016 – Fls.: 63

Nesse sentido, caso reconhecido pelo fisco o direito da sucessora de enquadramento no benefício fiscal (**deferimento** do pedido), não haverá solução de continuidade em sua fruição, tendo em vista o efeito meramente declaratório do ato.

Por outro lado, na hipótese de **indeferimento** do pedido, restaurar-se-á em caráter retroativo o regime normal de apuração do imposto, com a imediata devolução, aos cofres públicos estaduais, com juros e atualização monetária, de todos os valores não recolhidos, decorrentes dos incentivos impropriamente usufruídos desde a data da incorporação, isto é, desde a extinção da pessoa beneficiária do regime tributário.

A partir da interpretação esposada e considerando que há um novo entrante no benefício, por conta da incorporação, torna-se necessário novo pedido para verificar se a sucessora atende às condições e aos critérios estabelecidos para enquadramento no referido benefício fiscal, sendo necessária a **ratificação, por todas as autoridades (fiscais e não fiscais) intervenientes no enquadramento no favor fiscal, do direito da incorporadora à continuidade da fruição do tratamento tributário especial, que não deverá ser interrompido por conta da reorganização societária.** Nesse sentido, na hipótese de deferimento do pedido, **entendemos ser necessária a assinatura de novo termo de acordo** entre os representantes da sucessora e os Secretários de Fazenda e de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Energia e Serviços.

Repise-se, portanto, nesta hipótese, que a sucessora poderá usufruir o referido benefício fiscal no lapso temporal entre a data da incorporação e da assinatura no novo termo de acordo, não havendo solução de continuidade, por conta da mencionada reorganização societária. Por outro lado, no caso de indeferimento do pleito, restaurar-se-á em caráter retroativo o regime normal de apuração do imposto, com a imediata devolução, aos cofres públicos estaduais, com juros e atualização monetária, de todos os valores não recolhidos, decorrentes dos incentivos impropriamente usufruídos desde a data da incorporação, isto é, desde a extinção da pessoa beneficiária do regime tributário.

III – RESPOSTA

Considerando o exposto, **na hipótese de incorporação, em que a incorporada seja beneficiária de tratamento tributário especial, considerando que há um novo entrante no benefício, torna-se necessário novo pedido para verificar se a sucessora atende às condições e aos**



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/073/52/2016
Data: 06/06/2016 – Fls.: 64

critérios estabelecidos para enquadramento no referido benefício fiscal, sendo necessária a ratificação, por todas as autoridades (fiscais e não fiscais) intervenientes no enquadramento no favor fiscal, do direito da incorporadora à continuidade da fruição do tratamento tributário especial, que não deverá ser interrompido por conta da reorganização societária. Nesse sentido, na hipótese de deferimento do pedido, entendemos ser necessária a assinatura de novo termo de acordo entre os representantes da sucessora e os Secretários de Fazenda e de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Energia e Serviços.

Por outro lado, na hipótese de *indeferimento* do pedido, restaurar-se-á em caráter retroativo o regime normal de apuração do imposto, com a imediata devolução, aos cofres públicos estaduais, com juros e atualização monetária, de todos os valores não recolhidos, decorrentes dos incentivos impropriamente usufruídos desde a data da incorporação, isto é, desde a extinção da pessoa beneficiária do regime tributário.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

CCJT, em 1º de agosto de 2016.