



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.906232/2011-28
Recurso Voluntário
Resolução nº **1001-000.657 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 6 de abril de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente VIX LOGÍSTICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para:

- 1) Intimar a contribuinte a apresentar os livros contábeis, a documentação fiscal ou qualquer outra documentação, necessários à comprovação da retenção do imposto em face da pessoa jurídica incorporada, bem como o cômputo das correspondentes receitas/rendimentos na apuração do resultado fiscal;
- 2) Na hipótese de a retenção de imposto em face da cindida (quanto ao patrimônio vertido) ter ocorrido após a data da operação de cisão, intimar a contribuinte a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a liquidez e certeza do crédito, bem como o oferecimento à tributação das correspondentes receitas/rendimentos;
- 3) Intimar a contribuinte para apresentar a DIPJ da sucedida, referente ao período compreendido entre o dia 1º de janeiro de 2003 até a data da cisão parcial, e verificar a existência (ou não) de saldo negativo suficiente para absorver os débitos compensados na DCOMP, objeto da lide;
- 4) Analisar a documentação já juntada aos autos e a obtida por meio de intimação, para verificar se é suficiente para comprovar o direito creditório pleiteado, de acordo com os requisitos legais;
- 5) Após análise da documentação, a autoridade fiscalizadora deverá elaborar relatório conclusivo sobre os fatos constatados, bem como os seus reflexos sobre o direito creditório pleiteado; e
- 6) Elaborado o relatório, deve-se dar ciência à contribuinte para manifestação sobre o teor da diligência, no prazo de 30 dias, retornando então o processo a este Colegiado para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sidnei de Sousa Pereira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, José Roberto Adelino da Silva e Sidnei de Sousa Pereira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (RV) contra acórdão da DRJ, que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade (MI).

DO DESPACHO DECISÓRIO

Em **6/6/2011**, foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico (DDE) Rastreamento 932648309, cientificado em **20/6/2011**, não homologando a compensação declarada no PER/DCOMP 32184.54463.301007.1.7.02-8006 (PER/DCOMP 8006), com utilização de crédito de saldo negativo (SN) de IRPJ, **ano-calendário 2003**.

Tanto no PER/DCOMP 8006 como na DIPJ foi informado saldo negativo de **R\$ 18.666,00** e demonstrado crédito no valor de **R\$ 1.450.124,19**, sendo confirmado o montante de **R\$ 1.374.374,35**. Na DIPJ, o IRPJ devido é de **R\$ 1.431.458,19**, **não restando saldo negativo disponível**. As parcelas não confirmadas referem-se a retenções de IRRF e estimativas mensais compensadas, assim discriminadas no DDE:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.000.000/5063-62	3426	10.663,08	9.469,34	1.193,74	Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ
01.701.201/0001-89	3426	18.043,77	4.137,15	13.906,62	Retenção na fonte comprovada parcialmente
33.066.408/0442-44	3426	2.937,81	0,00	2.937,81	Retenção na fonte não comprovada
Total		31.644,66	13.606,49	18.038,17	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 13.606,49

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Período de apuração do saldo negativo de período anterior informado no PER/DCOMP	Período de apuração do saldo negativo de período anterior considerado na validação	CNPJ do detentor do saldo negativo	Valor da estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado por compensação	Valor complementar confirmado	Valor total confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
SET/2003	01/01/2003 a 30/06/2003		39.314.968	3.823,86	0,00	0,00	0,00	3.823,86	Crédito informado insuficiente para compensação da estimativa
SET/2003	01/01/2003 a 30/06/2003		39.314.968	54.655,07	0,00	3.375,19	3.375,19	51.279,88	Estimativa quitada parcialmente por PER/DCOMP
SET/2003	AC 2002		28.129.658	2.607,93	0,00	0,00	0,00	2.607,93	Crédito informado insuficiente para compensação da estimativa
Total				61.086,86	0,00	3.375,19	3.375,19	57.711,67	

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

Contra o DDE, a contribuinte apresentou MI, alegando, em síntese:

Preliminar

- ✓ Houve cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de clareza do despacho decisório, devendo a administração manifestar-se claramente para cada PER/DCOMP apresentado;

Mérito

- ✓ A decisão é extremamente confusa e não há qualquer indicação de como os valores deferidos foram utilizados nas compensações, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade do DDE;
- ✓ Apesar de não confirmado o valor de **R\$ 18.038,17**, o fisco emite cobrança do principal no valor de **R\$ 21.243,04**, em divergência ao apresentado no DDE, não se justificando a divergência;
- ✓ A divergência apontada no DDE decorre da falta de informação em DIRF pelas fontes pagadoras, mas as retenções devem ser acatadas quando comprovadas por outros meios legais, como notas fiscais com destaque da retenção e comprovantes de recebimento pela diferença líquida;
- ✓ A contribuinte não tem poderes para exigir a retificação de dados das DIRF de responsabilidade das fontes pagadoras;
- ✓ **“ITEM 01:**
 - a) *Anexo informe de rendimentos recebidos da fonte pagadora Banco do Brasil S/A, CNPJ/MF nº 00.000.000/5063-62, com IRRF no valor de R\$ 10.829,36 (doc. 05)”;*
- ✓ **“ITENS 02 E 03:**
 - b) *Se tratam de IRRF sobre rendimentos financeiros, devidamente comprovados pela apresentação de razão contábil da conta de aplicações financeiras da impugnante (doc. 08).”.*

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Em Sessão de **27/11/2017**, a DRJ julgou a MI improcedente, com os seguintes fundamentos:

- ✓ Não houve cerceamento do direito de defesa, pois na sequência do DDE seguem folhas contendo a análise do crédito pleiteado, onde são individualizadas as parcelas com retenção na fonte confirmadas, não confirmadas ou confirmadas parcialmente, relativamente a cada

Fl. 4 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

PER/DCOMP, de modo que a manifestante tinha à sua disposição todos os elementos necessários para o exercício de sua defesa;

- ✓ *“Inicialmente, cabe esclarecer ao contribuinte que o Despacho Decisório (fl. 93) não confirmou parcelas de crédito no montante de R\$ 75.749,84 (1.450.124,18 – 1.374.374,35) e não apenas de R\$ 18.038,17. Do total de R\$ 75.749,84, R\$ 57.711,67 se referem a parcelas parcialmente confirmadas ou não confirmadas, de estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores, conforme folhas 95/96 e R\$ 18.038,17 referentes às parcelas de retenção na fonte não confirmadas ou confirmadas parcialmente, conforme detalhamento do Despacho Decisório”;*
- ✓ Não havendo a contribuinte se manifestado a respeito das estimativas compensadas não confirmadas, no valor de R\$ 57.711,67, considerar-se-á essa parcela não impugnada, nos termos do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972;
- ✓ Com relação ao valor não confirmado de R\$ 1.193,74, não se refere a retenção de imposto para a manifestante, e sim para a empresa VIX Locadora e Transporte, CNPJ nº 28.129.658/0001-17;
- ✓ Com relação ao valor não confirmado de R\$ 13.906,62 (item 02 da Manifestação de inconformidade) retido pela fonte pagadora de CNPJ nº 01.701.201/0001-89, no código de tributo nº 3426, o razão contábil apresentado pela contribuinte guarda correspondência com o PER/DCOMP, mas o sistema DIRF mostra retenções no valor de R\$ 4.137,15, conforme demonstrado no DDE;
- ✓ Com relação ao valor não confirmado de R\$ 2.937,81 (item 03 da Manifestação de inconformidade) retido pela fonte pagadora de CNPJ nº 33.066.408/0442-44, no código de tributo nº 3426, o razão contábil apresentado pela contribuinte guarda correspondência com o PER/DCOMP, mas o sistema DIRF não registra essa retenção, conforme demonstrado no DDE;

O acórdão da DRJ foi cientificado à contribuinte em **5/12/2017**,

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte apresentou, em **2/1/2018**, Recurso Voluntário, por meio do qual traz, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito:

- ✓ *“Aponta o acórdão recorrido que o crédito não pode ser integralmente reconhecido pelo fato de o imposto ter sido retido em face de sociedade empresária diversa da Recorrente (VIX LOCADORA E TRANSPORTE, CNPJ nº 28.129.658/0001-17).”;*
- ✓ *“Todavia, desconsiderou o acórdão recorrido que a sociedade empresária apontada foi incorporada pela ora Recorrente em período anterior ao do*

reconhecimento das retenções. [...] apresenta-se neste momento a documentação societária que suportara a incorporação em tela (doc. 1).”;

- ✓ *“Conclui-se, portanto, que a responsabilidade tributária no presente caso é da ora Recorrente, sucessora incorporadora da VIX LOCADORA E TRANSPORTE, CNPJ nº 28.129.658/0001-17, nos termos do artigo 132 do CTN, sendo, portanto, a Recorrente parte legítima para (i) assumir a responsabilidade pelo cumprimento dos contratos firmados pelas sociedades incorporadas; (ii) aproveitar as retenções indicadas nos informes e, inclusive, no sistema DIRF da RFB; e (iii) por fim, compor seu saldo negativo do IRPJ com tais retenções”;*
- ✓ *“Assim, além da documentação juntada em sede de manifestação de inconformidade, a Receita Federal do Brasil deverá considerar em sua análise os valores existentes no sistema DIRF da sociedade incorporada”;*
- ✓ *“Nessa esteira, superado o fato de a sociedade empresária constante no acórdão recorrido ter sido incorporada pela Recorrente, assumindo seus direitos, deveres e obrigações, conclui que, para a efetiva análise do direito creditório, deve a RFB (a) analisar os informes de rendimentos apresentados; e (b) efetivar nova consulta aos ao sistema DIRF da sociedade incorporada, inclusive, de suas filiais.”;*
- ✓ *[...] os pagamentos em razão dos serviços prestados à algumas pessoas jurídicas estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte por parte do ente contratante, os quais representam verdadeiras antecipações da contribuição devida e, bem por isso, devem ser abatidas do valor apurado pela empresa a título da referida exação quando da realização do ajuste anual;*
- ✓ *A recorrente demonstrou cabalmente que sofreu retenção no ano-calendário de 2.003, suficiente para composição dos créditos pleiteados no PER/DCOMP;*
- ✓ *Não se pode onerar o contribuinte pelo simples fato de, por exemplo, existir divergência entre o sistema DIRF e os informe de rendimentos em poder do contribuinte, sob pena de verdadeira arbitrariedade;*
- ✓ *“Caso esse E. CARF entenda não serem suficientes as provas ora apresentadas, o que se admite apenas em face do princípio da eventualidade, requer a realização de diligências visando à constatação da realidade fática ora afirmada”.*

É o relatório, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira, Relator.

Fl. 6 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como relatado, a contribuinte sustenta sua defesa nas seguintes alegações/pedidos: (i) faz jus ao imposto retido em face de sociedade incorporada ; (ii) houve demonstração cabal de que sofreu as retenções de imposto pleiteadas; (iii) deve ser realizada diligência para a constatação de suas afirmações.

Da Retenção de IR em Face de Pessoa Jurídica Incorporada – Cisão Parcial

A recorrente questiona a não confirmação de retenção de imposto em face de sociedade incorporada, no valor de **R\$ 1.193,74**, entendendo que faz jus ao referido direito creditório nos termos do art. 132 do CTN.

A contribuinte pretende provar suas alegações por meio do Pacto de Cisão Parcial de fls. 156 a 164, arquivado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG) sob o nº 2997852, em **1/10/2003**.

Conforme instrumento de Cisão Parcial apresentado, VIX LOCADORA E TRANSPORTES LTDA. (VIX TRANS), CNPJ nº 28.129.658/0001-17, com Capital Social de **R\$ 18.057.170,00**, verte parte de seu patrimônio para a recorrente, então denominada SAN ZENON PARTICIPAÇÕES LTDA., que tem seu Capital Social aumentado com a parcela advinda do Capital Social da cindida, montante este composto de **R\$ 12.085.912,00**. A VIX TRANS permanece com sua sede social e objeto social inalterados.

Com relação à parcela do patrimônio vertido para a recorrente, e ao Capital Social remanescente na cindida, assim dispõem a Cláusulas Terceira e Quarta do Pacto de Cisão Parcial:

CLÁUSULA TERCEIRA

ATIVO E PASSIVO VERTIDOS À SOCIEDADE RECEPTORA

São vertidos à sociedade receptora o ativo e o passivo avaliados no Laudo de Avaliação aprovado pelos sócios, especialmente:

I - **os contratos firmados com terceiros, ora titularizados pela sociedade cindida, as obrigações a pagar, exceto as de natureza tributária, e os créditos a receber;**

II - **A universalidade dos imóveis e veículos da sociedade, devendo o presente pacto ser averbado nos competentes registros;**

III - **Todo o documentado fiscal pendente de utilização,** inclusive equipamentos emissores de documentos fiscais, da sociedade cindida, para a sociedade receptora, que deles fará uso;

IV - **Os estabelecimentos filiais,** com suas respectivas matrículas junto ao Estado e ao Município.

CLÁUSULA QUARTA

DA EXTINÇÃO DE COTAS NA SOCIEDADE CINDIDA

Em função da cisão parcial, são extintos no capital social da sociedade cindida R\$18.056.170,00 (dezoito milhões, cinquenta e seis mil, cento e setenta reais) correspondentes a 18.056.170 (dezoito milhões, cinquenta e seis mil, cento e setenta) quotas, com valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real).

Fl. 7 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

Em decorrência desta extinção, os sócios ÁGUIA BRANCA PARTICIPAÇÕES LTDA., WANDER CHIEPPE, KÁUMER CHIEPPE, EIA/MAR ROSSATI, LUCIANO RODRIGUES WERNER, PAULO ROBERTO AVANCINI, TARCÍSIO MACHADO DA FONSECA e MÁRIO AMARO DA SILVEIRA, receberão, na sociedade receptora, quotas sociais na proporção de seu capital extinto.

Os sócios Terezinha da Silva Ábdatl e Elisa Alcino Abdalla da Silva remanescerão na cindida, sofrendo um deságio de R\$5.970.258,00 (cinco milhões,, novecentos e setenta mil, duzentos e cinquenta e oito reais), que será levado à conta de Reservas de Capital da sociedade receptora.

A cisão parcial é uma forma de reorganização societária, com requisitos e efeitos previstos na Lei nº 6.404, de 1976:

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

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

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

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

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

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

Conforme § 1º acima, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da cindida a sucede em direitos e obrigações relacionadas no ato da cisão, o que a torna sucessora legítima de tais direitos. Este entendimento é refletido em diversas decisões deste CARF, como, por exemplo, nos acórdãos a seguir transcritos:

Acórdão nº 1801-001.238:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2001 CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS FISCAIS. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO.

Fl. 8 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

Os créditos fiscais, nos casos de cisão parcial seguida de incorporação, absorvidos pela empresa incorporadora podem ser por ela aproveitados para compensação, descabendo cogitar de cessão de créditos ou de compensação com créditos de terceiros.

Acórdão nº 1301-00725:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2000, 2001
CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS FISCAIS.
APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO.

Os créditos fiscais, nos casos de cisão parcial seguida de incorporação, absorvidos pela empresa incorporadora podem ser por ela aproveitados para compensação, descabendo cogitar de cessão de créditos ou de compensação com créditos de terceiros. A verificação quanto à liquidez e certeza dos créditos trazidos à compensação deve ser procedida pela Autoridade Administrativa competente.

O posicionamento da Coordenação Geral de Tributação - Cosit da Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta Cosit nº 3/2011, vai no mesmo sentido:

10. Em face da proposta de solução da consulta interna, mister se faz examinar as disposições do art. 229, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, verbis:

[...] 11. Verifica-se que nos termos da legislação societária transcrita, a sucessão da parte da empresa cindida pode ocorrer em face de obrigações e de direitos, estes podendo representar créditos tributários. Neste caso, o ato da cisão é o documento competente que formaliza a versão do elemento patrimonial do ativo da cindida para o ativo da sucessora.

12. Conforme bem descreve a lei societária, a sucessão não ocorre somente nos casos de incorporação, cisão total ou fusão, em que a sucedida é extinta, mas também nos casos de cisão parcial, em que a sucedida continua existindo juridicamente embora parte de seu patrimônio, direitos e obrigações são transferidos a outra empresa no papel de sucessora.

13. Em situação de cisão parcial, havendo a transferência de direito creditório à sucessora, relacionado no ato de cisão parcial não há que se falar mais em crédito de terceiro, mas crédito próprio da sucessora. Assim sendo, a sucessora pode proceder a compensação do crédito próprio, obtido por sucessão, em operação de cisão parcial.

14. Cumpre esclarecer que a vedação contida na legislação tributária à extinção de crédito tributário, mediante compensação com crédito de terceiros, não corresponde às situações de sucessão de elementos patrimoniais, prevista na legislação comercial, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão, como forma válida de transferência de titularidade dos créditos decorrentes de débitos tributários. A lei tributária não admite a compensação de crédito de terceiros, obtidos por modalidade de transferência de titularidade, totalmente distinta da sucessão, tal como a cessão de créditos.

15. Ressalte-se ainda que conferir o mesmo tratamento à cisão parcial e à cessão de crédito é ignorar completamente as relevantes diferenças entre tais operações: a cisão parcial é uma operação societária a se realizar necessariamente entre pessoas jurídicas, constituídas na forma de sociedades, e implica versão de acervo patrimonial a ensejar o aumento de capital em outra sociedade, em favor dos sócios ou acionistas cuja participação societária foi reduzida na sociedade cindida; a cessão de crédito é uma operação entre pessoas, físicas ou jurídicas, e envolve a total transferência de titularidade de direito de crédito determinado.

16. Assinale-se nos termos do art. 223, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, na incorporação, fusão e cisão, as transferências dos elementos patrimoniais se fazem entre as sociedades incorporadas, fusionadas e cindidas e as que receberem os seus acervos líquidos. Tal

Fl. 9 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

operação não pode ser realizada sem que os sócios ou acionistas das incorporadas, fusionadas ou cindidas recebam as ações que lhe couberem nas sociedades que receberem os patrimônios vertidos.

17. Logo, se o acervo patrimonial foi transferido para uma outra sociedade, sem que nesta os sócios ou acionistas da cindida passem a participar de seu capital social, resta patente que não houve cisão, mas apenas alienação do patrimônio vertido.

18. De fato, como ressalva a consultante, quando puder ser descaracterizada a operação de cisão parcial, por não implicar transferência de acervo patrimonial, mas apenas de elementos patrimoniais específicos, ou não existir o propósito negocial para a reorganização societária, configurada estará a simulação, devendo ser negados os efeitos inerentes às operações de cisão parcial, principalmente o que diz respeito à sucessão de titularidade de créditos fiscais, para fins de compensação tributária.

19. Por fim, não é demais ponderar que indeferir o direito creditório da sucessora, por cisão parcial, sob o argumento de não se admitir a compensação de crédito de terceiros, gera outros problemas no mundo jurídico, uma vez que tal entendimento induz à completa ineficácia do ato de cisão parcial no que diz respeito aos créditos decorrentes de indébito tributário, pois, ainda que regularmente formalizada a operação de cisão parcial, e discriminados os créditos fiscais vertidos, a sucessora não poderá requerer a sua restituição ou utilizá-lo em compensações.

[...] 22. Por conseguinte, verifica-se que não há objeção na lei tributária para que a sucessora obtenha a restituição de indébito de crédito tributário que lhe fora transferido em processo de cisão parcial ou a compensação com débitos para com a Fazenda Nacional. Cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil em procedimento internos averiguar se houve a sucessão empresarial com a transferência de créditos tributários sujeitos à repetição ou compensação.

CONCLUSÃO

23. Diante do exposto, proponho a solução da presente consulta interna no sentido de que a cisão parcial é uma hipótese legal de sucessão dos direitos previstos nos atos de formalização societária, entre os quais se incluem os créditos decorrentes de indébitos tributários, que passam a ter natureza de créditos próprios da sucessora e de tal modo válidos para a solicitação de restituição e compensação com débitos desta para com a Fazenda Nacional.

Por seu turno, a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 2014, destaca que o propósito negocial deve ser perquirido para que seja possível a admissão da utilização dos indébitos tributários vertidos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A operação societária da cisão parcial sem fim econômico deve ser desconsiderada quando tenha por objetivo o reconhecimento de crédito fiscal de qualquer espécie para fins de desconto, restituição, ressarcimento ou compensação, motivo pelo qual será considerado como de terceiro se utilizado pela cindenda ou por quem incorporá-la posteriormente.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art.

170; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 5º, § 1º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 18; Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, art. 17; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 73 e 74; IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

[...]

[...] OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS DESCRITAS NA CONSULTA. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

10. Retome-se a operação societária proposta, que, no seu principal, é: a consultante constitui sociedade de propósito específico (SPE); possui parceira comercial com créditos fiscais acumulados; esta parceira comercial, a quem vende um bem por intermédio de dívida com o mesmo valor dos referidos créditos, cinde tal débito e crédito fiscal de valores idênticos (contabilmente, ela continua com o mesmo patrimônio líquido) à SPE; a SPE é incorporada à consultante.

10.1. Utilizando-se os conceitos de Marco Aurélio Greco, trata-se de uma operação estruturada em sequência, o que a torna uma operação preocupante que, por si só, exige cautela. Explica o referido autor acerca de tal tipo de operação:

“Sob esta denominação estão as *step transactions*, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede. (...)”

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas. (...)”

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo que medeia entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente.”

10.2. Ainda segundo o mesmo autor, a operação em tela pode também ser considerada preocupante pelo fato de envolver uso de sociedades intermediárias, mais especificamente, empresas-veículos (*conduit companies*), como é o caso da SPE, “em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto”

10.3. Seguindo a lógica do autor, tais situações merecem cautela, mas é na análise do caso concreto (aqui, o caso proposto pela consultante) que se pode verificar se há ou não um planejamento tributário com abuso de direito.

11. Na situação apresentada, entende-se existente o abuso de formas pela existência de uma operação societária sem fim econômico, cujo objetivo último é a transferência de créditos fiscais, o que é vedado em lei (operação inicialmente lícita que tem por fim uma conduta ilícita). A operação está estruturada em sequência, podendo seu início e fim ser realizados praticamente simultaneamente.

12. Já há muito vê-se tais operações societárias estruturadas em sequência num curto espaço de tempo como um meio para obtenção de benefício tributário ilícito (no presente caso, compra e venda de créditos fiscais). A primeira decisão acerca desse tipo de planejamento tributário, considerando-o abusivo, foi no longínquo ano de 1935. Foi decisão da Suprema Corte norte-americana, no caso *Gregory v. Helvering*, que pela primeira vez tratou do abuso de direito, como explicado por Arnaldo Godoy: “A decisão da Suprema Corte norte-americana no caso *Gregory v. Helvering* é marco divisório na concepção jurisprudencial de restrição ao planejamento tributário. Nada obstante reconhecer o direito do contribuinte de planejar seus negócios, de modo a recolher menos tributos, a referida decisão impõe limites para o referido planejamento.”

Fl. 11 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Seção/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

12.1. O citado autor fez tradução livre de trechos importantes da decisão que faz entender o caso, bem como o fundamento para a desconstituição do negócio para fins tributários, que serão a seguir transcritos:

[...] 12.2. A teoria do abuso do direito, então, consolidou-se.

Uma operação societária estruturada deve ser vista em seu conjunto, a fim de analisar o seu fim último.

13. O direito brasileiro não ficou alheio a tal construção. Atualmente, a despeito de intensos debates que o tema provoca, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem constantemente decidido pela necessidade de analisar a substância econômica da operação que enseja impacto tributário, mantendo autuações fiscais que desconsideram a operação para fins tributários. Cita-se decisão paradigmática nesse sentido:

[...] 13.4. Acolher a operação sob consulta como plausível sob a ótica tributária seria tornar letra morta a vedação legal para a utilização de créditos de terceiros. Tal operação, assim, não tem o condão de ensejar reconhecimento de quaisquer créditos transferidos à sociedade fruto da cisão, o que inclui aquela que a incorpore. Caso assim proceda, tais créditos devem ser reconhecidos como de terceiro, sujeitos às cominações legais para tanto, como a multa de ofício qualificada.

CONCLUSÃO

14. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

A operação societária da cisão parcial sem fim econômico deve ser desconsiderada quando tenha por objetivo o reconhecimento de crédito fiscal de qualquer espécie para fins de desconto, restituição, ressarcimento ou compensação, motivo pelo qual será considerado como de terceiro se utilizado pela cindenda ou por quem incorporá-la posteriormente.

Observadas as restrições acima, na sucessão por cisão, os créditos provenientes de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e CSLL somente podem ser aproveitados na proporção do patrimônio líquido cindido.

Na sucessão por cisão, os créditos fiscais apurados pelo sujeito passivo provenientes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em operações de exportação, ou em vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, somente se tornam próprios da cindida se acompanhadas de transferência de unidade produtiva ou outro estabelecimento vinculado ao surgimento desse crédito. (...)

Ainda sobre os efeitos tributários da cisão parcial, a Solução de Consulta COSIT nº 321, de 2017, orienta:

33. Por conseguinte, verifica-se que não há objeção na lei tributária para que a sucessora obtenha a restituição de indébito de crédito tributário que lhe fora transferido em processo de cisão parcial ou a compensação desse crédito obtido por sucessão com débitos próprios para com a Fazenda Nacional. Caso apresentado tal pleito, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em conformidade com os atos legais e normativos de regência, averiguar se houve a efetiva sucessão empresarial com a transferência de créditos tributários sujeitos à repetição ou compensação. [...]

36. Com base no exposto, conclui-se que:[...]

b) a operação societária de cisão parcial sem fim econômico deve ser desconsiderada quando tenha por objetivo o reconhecimento de crédito fiscal de qualquer espécie para fins de desconto, restituição, ressarcimento ou compensação, motivo pelo qual será

Fl. 12 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

considerado como de terceiro se utilizado pela cindenda ou por quem incorporá-la posteriormente;

c) a cisão parcial, desde que possua fim econômico, é uma hipótese legal de sucessão dos direitos previstos nos atos de formalização societária, entre os quais os créditos decorrentes de indêbitos tributários, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, que passam a ter natureza de créditos próprios da sucessora, se assim determinarem os atos de cisão sendo, desse modo, válidos para a solicitação de restituição e compensação com débitos desta para com a Fazenda Nacional.

Como se observa, antes de se denegar, de plano, o direito compensatório da pessoa jurídica sucessora, com crédito da sucedida, em operação de cisão parcial, há que se aprofundar a análise e, não havendo abuso de forma na operação (que dê margem a planejamento tributário), deve ser considerada legítima e cisão parcial, com suas repercussões no âmbito da sucessão de obrigações e direitos.

Diante disso, cumpre afastar o óbice específico de inexistência de direito à compensação de tributo de sucedida por conta tão-somente da existência de operação de cisão parcial, para que a análise do procedimento de compensação seja aprofundada, inclusive no tocante à substância econômica da cisão, nos moldes das normas transcritas neste voto.

Ora, com base nas regras em vigor, a incorporada deveria ter elaborado um balanço/balancete de incorporação e apurado eventual imposto devido/saldo negativo, nesta data. Ou seja, as estimativas de janeiro a setembro de 2003 deveriam ter sido deduzidas do eventual imposto devido, na data do levantamento do balanço/balancete, e, se fosse o caso, compor o saldo negativo apurado, que poderia ser utilizado pela sucessora, com base no art. 229 da Lei 6.404/76:

No caso, a sucessão dar-se-ia caso a cindida apurasse saldo negativo (no tocante ao patrimônio vertido), na data da cisão parcial, ou utilizando o balanço de até 30 dias antes da data do evento, consoante o art. 235 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (em vigor à época):

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º):

§ 3º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do Evento.

[...]

§ 7º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º).

Fica muito evidente que a sucedida deveria ter apurado o valor do imposto devido na data da cisão parcial (ou até 30 dias antes) quando, evidentemente, a estimativa dos meses de janeiro a setembro deveriam ter sido utilizadas para a apuração do imposto devido, ou eventual saldo negativo, este sim, se for o caso, passível de utilização pela incorporadora.

Assim, proponho a conversão do julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que realização dos seguintes procedimentos:

Fl. 13 da Resolução n.º 1001-000.657 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10783.906232/2011-28

- 1) Intimar a contribuinte a apresentar os livros contábeis, a documentação fiscal ou qualquer outra documentação, necessários à comprovação da retenção do imposto em face da pessoa jurídica incorporada, bem como o cômputo das correspondentes receitas/rendimentos na apuração do resultado fiscal;
- 2) Na hipótese de a retenção de imposto em face da cindida (quanto ao patrimônio vertido) ter ocorrido após a data da operação de cisão, intimar a contribuinte a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a liquidez e certeza do crédito, bem como o oferecimento à tributação das correspondentes receitas/rendimentos;
- 3) Intimar a contribuinte para apresentar a DIPJ da sucedida, referente ao período compreendido entre o dia 1º de janeiro de 2003 até a data da cisão parcial, e verifique a existência (ou não) de saldo negativo suficiente para absorver os débitos compensados na DCOMP, objeto da lide;
- 4) Analisar a documentação já juntada aos autos e a obtida por meio de intimação, para verificar se é suficiente para comprovar o direito creditório pleiteado, de acordo com os requisitos legais;
- 5) Após análise da documentação, a autoridade fiscalizadora deverá elaborar relatório conclusivo sobre os fatos constatados, bem como os seus reflexos sobre o direito creditório pleiteado; e
- 6) Elaborado o relatório, deve-se dar ciência à contribuinte para manifestação sobre o teor da diligência, no prazo de 30 dias, retornando então o processo a este Colegiado para julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sidnei de Sousa Pereira