



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

Processo nº 13889.000147/2004-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-00.725 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria CSLL
Recorrente COMPANHIA MÜLLER DE BEBIDAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos proferidos no voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

COMPANHIA MÜLLER DE BEBIDAS, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-21.391, de 10/11/2008, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de pedido de restituição de **pagamento a maior ou indevido de CSLL**, no valor de **R\$ 745.785,10 (fls. 01/02)**, anos-calendário de 1999 e 2000, apurado pela empresa Vale do Xingu Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda, CNPJ: 03.474.335/0001-30, incorporada parcialmente (cisão parcial) pela contribuinte acima identificada. Pleiteia, também, a compensação desse alegado crédito, mediante PER/Dcomp nº 29085.21687.040204.1.3.04-0071.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 162/166, proferido pela Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Limeira/SP foi indeferida a solicitação do requerente sob o fundamento de que a IN SRF nº 41/2000, vedou a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros, vez que houve cisão apenas parcial do patrimônio líquido da empresa Vale do Xingu S/A Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda, seguida da incorporação da parcela patrimonial cindida pela sua controladora, Companhia Muller de Bebidas, subsistindo a pessoa jurídica cindida – Vale do Xingu S/A Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda e a contribuinte acima identificada, como terceira, não poderia se utilizar desse crédito para compensar seus débitos, em vista do que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 41, de 07 de abril de 2000. Ressalta também que *“o patrimônio vertido referiu-se apenas a créditos existentes perante a Receita Federal do Brasil”*, bem como *“essa vedação continua em vigor até hoje por força do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004”*.

Cientificada do Despacho Decisório em 21/10/2005 (fl. 173), a contribuinte ingressou, em 21/11/2005, com a manifestação de inconformidade de fls. 176/191 na qual alega, em síntese, que: a) a operação de cisão parcial não teve por objetivo reduzir ou suprimir tributos devidos, pelo contrário, trata-se de negócio jurídico efetuado nos estritos termos da Lei nº 6.404/76; b) a legislação vigente à época em que publicada a IN/SRF nº 41/2000 não vedava a compensação com créditos de terceiros; c) no caso presente não se está diante de operação de negociação ou comercialização de créditos tributários de um contribuinte para com outro, mas de um negócio jurídico motivado por razões empresariais sérias; d) a IN SRF nº 41/2000 viola o artigo 74 da Lei nº 9.430, os arts. 229, §1º e 233 da Lei nº 6.404/76, além do art. 5º, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77; e) o fato de ter subsistido a pessoa jurídica cindida não pode vedar a compensação, vez que trata de distinção não prevista em lei. Ao final, requer a reforma do despacho decisório, homologando a compensação pleiteada.

O julgamento foi convertido em diligência para a providência¹ descrita na Resolução de nº 933 da 5ª Turma da DRJ/RPO (fls. 217/218).

Em 10/04/2008, os autos retornaram para julgamento, tendo a contribuinte apresentado a documentação de fls. 220/303.

A 5ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-21.391, de 10/11/2008 (fls. 310/316), considerou-a improcedente com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 30/04/2000

CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIA DE CSLL PAGA INDEVIDAMENTE. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

A legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 30/04/2000

ILEGALIDADE DOS ATOS NORMATIVOS TRIBUTÁRIOS.

A discussão sobre legalidade dos atos normativos tributários é matéria reservada ao Poder Judiciário. O julgador deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos tributários.

Ciente da decisão de primeira instância em 12/01/2009, conforme Aviso de Recebimento à fl. 319, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/02/2009 conforme carimbo de recepção à folha 320.

As razões recursais (fls. 321/347) são bem sintetizadas nas próprias palavras da recorrente (grifos no original):

- A operação de cisão parcial foi motivada por razão empresarial séria, declarada no Protocolo e Justificação de Cisão Parcial (fls. 21), qual seja, o **redimensionamento do capital social da companhia cindida** (Vale do Xingu) às suas necessidades operacionais;

- A maior parte da parcela cindida (**98,02%**) constituiu-se de **mútuos** entre a Vale do Xingu e a Recorrente, sendo a parcela restante (**1,98%**) constituída por créditos tributários a compensar, detidos pela Vale do Xingu, sendo que ambas as parcelas não contribuíam para o desenvolvimento das atividades operacionais da Vale do Xingu;

- A aludida cisão, quando realizada, o foi nos moldes e com os propósitos adequados, e em pleno respeito às leis reguladoras de tal instituto, não havendo que se falar em **abuso de direito**, (única hipótese que viciaria tal operação,

¹ Regularização da representação processual. Esta nota não consta do relatório transcrito.

especialmente porque a Vale do Xingu **suportou os efeitos fiscais de tal operação, tal como a baixa (perda) de prejuízos fiscais acumulados em anos anteriores (Doc. 01)**;

- Os créditos tributários a compensar de uma forma ou de outra deveriam ser restituídos pela Secretaria da Receita Federal, pois se tratavam de valores recolhidos indevidamente, sendo a compensação um meio mais eficaz e célere do que o próprio instituto da restituição;

- Do ponto de vista da administração do grupo, não era interessante manter para a Vale do Xingu (cindida) parcelas de seu patrimônio que **não estavam contribuindo para a formação de seu resultado operacional**, tais como os créditos com sua controladora e os impostos a recuperar.

- A decisão mais razoável para resolver essas questões do ponto de vista da administração do grupo empresarial não poderia ser outra senão aquela que foi efetivamente tomada, ou seja, realizar a cisão parcial da Vale do Xingu cuja parcela vertida para a Recorrente seria constituída pelos créditos com sua controladora (Recorrente) e também pelos créditos tributários a recuperar;

- De acordo com o art. 229. §§ 1º e 3º, a pessoa jurídica que absorver parcela de outra em virtude de cisão parcial **sucede a cindida em relação aos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão**;

- A Recorrente sucedeu a Vale do Xingu em relação aos créditos tributários relacionados no ato da cisão, os quais foram incorporados em seu patrimônio, sendo, portanto, **créditos próprios e não de terceiros**;

- Tendo sido a compensação realizada com créditos próprios e não de terceiros, **não se aplica a vedação contida na IN nº 41/00 e no art. 40 da IN nº 460/04**;

A interessada se refere, ainda, aos processos 13889.000148/2004-80 e 13889.000149/2004-24, que considera análogos ao caso em tela, nos quais o direito à compensação foi reconhecido ainda em primeira instância administrativa.

Com esses fundamentos, conclui com o pedido de provimento de seu recurso, reforma do acórdão recorrido e reconhecimento de seu direito à compensação pleiteada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A interessada pretende a compensação de débitos próprios com alegado direito creditório, decorrente de CSLL recolhida a maior nos anos-calendário 1999 e 2000, pela empresa controlada Vale do Xingu Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda, CNPJ: 03.474.335/0001-30. Mediante cisão parcial da Vale do Xingu e concomitante incorporação

pela interessada da parcela cindida, tais créditos vieram a integrar seu patrimônio, pelo que a discussão, no presente processo, bem pode ser resumida aos efeitos da cisão parcial/incorporação para os fins da compensação tributária.

Inicialmente, ressalto que a parcela cindida diz respeito, entre outros ativos, a supostos direitos creditórios da Vale do Xingu atinentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se depreende dos documentos de fls. 21/29, sendo relevante o seguinte excerto do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial (fl. 26):

A parcela patrimonial a ser vertida está composta conforme segue:

RUBRICA CONTÁBIL		VALOR R\$
Ativo Circulante		
100.124 - IRRF a compensar	1.675,17	
100.132 - IRPJ a compensar	84.107,92	
100.133- CSSL a compensar	521.531,64	
100.135 - PIS a compensar	29.109,45	
100.136 - COFINS a compensar	184.351,22	
100.332 - Cred.Coligadas - CMB (mútuo)	37.997.796,29	38.768.571,69
Patrimônio Líquido		
201.037- Ações Ordinárias Integralizadas	38.768.571,69	38.768.571,69

O presente processo de nº 13889.000147/2004-35 cuida dos créditos de CSLL. Os créditos de IRPJ foram objeto do processo nº 13889.000146/2004-91, o qual foi julgado, em primeira instância, pela mesma 5ª Turma da DRJ Ribeirão Preto, com resultado idêntico, devendo ser ressaltado que o recurso voluntário se encontra pendente de julgamento por este CARF. Quanto aos créditos de PIS e de COFINS, foram objeto, respectivamente, dos processos de nº 13889.000148/2004-80 e nº 13889.000149/2004-24, julgados em primeira instância pela 4ª Turma da DRJ Ribeirão Preto. Nesses dois processos, a Autoridade Julgadora em primeira instância considerou que não se poderia falar em créditos de terceiros na situação sob análise, visto que a cisão parcial seguida de incorporação teria o condão de fazer com que os créditos, originalmente da Vale do Xingu, passassem a ser créditos próprios da interessada Companhia Muller de Bebidas.

O seguinte trecho do voto condutor do acórdão de primeira instância, nos autos do processo nº 13889.000148/2004-80, é esclarecedor quanto aos fundamentos no que tange a essa matéria, pelo que peço vênha para transcrevê-lo a seguir e desde já adotá-lo também aqui como razões de decidir.

A autoridade *a quo* indeferiu o pleito basicamente pelos seguintes argumentos: o patrimônio seria composto basicamente de créditos tributários; o sujeito passivo original subsistiu após a cisão; é vedada a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros; e não podem ser opostos contratos e convenções particulares ao Fisco.

Primeiramente, cabe esclarecer que assiste razão à impugnante ao afirmar que o patrimônio cindido não é formado em sua maioria por créditos fiscais, como alegou a DRF, pois, conforme ata da Assembléia Geral Extraordinária, de fls. 16 a 24, especialmente no quadro demonstrativo do patrimônio vertido à fl. 21, se percebe que a maior parte do patrimônio cindido compõe-se de créditos com empresas coligadas (mútuo), sendo que os créditos tributários correspondem a 1,98% do valor vertido.

Quanto às operações de cisão parcial e incorporação, cabe transcrever os artigos da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), que tratam dessas operações societárias juntamente com a transformação e a fusão, *verbis*:

[...]

Art. 223. A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

§ 1º Nas operações em que houver criação de sociedade serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo.

§ 2º Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

§ 3º Se a incorporação, fusão ou cisão envolverem companhia aberta, as sociedades que a sucederem serão também abertas, devendo obter o respectivo registro e, se for o caso, promover a admissão de negociação das novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de cento e vinte dias, contados da data da assembléia-geral que aprovou a operação, observando as normas pertinentes baixadas pela Comissão de Valores Mobiliários. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 4º O descumprimento do previsto no parágrafo anterior dará ao acionista direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor das suas ações (art. 45), nos trinta dias seguintes ao término do prazo nele referido, observado o disposto nos §§ 1º e 4º do art. 137. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

Protocolo

Art. 224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;

VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

Parágrafo único. Os valores sujeitos a determinação serão indicados por estimativa.

Justificação

Art. 225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;

III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

Formação do Capital

Art. 226. As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

§ 1º As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

§ 2º O disposto no § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

Incorporação

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

[...]

Cisão

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) (realcei)*

Para aclarar o entendimento de tais artigos, recorre-se aos ensinamentos do Prof. Modesto Carvalhosa, que esmiuçou a lei em comento na obra “Comentários à Lei de Sociedades Anônimas”.

Sobre incorporação, veja-se o que ensina Modesto Carvalhosa (*in op. cit.*, 2ª ed., vol. 4, tomo I, pág. 278):

O patrimônio da incorporada agrega-se ao da incorporadora, via aumento de capital por conferência de bens e direitos.....

Isto porque o aumento do capital desta última é subscrito pela incorporadora, e não por seus acionistas. Da incorporadora recebem os acionistas ou sócios da incorporada ações ou quotas representativas do aporte de capital. Trata-se de um negócio ‘sui generis’, em que a incorporada pratica o ato de subscrição em favor de terceiros, vale dizer de seus antigos sócios ou acionistas. Tal negócio ‘sui generis’ não enseja, no entanto, qualquer comunicação prévia entre o patrimônio da incorporada e o de seus sócios, que, no entanto, são os beneficiários do pagamento da subscrição feita pela companhia de que eram acionistas.

Trata-se, pois de oferta e troca de posições acionárias, que não desnatura, em nenhum momento, a total autonomia de patrimônios entre as sociedades envolvidas e seus sócios. (realcei)

Mais adiante, o mesmo autor continua (pág. 283):

Ocorre que a incorporação, que se efetiva com a subscrição do capital da incorporadora com o patrimônio líquido da incorporada, não constitui nem compra e venda, nem alienação ‘sui generis’. Isto porque a transferência de patrimônio de uma para outra sociedade dá-se a título de pagamento das ações subscritas pela incorporada a favor de seus sócios ou acionistas. E, com efeito, a vontade da sociedade que será incorporada não é de alienar, permutar ou vender o seu patrimônio, mas de subscrever com ele o capital de outra sociedade. Assim, a subscrição, que é obrigação da incorporada, cumpre-se com a integralização em bens e direitos que constituem o seu patrimônio, fazendo-o pelo valor líquido deste. A entrega desse patrimônio como forma de pagamento tem como efeito a transferência de propriedade sobre o mesmo, no valor correspondente ao da subscrição. Temos, assim, que a transferência do patrimônio da incorporada para a incorporadora se dá a título de pagamento da dívida contraída com a subscrição. Como ensina o mestre Cunha Peixoto, os bens da sociedade incorporada entram para a incorporadora pelo mesmo processo de constituição da companhia, ou seja, por ato

de subscrição. Não constitui, pois, cessão, troca ou compra. Trata-se de ato de contribuição para o capital social. (realcei)

Sobre a cisão, o mestre esclarece, na mesma obra, que (págs. 314/315):

Assim, a cisão processa-se em três fases: a transmissão de parcelas de patrimônio da sociedade cindida a favor de sociedades novas ou existentes; a migração de todos os sócios ou acionistas da sociedade cindida para as sociedades beneficiárias, sem embargo de se manterem também sócios ou acionistas naquela sociedade cindida que permanecer com parte de seu patrimônio após a cisão; e, finalmente, a extinção ou não da sociedade cindida.

(...)

As peculiaridades do negócio da cisão são várias. A primeira encontra-se no fato de o subscritor do capital inicial ou do aumento nas sociedades já existentes não ser a sociedade cindida, mas seus sócios ou acionistas, numa transposição de direitos patrimoniais que não se enquadra no conceito clássico de alienação. Há nesse caso, uma apropriação real indireta de parte do patrimônio da sociedade cindida, em virtude de disposições legais.....Os beneficiários dessa transferência patrimonial são os sócios ou acionistas da sociedade cindida. (realcei)

De acordo com os textos acima transcritos, pode-se concluir que a incorporação trata-se de uma operação societária, com troca de posições acionárias, que inclui um modo *sui generis* de aumento de capital da empresa incorporadora.

A empresa incorporada realiza uma subscrição de ações na empresa incorporadora em nome de seus sócios ou acionistas e, posteriormente, a integraliza; assim, a transferência de patrimônio daquela para esta dá-se a título de pagamento das ações subscritas, ações estas que são transferidas para os ex-acionistas da incorporada, que pode subsistir ou não, dependendo de a incorporação ser parcial ou total, respectivamente.

A transferência de propriedade do patrimônio, ou de parte dele, de uma sociedade a outra, caracteriza a formação ou aumento de capital da segunda, ou, nos dizeres do mestre Cunha Peixoto, citado por Modesto Carvalhosa na obra citada: “os bens da sociedade incorporada entram para a incorporadora pelo mesmo processo de constituição da companhia, ou seja, por ato de subscrição. Não constitui, pois, cessão, troca ou compra. Trata-se de ato de contribuição para o capital social”. (realcei)

Ou ainda nas palavras do prof. Modesto Carvalhosa, também citado acima: “Há nesse caso, uma apropriação real indireta de parte do patrimônio da sociedade cindida, em virtude de disposições legais.....” (realcei)

Destarte, a transferência de propriedade da incorporada para a incorporadora não caracteriza compra, venda, cessão, troca etc de ativos, mas sim integralização de subscrição de capital, que a incorporada realiza em nome de seus acionistas, **autorizada por lei específica.**

Em outras palavras, temos que a transferência de patrimônio aqui tratada não tem as feições de alienação, venda, troca ou cessão entre duas empresas, mas sim a de uma *suí generis* integralização de capital que uma empresa (incorporada) faz em outra (incorporadora), operação essa, que, apesar de peculiar, está prevista em lei específica.

Portanto, não se pode afirmar que, que nesses casos, quando o patrimônio vertido contenha créditos, inclusive fiscais, haja uma cessão de créditos, pois o que ocorre é bastante distinto. Como acima exposto, trata-se de aumento de capital, via subscrição, com integralização mediante incorporação do patrimônio, ou de parte dele, de outra empresa.

Tampouco, está-se falando de convenção particular, do modo como previsto no art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN), que foi assim redigido:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (ressaltei)

Esse artigo prevê que, nos casos em que dois ou mais contribuintes estipulam contratualmente que um deve ser o responsável pelo pagamento de tributo ou cumprimento de obrigação acessória de outro, ou outra situação semelhante, tal acordo não deve ser aceito pelo Fisco.

No caso em análise, o que houve não se caracteriza como uma convenção ou contrato particular, mas sim, como acima explicitado, uma operação societária envolvendo duas empresas e seus sócios, prevista em lei, e que deve ser revestida de várias formalidades legais e contábeis e registrada na Junta Comercial, como se depreende dos artigos acima transcritos da Lei nº 6.404, de 1976. Tampouco, a cisão/incorporação modificou o sujeito passivo de algum imposto ou contribuição ou permitiu que uma empresa se tornasse responsável por tributo de outra.

Também não há que se falar em créditos de terceiros, pois as operações de cisão parcial e posterior incorporação, se revestidas das formalidades legais e comerciais, repita-se, permitem concluir que o patrimônio vertido, inclusive créditos tributários, tornou-se próprio da incorporadora.

Deste modo, somente se trataria de crédito de terceiros se a empresa incorporada fosse quem postulasse a compensação/restituição, haja vista que o crédito já não lhe pertence mais.

Pelo mesmo motivo, também despiendo a subsistência ou não da pessoa jurídica cindida, pois os créditos em discussão não fazem parte de seu ativo. Assim, o sujeito passivo atualmente detentor dos créditos, e que deles pode dispor, é a sucessora, desde que a operação esteja perfeita e concluída, repita-se mais uma vez.

Concluindo, pelos motivos expostos, os créditos fiscais vertidos para o capital da empresa sucessora, no caso de uma incorporação parcial legalmente perfeita, podem ser por ela manejados, ou seja, a sucessora é a pessoa jurídica legítima para pleitear a restituição ou compensação desses créditos.

Entretanto, apesar do raciocínio acima desenvolvido, com o qual concordo, no processo nº 13889.000148/2004-80 (PIS) a Autoridade Julgadora em primeira instância veio afinal a negar a compensação, ao argumento de que a operação de cisão parcial/incorporação

não estaria revestida das formalidades legais exigíveis. Tal argumento foi afastado em segunda instância administrativa, por via do acórdão nº 3803-00.317, de 02/02/2010. De se observar, ainda, que esse argumento não faz parte do presente processo, e que a documentação referente à cisão parcial/incorporação se encontra acostada, por cópias, às fls. 21/36, ali também sendo possível constatar o tempestivo registro na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso.

Diante do exposto, concluo que os créditos que originalmente pertenciam à Vale do Xingu passaram a pertencer à ora recorrente Companhia Muller de Bebidas, por força de operação regular de cisão parcial da primeira, seguida de incorporação da parcela cindida pela segunda. Desde que os créditos integravam a parcela cindida e incorporada, pertencem eles de pleno direito à incorporadora, não se podendo falar em cessão de créditos ou em compensação de créditos de terceiros.

Ressalto, ainda, que não se pode afirmar que tenha se tratado de operação feita com o intuito de fraudar o Fisco ao transferir créditos tributários para compensação em operação vedada por lei. É que, conforme anteriormente demonstrado, os créditos tributários consistiram em apenas uma pequena parcela (menos de 2%) dos ativos vertidos, e a justificativa da cisão é clara quanto à necessidade de adequar o capital social da cindida às suas atividades operacionais.

Afinal, é de se observar que o mérito da compensação, ou seja, a liquidez e a certeza dos alegados créditos, não foi apreciada em momento algum, em face da questão preliminar da impossibilidade de compensação de créditos de terceiros. Desta forma, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para determinar que a Delegacia da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o contribuinte prossiga na apreciação da compensação declarada, especialmente no que toca à liquidez e certeza dos créditos, afastada a questão preliminar quanto a tratar-se de créditos de terceiros.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha