



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13889.000149/2004-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.834 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2019
Recorrente COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 28/02/2000 a 30/09/2000

CISÃO PARCIAL. LEGITIMIDADE. RESTITUIÇÃO.

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

RESTITUIÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO DA CAUSA ORIGINAL. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.

Com a desconstituição da causa original do despacho decisório, cabe à autoridade fiscal de origem apurar, por meio de novo despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito pleiteado o sujeito passivo.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastado o fundamento da ilegitimidade passiva da Recorrente, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula,

Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Muller Cavalcanti (suplente convocado).

Relatório

Por bem retratar o processo, peço vênha para reproduzir o relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 199.631,72. O pedido tem fundamento no recolhimento indevido da contribuição pela empresa Vale do Xingu Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda (Vale do Xingu), que posteriormente foi parcialmente cindida e incorporada pela impugnante. O acervo da cindida transferido à sucessora (impugnante) compunha-se de créditos fiscais e com coligadas (mútuos).

Instruem o processo o pedido de restituição de fl. 01, referente ao período de fevereiro a setembro de 2000, as planilhas de apuração e atualização de créditos da Cofins, de fls. 2 a 12, e as guias de recolhimento de fls. 72/79. **A DRF em Limeira, SP, por meio do despacho decisório de fls. 163/166, indeferiu a solicitação da contribuinte primeiramente sob o argumento que a parcela patrimonial vertida na cisão seria constituída basicamente de créditos junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).**

Alegou ainda que, **como a cisão foi parcial, conseqüentemente a empresa cindida subsistiu, e ela seria a parte legítima para postular a restituição e não a impugnante. Assim, somente se houvesse ocorrido a extinção total da pessoa jurídica cindida é que a sucessora (impugnante) teria direito de pleitear a restituição. Argumentou também a autoridade a quo que o fato de o eventual crédito contra a RFB ter sido transferido, via cisão parcial, à impugnante não a legitima a requerer a restituição, pois as convenções particulares não podem apostas à Fazenda Pública, de acordo com art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN).**

Alega ainda a DRF que **como a contribuinte apresentou Declaração de Compensação utilizando parte desse crédito para compensação de débitos próprio, a legislação de regência veda a utilização de créditos de terceiros para compensação com créditos próprios, conforme Instrução Normativa (IN) SRF n.º 41, de 2000, e IN SRF n.º 460, de 2004.** Cientificada do despacho e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a impugnação As fls. 171/185, alegando, em resumo, primeiramente, que a DRF partiu de premissa falsa ao afirmar que a parcela patrimonial vertida na cisão compunha-se basicamente de créditos tributários, quando, na verdade, estes correspondiam a apenas 1,98% da parcela cindida, pois a maior parte foi de créditos com empresas coligadas (mútuos).

Sendo assim, não se trataria de negócio visando obter vantagem fiscal, mas sim uma operação de reorganização societária efetuada por motivos meramente empresariais.

Aduz ainda que a legislação de regência à época não vedava o aproveitamento de créditos de terceiros para compensação com débitos próprios, mas em face do aparecimento de contratos de negociações de créditos tributários, a RFB editou as instruções normativas citadas, com o intuito de evitar tais negociações. Desta forma, no caso concreto não se esta diante de um caso de compra e venda de crédito tributário, mas de um negócio jurídico motivado por razões empresariais.

Pondera também que não há vedação na legislação vigente que impeça o aproveitamento de créditos oriundos de cisão parcial, pois esta operação está

perfeitamente tipificada no art. 229 da Lei n. 6.404, de 1976, que prevê que a empresa que absorve parcela do patrimônio da cindida sucede-a também nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão. O Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, também prevê que a sociedade sucessora responde solidariamente pelo imposto devido pela cindida.

Assim, se pela legislação societária as obrigações relacionadas à parcela cindida incorporam-se ao patrimônio da sucessora para todos os efeitos, não haveria razão que impeça a atribuição desses mesmos efeitos aos direitos de natureza fiscal.

Assim, conclui que uma simples instrução normativa não pode alterar o sentido da lei e que não se trata de convenção entre particulares relativa a pagamento de tributos, mas sim de negócio jurídico motivado por razão empresarial e que o fato de a empresa cindida haver subsistido em nada modifica o direito de a recorrente de compensar os créditos.

O presente foi baixado em diligência para que fosse regularizado a documento de procuração apresentado pela empresa juntamente com a impugnação, o que foi feito, conforme documentos de fls. 214 a 276. (e-fls. 565 e 567 - grifei)

O pedido de restituição foi protocolado em agosto/2004 com a relação dos créditos tributários da empresa Vale do Xingu decorrentes de suposto pagamento indevido de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 1/25) e o despacho decisório foi proferido com o seguinte teor:

CISÃO PARCIAL. SUCESSÃO. A cisão parcial mantém a pessoa jurídica cindida. Somente a incorporação ou a cisão total, conversão de todo o patrimônio da pessoa jurídica, transfere à sucessora o direito de utilização de eventual crédito.

(...)

Conforme cópia dos Darf anexados ao processo, **quem realizou os pagamentos da Cofias ora em questão foi a empresa Vale do Xingu S/A, Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda — CNPJ 03.474.335/0001-30 (fls. 72 a 79). Desta forma, o contribuinte acima identificado não é parte legítima para requerer a restituição.**

Ressalte-se que o fato do eventual crédito contra a Receita Federal do Brasil ter sido transferido por meio de cisão parcial não o legitima a requerer a restituição, pois **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, de acordo com o art. 123 do Código Tributário Nacional**, tanto que a ação fiscal foi efetuada perante a Vale do Xingu S/A, Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda. Se não valem para o pagamento do tributo também não servem para sua restituição.

Somente se houvesse ocorrido a extinção da pessoa jurídica Vale do Xingu S/A, Pecuária, Agricultura e Comércio Ltda seja por cisão total ou incorporação é que, dependendo do percentual do patrimônio absorvido pelo contribuinte, o mesmo teria direito de pleitear a restituição.

De acordo com o art. 219, inciso II da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ocorre a extinção da pessoa jurídica pela incorporação, fusão ou cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades. No caso em tela houve, houve uma cisão, assim entendida a operação pela qual a sociedade transfere todo ou somente uma parcela do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida, se houver a versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (art. 229, da Lei n.º 6.404/76 com as alterações da Lei n.º 9.457/97).

Conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 31 de dezembro de 2000, a cisão do patrimônio líquido da empresa Vale do Xingu S/A Pecuária, Agricultura e Comércio — CNPJ 03.474.335/0001-30 foi apenas parcial (fl. 21).

Dessa forma, subsistiu a pessoa jurídica cindida - Vale do Xingu S/A Pecuária, Agricultura e Comércio e, assim, não há como deferir o pedido de restituição protocolado pelo contribuinte acima identificado, em face da legislação vigente.

Considerando ainda que o contribuinte apresentou declaração de compensação para utilização desse crédito para compensação de débitos, é importante destacar também que a legislação veda a utilização de créditos de terceiros para compensação de débitos, conforme dispunha a Instrução Normativa SRF n.º 41, de 07 de abril de 2000 mesmo ano em que ocorreu a cisão (e-fl. 327, 329, 331)

Em análise da defesa apresentada, os julgadores da DRJ afastaram todos os argumentos trazidos no despacho decisório, mas entenderam por negar o direito à restituição por falta de provas. A Impugnação Administrativa apresentada foi negada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO • PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2000 a 30/09/2000

INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS FISCAIS. APROVEITAMENTO.

Os créditos fiscais, nos casos de incorporação parcial, absorvidos pela empresa incorporadora somente podem ser por ela aproveitados se a operação de incorporação tenha sido revestida das formalidades legais e de publicidade e se a liquidez e certeza dos indébitos sejam por ela comprovadas.

Solicitação Indeferida

(...)

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 autoridade a quo, 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).

(...)

De acordo com os textos acima transcritos, pode-se concluir que **a cisão parcial com incorporação da parcela cindida por empresa já constituída, como aconteceu no caso vertente, é regida pelas regras aplicáveis à incorporação, que se trata 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 acionistas da incorporada.

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)

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 integralização de capital, que uma empresa (incorporada) faz e 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, sendo que compondo esse patrimônio pode haver créditos fiscais.

Disso não se pode inferir que houve uma transação entre as sociedades objetivando a alienação desses créditos, a menos que a transação tenha sido simulada, caso em que caberia à fiscalização o ônus de sua comprovação. 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 n' 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 despendida 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 incorporadora, no caso de uma incorporação parcial legalmente perfeita, podem ser, em tese, por ela manejados, ou seja, a incorporadora é a pessoa jurídica legítima para pleitear a restituição ou compensação desses créditos.

No caso concreto, houve a cisão parcial da Vale do Xingu, com posterior incorporação do patrimônio cindido pela interessada (Cia Miiller de Bebidas). No que concerne à cisão/incorporação, a requerente juntou cópias da Ata da Assembléia Geral Extraordinária (fls. 16/18), do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial (fls. 19/24), do Laudo de Avaliação da empresa cindida, de fls. 25/30, e Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do exercício de 2000 da Vale do Xingu (fls. 32 a 71).

O art. 34 da Lei n.º 6.404, de 1976, contém a seguinte determinação:

AVERBACÃO DA SUCESSÃO

Art. 234. A certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações. (ressaltei)

No entanto, não consta nos autos a certidão emitida pela Junta comercial, tampouco elementos que comprovem a averbação da operação e, como ensina Modesto Carvalhosa na obra já citada, tal ato tem fundamental importância, especialmente contra terceiros, inclusive o Fisco, verbis (págs. 346 e 347): (...)

Assim, não demonstrada nos autos a certidão do órgão competente e a averbação da sucessão patrimonial, tampouco da inscrição junto aos órgãos públicos, esta não pode ser oposta a terceiros, especialmente à Fazenda Pública, e, assim, no caso concreto, não há como deferir a pretensão da interessada quanto ao crédito fiscal.

Ressalte-se que a Certidão da Junta Comercial, juntada a fls. 14 e 15, trata-se da Ata do Conselho de Administração, que deliberou sobre a eleição da diretoria executiva da companhia, datada de 27/12/2002. Portanto, não tem relação com a Ata da Assembleia Geral Extraordinária, de 31/12/2000, que deliberou sobre a cisão objeto da presente discussão.

Ainda assim, apenas para argumentar, se a cisão/incorporação houvesse sido revestida de todos os aspectos legais e de publicidade, os créditos fiscais não poderiam ser aceitos de forma automática apenas pelo fato de tais créditos terem sido vertidos para a requerente. Melhor dizendo, a transferência dos créditos tributários para a incorporadora não confirma os indêbitos.

Sobretudo, há que se atentar para o fato de que o crédito aqui pleiteado decorre de cisão parcial da empresa Vale do Xingu, e somente sua escrita pode demonstrar ao Fisco a ocorrência do indébito, visto que a deliberação da assembléia é ineficaz para assegurar certeza e liquidez do crédito. As empresas incorporadoras.

Logo, perante a Fazenda Nacional é indispensável que fique comprovada a apuração de 'créditos tributários a recuperar' na sua origem, demonstrando-se a efetivação dos recolhimentos indevidos ou a maior que o devido, de forma a dar certeza e liquidez aos valores pleiteados.

No caso em análise, a interessada não fez constar nos autos a comprovação dos indébitos, e da mesma forma que concluímos que ela tem o direito de manejar tais créditos, também a ela cabe o ônus de provar a sua liquidez e certeza, comprovando, sem margem de dúvidas, a sua existência e o seu valor.

No entanto, para comprovar a existência dos indébitos, a interessada apresenta apenas papéis de trabalho de fiscalização havida na empresa Vale do Xingu, onde o fiscal teria apurado que ela teria recolhido, em alguns períodos, valores a maior que o devido (fl. 159).

Caso se examine o relatório anexo ao auto de infração lavrado contra a Vale do Xingu (fl. 148) se verá que o trabalho da fiscalização naquele caso se limitou ao confronto entre os valores informados pela contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e aqueles contidos nos livros contábeis.

Para embasar lançamento de crédito tributário, tal método é suficiente, pois a própria contribuinte informa à fiscalização os valores das bases de cálculo, e o Fisco, de posse desses dados, examina a contabilidade da atuada e apura os valores a recolher de acordo com a base de cálculo fornecida pela atuada em confronto com a contabilidade, caso constate que os valores apurados via contabilidade são maiores que os informados e pagos pela contribuinte, lança a diferença, pois a contabilização foi feita pela própria atuada, com a ressalva que esta pode ilidir o lançamento caso comprove que os dados contábeis estão incorretos a seu favor.

Contudo, esse procedimento é imprestável para comprovar recolhimentos efetuados a maior pela atuada, pois, para tanto, ela teria que comprovar que os valores contabilizados são compatíveis com a realidade, ou seja, deveria apresentar cópias autenticadas dos livros fiscais, tais como, livros de saída e de apuração do ICMS, das notas fiscais etc, de modo a comprovar que os valores escriturados na contabilidade da incorporada são a expressão da verdade e, conseqüentemente, que os recolhimentos excederam ao realmente devido, comprovando que se trata, de fato, de recolhimento a maior e, assim, passível de compensação ou restituição.

Portanto, a mera apresentação de papéis de trabalho indicando que, em relação à a contabilidade escriturada pela própria contribuinte, houve, em tese, recolhimento a maior não comprova a existência dos indébitos, pois a própria contabilização pode conter lapsos e não expressar a verdade, de modo que somente a análise detalhada da documentação fiscal pela autoridade competente, e em processo próprio, poderia determinar a existência e a magnitude dos indébitos. (e-fl. 563/583 - grifei)

Intimada desta decisão em 30/09/2008 (e-fl. 589), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 29/10/2008 (e-fls. 593) anexando os documentos que a seu ver comprovam a origem do crédito e alegando, em síntese, que estaria comprovado o registro da cisão na junta comercial de São Paulo, sendo que sua motivação foi o redimensionamento do capital social da empresa cindida (Vale do Xingu) às suas necessidades operacionais. Afirma que "*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 contribuam para o desenvolvimento das atividades operacionais da Vale do Xingu, o que foi expressamente reconhecido pelo v. acórdão recorrido*" (e-fl. 627) O crédito já teria sido objeto de reconhecimento em processo da própria da Vale do Xingu.

Em seguida os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3402-006.834 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13889.000149/2004-24

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

O presente caso conta com uma peculiaridade, que buscou ser evidenciada no relatório. O despacho decisório foi proferido no sentido da ilegitimidade passiva da Recorrente para pleitear crédito decorrente de cisão parcial de crédito. Contudo, **todos** os argumentos trazidos pela fiscalização no despacho foram refutados, um a um, pela r. decisão de primeira instância, oportunidade na qual foi expressamente consignado que “*os créditos fiscais vertidos para o capital da empresa incorporadora, no caso de uma incorporação parcial legalmente perfeita, podem ser, em tese, por ela manejados, ou seja, a incorporadora é a pessoa jurídica legítima para pleitear a restituição ou compensação desses créditos.*” (e-fl. 579).

Este posicionamento externado pela DRJ encontra-se em conformidade com outras manifestações da Secretaria da Receita Federal, como na Solução de Consulta COSIT n.º 321/2017, na qual foi evidenciada a possibilidade de restituição em operações de cisão parcial dotadas de substrato econômico:

(...) OPERAÇÃO DE CISÃO PARCIAL COM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. HIPÓTESE LEGAL DE SUCESSÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS NOS ATOS DE CISÃO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELA SUCESSORA PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 123, 132, 165, 170 e 198; Lei n.º 6.404/1976, arts. 223, 229 e 233; Decreto-Lei n.º 1.598/1977, art. 5º; Decreto-lei n.º 2.287/1986, art. 7º; Lei n.º 9.430/1996, arts. 73 e 74; Lei n.º 9.964/2000, art. 2º, § 7º; Lei n.º 10.833/2003, art. 18, § 4º; Lei n.º 10.865/2004, art. 30; Lei n.º 11.033/2004, art. 17; IN RFB n.º 1.396/2013, arts. 8º, 9º, 12 e 22; IN RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017; e SCI Cosit n.º 3/2011.

(...)

23. 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 ser representados por créditos tributários. Nesse 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.

24. **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 sejam transferidos a outra empresa no papel de sucessora.**

25. 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 à compensação do crédito próprio, obtido por sucessão, em operação de cisão parcial.

26. Cumpre esclarecer que a vedação contida na legislação tributária à extinção de crédito tributário, mediante compensação com crédito de terceiros, não corresponde às situações de sucessão de elementos patrimoniais, prevista na legislação comercial, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão, como forma válida de transferência de titularidade dos créditos decorrentes de indébitos 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.

27. 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.** (grifei)

Como bem evidenciado pela r. decisão recorrida, em qualquer momento a substância econômica ou validade da cisão parcial foi posta em cheque pela fiscalização no despacho decisório. Naquela oportunidade, a fiscalização indicou que a operação de cisão envolvia apenas créditos tributários, fato este que não se mostrou verossímil considerando os mútuos com outras pessoas jurídicas que igualmente fizeram parte da cisão. Vejamos, novamente, todos os argumentos enfrentados pela r. decisão recorrida para afastar os fundamentos do despacho decisório proferido no presente processo:

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 autoridade a quo, conforme ata da Assembléa 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).

(...)

De acordo com os textos acima transcritos, pode-se concluir que **a cisão parcial com incorporação da parcela cindida por empresa já constituída, como aconteceu no caso vertente, é regida pelas regras aplicáveis à incorporação, que se trata 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 acionistas da incorporada.

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)

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 sul generis integralização de capital, que uma empresa (incorporada) faz e 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, sendo que compondo esse patrimônio pode haver créditos fiscais.

Disso não se pode inferir que houve uma transação entre as sociedades objetivando a alienação desses créditos, a menos que a transação tenha sido simulada, caso em que caberia à fiscalização o ônus de sua comprovação. 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 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 n' 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 despidianda 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 incorporadora, no caso de uma incorporação parcial legalmente perfeita, podem ser, em tese, por ela manejados, ou seja, a incorporadora é a pessoa jurídica legítima para pleitear a restituição ou compensação desses créditos. (e-fls. 567/579 – grifei)

Assim, afastados os fundamentos do despacho decisório, caberia à autoridade julgadora de primeira instância determinar o seu cancelamento, para que novo despacho fosse proferido após afastar o fundamento da ilegitimidade passiva da Recorrente, sob pena de supressão de instância. Nesse sentido já me manifestei no Acórdão 3402-004.896, de 01/02/2018, com fulcro em outras manifestações deste Conselho:

Contudo, diante destas circunstâncias, afastado o único fundamento jurídico apresentado para a negativa à restituição do crédito, necessário que seja realizado um novo trabalho fiscal para a confirmação da validade e liquidez do crédito, e não simplesmente a realização de uma diligência para a verificação de sua validade nesta segunda instância administrativa.

Com efeito, ao contrário do que foi indicado na resolução, o presente processo não pode ser objeto de análise por este colegiado, mesmo após a realização da diligência, sob pena de supressão de instância, como já entendido em outras oportunidades por este Conselho:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000 DENEGACÃO DO PEDIDO SOB FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA INEXISTENTE. NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO DESPACHO DECISÓRIO. Deve ser anulado o processo, a partir do Despacho Decisório, inclusive, quando se verifica que o indeferimento do pedido formulado pela contribuinte deu-se sob fundamento fático inexistente, **sendo defeso ao CARF inovar a fundamentação da denegação do pedido, sob pena de supressão de instância.** Recurso Voluntário provido em parte." (Número do Processo 10940.900089/2006-43 Data da Sessão 18/03/2015 Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira Acórdão 3202-001.608 - grifei)

"Processo administrativo fiscal. Nulidade. Supressão de instância. Cerceamento do direito de defesa. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. **Supressão de instância é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa. Nulo é o ato administrativo maculado com vício dessa natureza.** Processo que se declara nulo a partir do despacho decisório viciado, inclusive." (Número do Processo 16327.002874/99-71 Data da Sessão 05/12/2006 Relator Tarásio Campelo Borges Nº Acórdão 303-33.805 - grifei)

(...) Diante do exposto, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastando o fundamento da decadência, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

No mesmo sentido, vide também o Acórdão n.º 3402-006.108, de relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, de 31/01/2019.

Entretanto, não foi isso que ocorreu: a autoridade julgadora, após afastar os fundamentos em torno da ilegitimidade passiva da Recorrente, identificou novas razões para a

suposta negativa do crédito, entendendo pela ausência de documentos para comprovar a cisão (demonstrada pela empresa por meio dos documentos anexados ao Recurso Voluntário) e a ausência de documentos probatórios da legitimidade do crédito. Foi inclusive indicado na decisão que caberia à Recorrente “*comprovar que os valores contabilizados são compatíveis com a realidade, ou seja, deveria apresentar cópias autenticadas dos livros fiscais, tais como, livros de saída e de apuração do ICMS, das notas fiscais etc, de modo a comprovar que os valores escriturados na contabilidade da incorporada são a expressão da verdade (...)*”. (e-fl. 583). Contudo, reconhecida a legitimidade passiva da Recorrente, com fulcro nos documentos acostados aos autos, a análise da validade do crédito caberia à própria autoridade fiscal, após intimar a Recorrente para apresentação dos documentos entendidos como cabíveis para confirmar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Diante do exposto, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastando o fundamento da ilegitimidade passiva da Recorrente, com fulcro nos fundamentos trazidos na r. decisão de primeira instância e nos documentos da cisão acostados ao Recurso Voluntário, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne