



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.720084/2007-67
Recurso nº 262.244 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.333 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2009
Matéria PIS
Recorrente EATON LTDA
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1989 a 30/09/1995

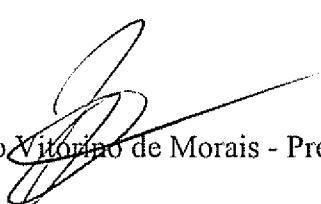
RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL.
COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. INDÉBITO NÃO RELACIONADO NO
LAUDO DE AVALIAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

De acordo com o art. 229, da Lei nº 6.404, de 1976, na cisão parcial, a empresa que absorveu a parcela do patrimônio da empresa cindida sucede esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão. Entretanto, o fato de o indébito não ter sido relacionado no laudo de avaliação, não suprime o direito da empresa sucessora, sobretudo quando por tratar-se de créditos anteriores à cisão, mas que somente veio a se tornar definitivo posteriormente. Mesmo porque, na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei nº 6.404/76, 124 e 132 do CTN.

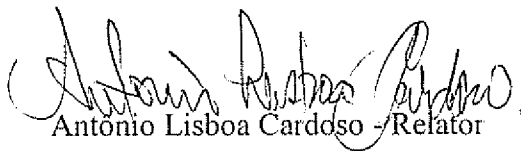
Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


José Adão Vitorino de Moraes - Presidente




Antonio Lisboa Cardoso - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mauricio Taveira e Silva, Gustavo Kelly Alencar, Mônica Dela Rios (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

De acordo com os autos, a contribuinte EATON LTDA (Sucessora de Equipamentos Clark Ltda), com inscrição no CNPJ nº 45.985.355/0001-15, nos autos do processo nº 10830.720084/2007-67 (Volumes I e II, em apenso), obteve o direito à restituição/compensação do indébito de PIS/Pasep, recolhido sob a égide dos inconstitucionais Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, nos termos do acórdão nº 202-14.713 (fls. 220/231 do volume apenso).

No presente processo (10830.720084/2007-67) a contribuinte EATON LTDA, CNPJ nº 54.625.819/0001-73, transmitiu por meio eletrônico em 28/11/2003 e 18/12/2003 (fls. 2/5), o montante do indébito de PIS, relativo ao período de 02/89 a 09/95, objeto do processo nº 10830.003882/99-31.

Ocorre, porém, que, na data das entregas das declarações de compensação (28/11/2003 e 18/12/2003), se encontravam ativas duas pessoas jurídicas distintas, ou seja a EATON TRUCK COMPONENTES (45.985.355/0001-15) e a EATON LTDA (54.625.819/0001-73), sendo a primeira detentora dos créditos pleiteados no processo nº 10830.003882/99-31 e a segunda, sujeito passivo de obrigações tributárias, no caso, de débitos de IRPJ e CSLL, que deseja ver compensados.

A DRJ de Campinas não homologou as aludidas compensações, por entender tratar-se de créditos de terceiros, conforme infere-se da ementa do acórdão (fl. 163), nos seguintes termos:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1989 a 30/09/1995

COMPENSAÇÃO: CRÉDITOS DE TERCEIROS

A legislação tributária não permite a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros.

Compensação não Homologada."

A interessada informa à fl. 11, que a EATON LTDA, CNPJ nº 54.625.819/0001-73, incorporou a EATON INDÚSTRIAS LTDA, CNPJ nº 45.985.355/0001-15, em 2004.

Argumenta ainda, tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso, que de acordo com os arts. 1.113 a 1.115 do Código Civil, a transformação das sociedades depende do consentimento dos sócios, independe de dissolução ou liquidação da sociedade e não prejudica os credores.


2

Reitera ainda que o instituto da cisão encontra-se definida no art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, que se aplica supletivamente às sociedades limitadas, nos termos do art. 1053 do Código civil e do disposto na Cláusula 12 do contrato Social da empresa. O art. 229, da Lei nº 6.404, de 1976, *“é claro no sentido de que nos casos de cisão parcial, a empresa que absorveu a parcela do patrimônio da empresa cindida sucede esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão”*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais formalidades legais, por dele tomo conhecimento.

Em síntese, discute-se no presente processo (10830.720084/2007-67) o fato de a contribuinte EATON LTDA, CNPJ nº 54.625.819/0001-73, ter transmitido por meio eletrônico em 28/11/2003 e 18/12/2003 (fls. 2/5), o montante do indébito de PIS, relativo ao período de 02/89 a 09/95, objeto do processo nº 10830.003882/99-31, sendo que, na data das entrega das declarações de compensação (28/11/2003 e 18/12/2003), se encontravam ativas duas pessoas jurídicas distintas, ou seja a EATON TRUCK COMPONENTES (45.985.355/0001-15) e a EATON LTDA (54.625.819/0001-73), sendo a primeira detentora dos créditos pleiteados no processo nº 10830.003882/99-31 e a segunda, sujeito passivo de obrigações tributárias, no caso, de débitos de IRPJ e CSLL, que deseja ver compensados.

Em princípio, de acordo com o disposto no artigo 170, *caput*, do Código Tributário Nacional, tem-se que:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública ”

Destarte, consoante o estabelecido no dispositivo supra transcrito, verifica-se que a lei complementar remeteu à legislação ordinária a regulamentação das hipóteses e condições que devem ser atendidas para que seja realizada a compensação.

Logo, o artigo 170 do CTN deve ser entendido como uma norma que permitiu a compensação de uma maneira genérica, sendo que, para a sua eficácia mister se faz a existência de uma lei ordinária, especificando as hipóteses de compensação e permitindo que a autoridade administrativa o faça de forma vinculada.

No caso dos autos, por se tratar de uma hipótese de compensação de natureza tributária, é regido pelas disposições constantes do CTN, em seu artigo 170, e não do Código Civil, haja vista ser o Direito Tributário um ramo autônomo que possui institutos e princípios próprios.



3

Passando então à análise da legislação tributária que disciplina a compensação, qual seja, artigo 66, da Lei nº 8.383/91, com a redação dada pela Lei nº 9.069/95, o art. 39 da Lei nº 9.250/95 e os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

LEI nº 9 069/95

"Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8 383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

....."

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo"

LEI Nº 9.250/95

"Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9 069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(.)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada"

LEI Nº 9 430/96

"Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2 287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em

procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição”.

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002)”.

De fato, pelo teor da legislação acima citada, há tão-somente a previsão das hipóteses de compensação nos casos em que o sujeito passivo tenha um crédito contra a Fazenda Pública, e que utilize para compensação de débitos próprios, não sendo permitida a compensação com débitos de terceiros.

Entretanto, no presente caso, entendo que não houve a compensação com débitos de terceiros, tendo em vista que “*A legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado,...*” (art. 110 do CTN), não há como afastar a aplicação do instituto da cisão que se encontra definido no art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, que se aplica supletivamente às sociedades limitadas, nos termos do art. 1053 do Código civil e do disposto na Cláusula 12 do contrato Social da empresa, em perfeita harmonia com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE

PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA.

CTN, ARTS 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052.

VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...) 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4 Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos



sócios e dirigentes das pessoas jurídicas O art 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar:

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido

8 Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário " (Recurso Especial nº 717.717/SP, da relatoria do e Ministro José Delgado, julgado em 28/09/2005)

(grifos acrescidos)

Desta forma, não há como refutar o argumento constante do recurso voluntário de que o art. 229, da Lei nº 6.404, de 1976, pois, *"é claro no sentido de que nos casos de cisão parcial, a empresa que absorveu a parcela do patrimônio da empresa cindida sucede esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão"*.

Em relação ao Fisco, é indiferente o fato de não constar do Laudo de Avaliação de fls. 52/63, o direito ao crédito referente à diferença entre o PIS recolhido com base nos Decretos-Leis nº 2.445, de 1988 e nº 2.449, de 1988, e o devido segundo a Lei Complementar nº 7, de 1970, pois, o que existia, à época, era mera expectativa de direito, que só veio se consolidar após a efetivação da cisão, e o pacto de transferência da responsabilidade tem **efeito apenas quanto aos credores**, que à época, poderiam se insurgir quanto à cisão e em relação aos fatos ainda não definitivamente, podem exigir da empresa cindida o adimplemento da obrigação, independentemente do pacto de transferência.

Esse entendimento está de acordo com a jurisprudência consagrada no âmbito do STJ, vez que a solidariedade é regra, e se estende, ainda que os créditos sejam anteriores, mas que venham a ser constituídos posteriormente, como é o caso em questão.

De fato, o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de examinar questão semelhante à discutida nos presentes autos, valendo transcrever os termos do julgado, *verbis* :

"O Tribunal local reconheceu a legitimidade passiva da recorrente para figurar no pólo passivo, como responsável solidária, de ações judiciais em que se pleiteiam a restituição de valores pagos a maior em decorrência de declaração de ilegalidade das portarias do DNAEE.

(...)

A solução da controvérsia passa pela conjugação do art. 229, § 1º com o art. 233, parágrafo único da Lei nº 6.404/76. A norma debatida (§ 1º do art. 229 da Lei nº 6.404/76) assim preconiza:

"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".

Por sua vez, o art. 233, estabelece:

"Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

A cisão, como instrumento de reestruturação societária, tem gerado incertezas relativas à responsabilidade das pessoas jurídicas envolvidas. Não há, por assim dizer, uniformidade de



entendimento quanto às garantias que devem ser asseguradas aos credores da sociedade cindida.

Da leitura dos dispositivos, percebe-se que a cisão pode ser total ou parcial. Haverá cisão total quando houver completa transferência de patrimônio, hipótese em que a sociedade cindida se extinguirá. Já a cisão parcial implica transferência de parcela do ativo e do passivo para outra sociedade, remanescendo a pessoa jurídica originária com uma parte do patrimônio em seu poder, com redução do capital social na proporção do patrimônio líquido transmitido.

Os ativos patrimoniais anteriormente pertencentes à sociedade cindida tanto podem resultar em novas sociedades como integrar-se em sociedades já existentes. A primeira hipótese consiste na cisão pura, enquanto a segunda é usualmente denominada de cisão impura ou cisão com incorporação. Na hipótese dos autos, tem-se cisão parcial pura. O patrimônio social constitui, via de regra, a garantia dos credores da pessoa jurídica. Com a cisão ocorre transferência da totalidade ou de uma parcela do patrimônio da sociedade cindida para outras sociedades, fato que reduz a garantia dos credores da sociedade original.

Neste caso, não há qualquer redução de garantia.

Na hipótese de cisão parcial, estabelece o artigo 229 a existência de sucessão apenas quanto aos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão. Como regra geral, o artigo 233 prevê que a sociedade cindida que subsistir e as sociedades que receberem parte de seu patrimônio serão solidariamente responsáveis pela satisfação das obrigações anteriores à cisão.

Por outro lado, ainda em caso de cisão parcial, o artigo 233, parágrafo único, prevê que o protocolo pode estipular a inexistência de solidariedade, respondendo cada sociedade apenas pelas obrigações transferidas na cisão. Em contrapartida, é conferido ao credor o direito de opor-se a essa estipulação, pugnando para que se restabeleça a responsabilidade solidária.

Assim, no caso de o protocolo estipular a inexistência de solidariedade entre a sociedade cindida e as sociedades que vierem a absorver parcela do patrimônio cindido, os credores anteriores à cisão podem se opor à estipulação de ausência de solidariedade com relação a seus créditos, mediante o envio de notificação à sociedade no prazo de 90 dias a contar da publicação dos atos da cisão.

Manifestada a oposição por parte de um ou mais credores, este ato, por si só, não impede a cisão. A doutrina majoritária entende que a oposição do credor importa no restabelecimento da solidariedade, tão-somente, quanto ao crédito do opositor, não tendo o condão de anular o ato de cisão como um todo, suspender sua eficácia ou de impedir sua consecução.

Assim, uma vez afastada a solidariedade no ato de cisão parcial, mediante estipulação expressa, a oposição de credores no prazo

previsto restabelece, exclusivamente quanto a estes créditos, a solidariedade que se tentou remover.

O art. 233 da Lei n.º 6.404/76 não confere ao credor o direito de opor-se ao negócio de cisão. O único direito do credor é opor-se à estipulação de ausência de solidariedade. O efeito de eventual oposição é, exclusivamente, a não incidência de tal estipulação quanto àquele crédito específico.

A regra da solidariedade também se estende aos casos em que o crédito, anterior à cisão, somente venha a ser constituído posteriormente.

Neste caso, não se pode aplicar a estipulação prevista no ato de cisão a quem ainda não detinha a qualidade de credor, já que não definitivamente constituído o crédito.

Assim, quem ainda não tinha reconhecido um crédito contra a sociedade cindida em relação a ato (ou negócio) anterior à cisão e, por esse motivo, não podia opor-se àquele estipulação, constituído posteriormente o crédito, pode exigir da empresa cindida o seu adimplemento, independentemente do pacto de transferência da responsabilidade que só vale quanto aos credores que, à época, poderiam se insurgir e não o fizeram

Somente esta conclusão permite tratamento igualitário entre os credores da sociedade cindida.

Não há, portanto, qualquer reparo no acórdão recorrido"

(REsp nº 478824/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 19.09.2005, p. 250).

Há que se ressaltar ainda, a jurisprudência do Conselhos de Contribuintes, em afirmar a responsabilidade solidária mesmo nos casos de multa, a despeito do disposto no art. 132, do CTN, quando tratar-se de empresas incorporada e incorporadora pertencerem ao mesmo grupo econômico, como demonstram as seguintes ementas:

"INCORPORAÇÃO E MULTA – Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico" (Acórdão nº 108-06.408, de 20/02/2001).

" ... MULTA RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada " (Acórdão nº 203-09 645, de 16/06/2004)

No mesmo sentido o acórdão nº 202-16.434, de relatoria do ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar (processo nº 10580.002517/98-45), cuja ementa é a seguir parcialmente transcrita, in verbis:

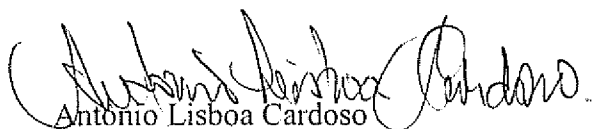


*"CISÃO PARCIAL RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
SOLIDARIEDADE*

Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei nº 6.404/76, 124 e 132 do CTN."

Desta forma, não há que se falar em crédito de terceiros, sobretudo por estar presente a responsabilidade solidária entre as empresas envolvidas na cisão parcial.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.


Antonio Lisboa Cardoso