



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.720126/2012-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.396 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente VS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO UTILIZADO CEDIDO ANTES DA TRANSMISSÃO DO PER.

O direito creditório pleiteado, na data de transmissão do PER, já não mais pertencia à requerente, mas sim à empresa sucessora.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO INEXISTÊNCIA.

A fiscalização se manifestou, via Despacho Decisório plenamente válido e afasta qualquer possibilidade de inércia da administração quanto à análise da compensação no interregno de 5(cinco) anos de que trata o texto legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.395, de 28 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 12585.720129/2012-35, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.396 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.720126/2012-00

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito R\$ 93.267,36, relativo ao PIS não-cumulativa-mercado interno referente ao primeiro trimestre de 2005.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (a) somente será considerada tacitamente homologada a declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com ciência ao contribuinte no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo da entrega da declaração, independentemente da procedência e do montante do crédito.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando:

Da descon sideração da operação de cisão parcial e da legitimidade para a entrega dos pedidos de ressarcimento;

Da homologação tácita das compensações realizadas pela recorrente.

- DO PEDIDO

Face ao exposto, requer a Recorrente que seja julgado procedente o presente recurso, determinando, por conseguinte, a homologação das compensações tributárias realizadas, pelas razões acima expostas, em especial em decorrência da homologação tácita das mesmas.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

- Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 16 de junho de 2020, às e-folhas 172.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 17 de julho de 2020, e-folhas 171.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Da desconsideração da operação de cisão parcial e da legitimidade para a entrega dos pedidos de ressarcimento;
- Da homologação tácita das compensações realizadas pela recorrente.

Passa-se à análise.

PRELIMINAR

- Da homologação tácita das compensações realizadas pela recorrente.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, a partir das folhas 07 daquele documento:

O contribuinte alega ainda que as declarações de compensação foram entregues há mais de 5(cinco) anos, ou seja, em 31/10/2008, e os créditos tributários nela compensados estariam extintos, pois foi cientificado do despacho decisório em 20/08/2014.

Como mencionado anteriormente, a presente manifestação de inconformidade contesta a não homologação das declarações de compensação n.ºs 20923.27329.311008.1.7.10-0854 e 10161.82689.311008.1.7.10-4455, vinculadas ao pedido de ressarcimento n.º 39912.88167.240406.1.1.10-9465.

De pronto, é mister esclarecer que a Contribuinte comete um equívoco quanto à data em que foi notificada do Despacho Decisório. A ciência se deu em 05/06/2012, e não em 20/08/2014, como quer fazer crer a Manifestante. O assunto será detalhado nos tópicos seguintes.

Cientificada em 05/06/2012 - Termo de Ciência por decurso de prazo - fl. 14 do despacho decisório que não homologou as declarações acima citadas, o contribuinte impetrou mandado de segurança mediante a 13ª Vara Federal de São Paulo (001353786.2014.4.03.6100), pleiteando a anulação da intimação quanto ao resultado do julgamento do presente processo, sendo concedida a segurança (mantida pelo TRF 3a RF com baixa definitiva em 19/03/2015), nos seguintes termos: ...

DECISÃO

Cuida-se de remessa oficial, em mandado de segurança com pedido de liminar, que concedeu a segurança pleiteada, para anular as intimações recebidas nos autos dos processos administrativos n.ºs. 12585.720124/2012-11, 12585.720125/2012-57, 12585.720126/2012-00, 12585.720127/2012-46,

12585.720128/2012-91 e 12585.720129/2012-35, devendo a impetrante ser novamente intimada, desta feita observando-se a sua ciência quanto ao inteiro teor dos despachos decisórios de indeferimento dos pedidos eletrônicos de ressarcimento n.ºs. 23228.81080.240406.1.1.11-7300,

01129.38680.240406.1.1.11-1817, 00185.21074.240406.1.1.10-0718,

16113.87390.240406.1.1.10-0893, 19791.16569.240406.1.1.10-8000 e

39912.88167.240406.1.1.10-9165 entregues pela empresa sucedida Saga Agroindustrial Ltda, reabrindo-se à impetrante o prazo para a apresentação de sua manifestação de inconformidade na via administrativa."

Neste aspecto torna-se imperativo trazer à colação os pressupostos legais que regem os procedimentos da compensação dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Receita Federal do Brasil.

O art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, atualizado pelas alterações posteriores à sua edição, consigna:

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 n.º 10.637, de 2002)

§ 1- A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002) ...

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)

...

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003) ...

Com efeito, o artigo 74, § 5º da Lei n.º 9.430, de 1996, ao dispor que o prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5(cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, tem como objetivo basilar impedir a inércia da administração tributária quanto ao exame do pleito postulado pelo contribuinte.

A toda evidência, quando a Delegacia da Receita Federal analisa a Dcomp e não homologa a compensação feita, seja a que título for, não há mais o que se falar em prazo decadencial. O "pedido inicial" do procedimento da PER/Dcomp é o pedido de reconhecimento de um crédito num valor certo com a concomitante compensação com um débito do contribuinte com a Fazenda. Nesse momento o débito (ou o crédito tributário) está extinto sob condição resolutória. Se a DRF não homologa a compensação pelo pedido da restituição já ter prescrito, por exemplo, o despacho é líquido: ele não homologa o valor total apresentado. O crédito não está mais extinto: ele passa, nesse momento, a ser exigível.

A competência para deferir restituição, ressarcimento e reembolso, e para homologar compensação, é apenas das DRF e congêneres. Por mais que os órgãos julgadores decidam a controvérsia objeto do PAF envolvendo a não homologação de maneira contrária ao entendimento da DRF, eles não homologam a Dcomp, mas simplesmente declaram que aquele motivo que ensejou a sua não homologação não procede.

Nesse prisma não há que se falar em prazo decadencial para não homologar as declarações de compensação, pois a não homologação já ocorrera com o despacho decisório da DERAT-São Paulo acostado às fls.10/11, com ciência ao interessado em 05/06/2012 - Termo de Ciência por decurso de prazo - fl. 14.

Frise-se que a sentença proferida no mandado de segurança supramencionado em momento algum refere-se a qualquer nulidade no despacho decisório proferido pela autoridade competente. Aliás, por ter sido validamente cientificado ao contribuinte o mesmo postulou ao Poder Judiciário outros elementos que pudessem consubstanciar e robustecer sua manifestação.

A sentença do mandamus é específica para que os novos elementos levados ao conhecimento do sujeito passivo possibilitem uma nova manifestação de inconformidade espancando de toda forma um possível cerceamento ao direito de defesa do interessado.

Em momento algum na ação judicial é cogitada a hipótese de homologação tácita das declarações de compensação. O despacho decisório é plenamente válido e afasta qualquer possibilidade de inércia da administração quanto à análise da compensação no interregno de 5(cinco) anos de que trata o texto legal.

Em situação semelhante, ou seja, quando há um despacho decisório plenamente válido, podemos buscar subsídios no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02, de 23 de agosto de 2016, conforme os tópicos abaixo transcritos:

"12.3. Quando o órgão julgador, seja a DRJ, seja o CARF, decide favoravelmente ao contribuinte, ele não homologa a Dcomp, mas simplesmente decide de maneira definitiva aquela controvérsia específica que foi ao seu julgamento, qual seja, a questão prejudicial. ...

13. A competência para deferir restituição, ressarcimento e reembolso, e para homologar compensação, é apenas das DRF e congêneres. Por mais que os órgãos julgadores decidam a controvérsia objeto do PAF envolvendo a não homologação de maneira contrária ao entendimento da DRF, eles não homologam a Dcomp, mas simplesmente declaram que aquele motivo que ensejou a sua não homologação não procede.

13.1. É por isso que não há o que se falar em prazo decadencial para não homologar, pois a não homologação já ocorrerá com o primeiro despacho decisório da DRF. Mesmo que o órgão julgador tenha considerado improcedente o seu motivo, o despacho decisório que não homologou o valor total continua vigente até nova análise da DRF.

13.2. Quando a DRF assim procede, e faz um despacho considerando que os cálculos apresentados pelo contribuinte estão equivocados, ela mantém a não homologação de parte do pedido. Não existe uma nova homologação, uma vez que a vinculação se dá pelo valor (o pedido inicial era certo e determinado).

14. O prazo decadencial para não homologar a compensação serve para dar segurança jurídica mediante a sua imutabilidade contra a desídia da Fazenda Pública. No exemplo aqui tratado, o procedimento para análise já se iniciou quando não homologou no primeiro momento. Mesmo que o motivo para tal não se mantenha perante os órgãos julgadores, ela passou nesse segundo momento a verificar outras questões de mérito (inclusive existência efetiva daquele crédito pleiteado e no valor informado pelo sujeito passivo) pela impossibilidade lógica de ter feito no primeiro momento. Como já foi visto, a vinculação do PER/Dcomp se dá pelo valor do crédito requerido pelo contribuinte; no primeiro despacho, no exemplo da decadência para requerer a restituição, a não homologação se deu pelo total do crédito pleiteado."

Em suma, o indeferimento do presente despacho decisório é passível de recurso sob o rito do Decreto n.º 70.235/1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o § 5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996.

Repisa-se:

A transmissão do PER/DCOMP data de 30/01/2009 (e-folhas 05).

A fiscalização se manifestou, via Despacho Decisório (e-folhas 10/11), plenamente válido.

Foi dada ciência, ao Contribuinte, dos Despacho Decisório, em 29/09/2012, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal (e-folhas 18).

Afastada qualquer possibilidade de inércia da administração quanto à análise da compensação no interregno de 5(cinco) anos de que trata o texto legal.

Portanto, improcede a alegação.

NO MÉRITO

- Da desconsideração da operação de cisão parcial e da legitimidade para a entrega dos pedidos de ressarcimento.

Trata o presente processo administrativo da análise das declarações de compensação 20923.27329.311008.1.7.10-0854 e 10161.82689.311008.1.7.10-4455, vinculadas ao suposto direito creditório requerido no Pedido Eletrônico de Ressarcimento ("PER") 39912.88167.240406.1.1.10-9465.

O PER 39912.88167.240406.1.1.10-9465 foi indeferido nos autos do processo de reconhecimento de direito creditório n.º 19718.720363/2011-73 (fls. 9). Consequentemente as declarações de compensação 20923.27329.311008.1.7.10-0854 e 10161.82689.311008.1.7.10-4455 não devem ser homologadas.

Sobre o tema - compensação de tributo pela sucedida em caso de cisão parcial - há acórdão desta 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF (n.º 3302-002.838, de 28/01/2015), com lição do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, em declaração de voto, que vale a pena trazer a baila, porquanto as características daquela lide eram muito similares ao caso *sub analis*. Esclarece-se, por oportuno, que esse mesmo fragmento compôs o Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-007.568, de 24 de setembro de 2019:

(...) A lide cinge-se, precisamente, na possibilidade ou não de a cisão parcial superar a restrição legal do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e dos atos normativos infralegais relativos ao impedimento de compensar débitos próprios com créditos de terceiros.

No despacho decisório de indeferimento, entendeu-se que a ação judicial beneficiava a sociedade cindida, que continua com personalidade jurídica própria, distinta da recorrente (requerente da compensação), uma vez que não houve incorporação e, consequentemente, extinção da pessoa jurídica que cedera os ativos. Portanto, a compensação fora realizada com créditos de terceiros, vedada pelo art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

A decisão de primeira instância manteve o indeferimento, fazendo a distinção entre as reorganizações societárias mediante incorporação ou cisão total, nas quais as sucedidas são extintas e, portanto, a transferência de indébitos tributários é possível. Porém, tal não ocorre na cisão parcial, pois a sociedade cindida continua a existir, sendo a pessoa jurídica legítima a pleitear a repetição do indébito à Administração Tributária.

A cisão parcial é forma de reorganização societária, com requisitos e efeitos previstos em lei, nos termos do artigo 229 da Lei n.º 6.404/76:

"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 assembléia-geral da companhia à vista de

justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia 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 n.º 9.457, de 1997)''

De acordo com o §1º, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da cindida a sucede em direitos e obrigações relacionadas no ato da cisão, o que torna a sucessora legítima titular de tais direitos. Este entendimento é refletido em acórdãos deste conselho, a exemplo dos acórdãos transcritos abaixo e pela relatora.

Acórdão n.º 1801-001.238:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 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.

Acórdão n.º 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.

Frise-se que este também foi o posicionamento da Coordenação Geral de Tributação - Cosit da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Cosit n.º 3/2011, cujo excerto transcreve-se:

Em face da proposta de solução da consulta interna, mister se faz examinar as disposições do art. 229, § 1º, da Lei n.º 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.

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.

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.

Cumpra 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 indêbitos 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.

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.

Assinale-se nos termos do art. 223, § 2º, da Lei n.º 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 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.

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.

De fato, como ressalva a consulente, 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.

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 interno averiguar se houve a sucessão empresarial com a transferência de créditos tributários sujeitos à repetição ou compensação.

CONCLUSÃO

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 sua vez, a Solução de Consulta Cosit nº 119/2014 enfatiza que o propósito negociado deve ser perquirido para que seja possível a admissão da utilização dos indébitos tributários vertidos. Transcrevem-se ementa e excerto:

Ementa:

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.

Excerto:

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

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.

Utilizando-se os conceitos de Marco Aurélio Greco, trata-se de uma operação estruturada em seqüência, 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 seqüências 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.”

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” .

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

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.

*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.”*

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.

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

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. (...)

Venho aqui trazer a precisa contribuição do Conselheiro Corinho Oliveira Machado no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-007.568, de 24 de setembro de 2019:

Nesse diapasão, nota-se que **a Administração Tributária tem evoluído seu pensamento com respeito ao instituto da cisão parcial** das pessoas jurídicas, não sendo suficiente o fato de haver cisão parcial para se denegar, de plano, o pleito compensatório da pessoa jurídica sucedida. Há que se aprofundar a análise da cisão, e não havendo abuso de forma na operação (que dê margem a planejamento tributário) deve ser considerada legítima a cisão parcial, com suas repercussões no âmbito da sucessão de obrigações e direitos.

Corolário disso, **cumpra afastar o óbice específico de inexistência de direito à compensação de tributo à sucedida por conta simplesmente da existência de cisão parcial**, para que se aprofunde a análise do procedimento compensatório proposto pela recorrente, inclusive acerca da substância econômica da cisão, nos moldes da SC Cosit n.º 3/2011.

Neste sentido, a decisão do nos autos do processo de reconhecimento de direito creditório n.º 19718.720363/2011-73, que coaduna com o exposto (**prova emprestada do Processo Administrativo Fiscal n.º 16692.720001/2011-24**, e-folhas 3 a 7):

Quanto ao Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS - Mercado Interno do primeiro trim./2005, verifica-se que já houve a competente análise dos créditos desse período, cuja fundamentação consta do Parecer SAORT n.º 0756/2007, de 19/12/2007, em anexo às fls. 202 a 209. Nesse citado Parecer houve o reconhecimento do crédito total no valor de R\$ 429.595,13 da COFINS - Mercado Interno do 1º trim./2005 (item 10 do Parecer n.º 0756/2007). Tendo em

vista que foram compensados débitos no montante de R\$ 349.808,73 com tal crédito, efetivamente há um saldo de crédito no valor de R\$ 79.786,40, exatamente o valor do Pedido de Ressarcimento n.º 24654.00939.240406.1.1.11-9312.

No que tange às declarações de compensação apresentadas pela empresa SERBOM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO INTEGRADO LTDA., CNPJ n.º 00.651.385/0001-57, foi realizado o Termo de Intimação Fiscal 001/2011 de 24/01/2011, anexa às folhas 297. Como resposta foram apresentados os documentos às fls. 299 a 336, à guisa de comprovar o direito da empresa sucessora, “SERBOM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO INTEGRADO LTDA.”, CNPJ n.º 00.651.385/0001-57, em utilizar os créditos da empresa parcialmente cindida, a SAGA AGROINDUSTRIAL LTDA.

Em continuidade à análise, para verificar a origem dos créditos transferidos às empresas destinatárias, a empresa foi intimada, pelo Termo de Intimação Fiscal 002/2011 de 30/03/2011, anexo às folhas 337. Em resposta a empresa apresentou a documentação às fls. 337 a 357, na qual apresenta demonstrativo dos créditos transferidos às sociedades sucessoras, e também os registros contábeis relacionados à operação.

Analisando a documentação relacionada à operação de cisão parcial que embasou a transferência dos débitos às empresas SERBOM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO INTEGRADO LTDA., CNPJ n.º 00.651.385/0001-57, e SERBOM ARMAZÉNS GERAIS FRIGORÍFICOS LTDA, CNPJ n.º 01.628.604/0001-40, **verificamos que a documentação referente à transferência consigna a data de 31/03/2006 como a de efetiva realização de Cisão Parcial** (conforme T alteração contratual da SAGA AGROINDUSTRIAL LTDA., às fls. 313 a 317, e Protocolo de Cisão Parcial de Sociedade, às fls. 322 a 327).

Desta forma, quando da transmissão do Pedido de Ressarcimento - PER - n.º 24654.00939.240406.1.1.11-9312, em 24/04/2006, o crédito em questão já havia sido transferido à SERBOM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO INTEGRADO LTDA., CNPJ n.º 00.651.385/0001-57.

No que tange à possibilidade de transferência do crédito, disso tratamos a seguir, e mister se faz examinar as disposições do art. 229, § 1º, da Lei n.º 6.404, de 1976, *verbis*:

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, (negrito posto)

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 do 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.

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.

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.**

Assim, a despeito de termos considerado em “5” que há um saldo de crédito no valor de R\$ 79.786,40, remanescente do crédito de do crédito total no valor de R\$ 429.595,13 da COFINS - Mercado Interno do Iº trim./2005 (item 10 do Parecer nº 0756/2007); tal crédito à data de apresentação do PER nº 24654.00939.240406.1.1.11-9312 **já não mais pertencia à SAGA AGROINDUSTRIAL LTDA, mas sim à empresa sucessora, a SERBOM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO INTEGRADO LTDA**, como resultado de toda a operação de sucessão anteriormente citada, e comprovada por farta documentação apresentada pelo contribuinte, anexo às fls. 297 a 357.

Logo, o direito creditório pleiteado, na data de transmissão do PER, **já não mais pertencia à SAGA AGROINDUSTRIAL LTDA, mas sim à empresa sucessora, a SERBOM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO INTEGRADO LTDA.**

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar arguida e no mérito negar provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida e no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator