



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

Processo n° 13899.000933/2006-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.838 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria FINSOCIAL
Recorrente Junior Alimentos Indústria e Comércio Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2003

CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 229, da Lei nº 6,404, de 1976, na cisão parcial, a empresa que absorveu a parcela do patrimônio da empresa cindida sucede esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencido o conselheiro Walber José da Silva, que negava provimento ao recurso. Os conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e Maria da Conceição Arnaldo Jacó acompanharam a relatora pelas conclusões. O conselheiro Paulo Guilherme Déroulède apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

EDITADO EM: 31/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: WALBER JOSÉ DA SILVA (Presidente), MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ, FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, PAULO GUILHERME DEROULEDE, GILENO GURJÃO BARRETO, ANTONIO MARIO DE ABREU PINTO.

Relatório

Trata-se de pedido de compensação – PERD/Comp – apresentado pela Recorrente para fim de aproveitar créditos de FINSOCIAL/PIS com débitos de PIS e Cofins (jan/julh de 2003).

Por retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório trazido pela decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“O PER/DCOMP n.º 42575.94626.141103.1.3.57-7410 (fls. 02/11), transmitido em 14/11/2003, por tratar de créditos alegadamente reconhecidos pelo Poder Judiciário, deu origem ao presente processo para que as informações pudessem ser tratadas manualmente, como disciplina a legislação aplicável (fls. 01).

A contribuinte pleiteia a Compensação de créditos decorrentes de decisão judicial proferida na Ação Ordinária n.º 97.0002611-6, tramitada na 22 Vara Federal de São Paulo, almejando a extinção de débitos relativos ao PIS e a COFINS relativos a períodos de apuração compreendidos entre janeiro e julho de 2003.

O PER/DCOMP em referência assim se reporta quanto à origem dos créditos (fl. 03):

FINSOCIAL RELATIVO AO CRÉDITO JUDICIAL E PIS RELATIVO A LC 7/70.

Afirma, o mesmo documento, que o direito creditório atualizado corresponderia a, na data da transmissão, R\$ 179.575,29; indica, ainda, que desse total estaria utilizando na compensação requerida a quantia de R\$ 177.572,16.

Certidão de Objeto e Pé, fl. 34, certifica que, com relação à Ação Ordinária em comento, no que importa ao presente processo:

• As partes foram FSS Torres Júnior e Cia Ltda (autora) e a Unido Federal;

- *Objetivou a autora o direito de proceder a compensação de parcelas recolhidas a título de FINSOCIAL com débitos vincendos relativos COFINS e a CSSL;*
- *Em acórdão prolatado pelo TRF da 3ª Região, com trânsito em julgado em 16/04/1999, foi concedida, em parte, a tutela pretendida.*

Os sócios da FSS Torres Júnior e Cia Ltda, CNPJ 44.747.426/0001-89, deliberaram pela cisão parcial da empresa, permanecendo a empresa cindida em atividade, e dando-se origem à interessada. A cisão referida encontra-se documentada nos autos pelo Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social da FSS Torres & Cia. Ltda., fls. 55/63, e pelo Protocolo de Cisão e Justificação, fls. 64/68. Sendo que, na CLAUSULA QUINTA desse último instrumento lê-se:

“(…)

Parágrafo Primeiro: A parcela cindida e transferida corresponde aos seguintes direitos relativos a Impostos e Contribuições a Recuperar correspondente a:

- (i) PIS — R\$ 150.591,11 (cento e cinquenta mil quinhentos e noventa e um reais e onze centavos);
- (ii) FINSOCIAL — 236.618,12 (duzentos e trinta e seis mil seiscentos e dezoito reais e doze centavos);
- (iii) INSS — R\$ 66.166,37 (sessenta e seis mil cento e sessenta e seis reais e trinta e sete centavos)”

A unidade jurisdicionante, por meio do Despacho Decisório que aprovou o Parecer SEORT/DRF/OSA nº 043/2008 (fls. 205 a 212), indeferiu o pleito, não reconhecendo o direito creditório à interessada e não homologando a compensação, com fundamento no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, na Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 e no Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/05, por entender que:

- (i) **Quanto ao PIS, não há - qualquer determinação na ação ordinária no sentido de que fossem restituídos valores;**
- (ii) **Quanto ao FINSOCIAL, tratam-se de créditos da empresa cindida e, portanto, de terceiros, e, em sendo vedada a transferência do direito, não dispõe a interessada de legitimidade para pleitear a compensação desses créditos com seus débitos tributários.**

Cientificada, via postal, fl. 214, em 21/01/2008, a contribuinte apresentou, em 19/02/2008, manifestação de inconformidade (fls. 215/225) na qual, em síntese, alega:

(i) A possibilidade de compensação da contribuição ao FINSOCIAL com demais tributos administrados pela Receita Federal. Diz discordar de afirmada argumentação da autoridade jurisdicionante que não teria admitido a compensação para extinguir débitos de contribuição ao PIS. Cita o caput do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e jurisprudência do STJ;

(ii) Que no caso em tela, através da cisão com versão parcial do patrimônio, a recorrente incorporou parte do ativo circulante da empresa cindida, sendo que desta parte constavam os créditos tributários recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL, que poderiam ser utilizados pela Recorrente para compensação de seus débitos tributários. Evoca o artigo 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(iii) Que a operação de cisão deu-se com o cumprimento da legislação de regência e que a empresa cingida contratou Brisk Auditores S/C, CNPJ 01.283.500/0001-40, para proceder A avaliação de bens.”

Após analisar as razões de impugnação apresentadas, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas proferiu o acórdão nº 05-24694 (fls. 230 e segs/ e-fls. 242 e segs), que restou da seguinte forma ementado:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2003*

TRANSFERÊNCIA DE DIREITO CREDITÓRIO. CISÃO PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

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

As operações de cisão parcial não implicam extinção da pessoa jurídica, razão pela qual o sujeito passivo que realizou os pagamentos indevidos permanece como a pessoa competente para repetir e compensar o respectivo indébito tributário.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou a maior que o devido extingue-se após o prazo de 5(cinco) anos, contados da data do pagamento.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS.

Improcedente a compensação que vincula créditos inexistentes aos débitos tributários devidos à Fazenda.

Rest/Ress. Indeferido

Comp. não homologada.”

Irresignada, a Recorrente (fls. 235 e segs/ e-fls. 250 e segs) interpôs recurso voluntário, por meio do qual ateve-se a discutir o direito ao crédito decorrente da cisão parcial, bem como à possibilidade de compensar créditos/débitos de naturezas distintas.

É o relatório.

Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado e constata-se do PERD/Comp de fls. 03 (e-fls.04), trata-se de créditos de FINSOCIAL decorrente de ação judicial (Ação Ordinária nº 97.0002611-6, tramitada na 22ª Vara Federal de São Paulo) e PIS Decretos 2445 e 2449 com débitos de PIS e Cofins (jan/julh de 2003).

Em síntese, dois assuntos estão sendo discutidos nestes autos, crédito de PIS e FINSOCIAL, ambos decorrentes da cisão da empresa FSS Torres & Cia. Ltda (fls. 55/63). O Despacho Decisório acatou o Parecer SAORT que da seguinte forma se posicionou:

Parecer SAORT -fls.205 e segs/ e-fls.217 e segs.

“Assunto: Finsocial/PIS.

Ementa: AÇÃO JUDICIAL NÃO VERSA SOBRE PIS.

O teor da decisão judicial que respaldaria a apresentação do Per/Dcomp nada versa sobre suposto crédito de PIS.

CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE PAGAMENTOS INDEVIDOS/A MAIOR. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

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

Dispositivos legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa SRF no 210, de 30 de setembro de 2002; Instrução Normativa SRF no 600, de 28 de dezembro de 2005; Parecer PGFN/CDA/CAT no 1.499/05.”

Solicitação indeferida. Compensação não homologada.

Quanto ao PIS: A decisão administrativa entendeu que o contribuinte pleiteou a compensação com base no direito obtido na decisão judicial proferida nos autos da ação judicial nº 97.0002611-6, todavia, a ação judicial trata apenas da discussão acerca da constitucionalidade do Finsocial e não do PIS, razão pela qual o pleito quanto ao PIS foi de pronto indeferido.

Quanto ao FINSOCIAL: O despacho decisório entendeu que a cisão ocorrida na empresa “FFS” foi parcial e que este fato não permite a transferência do crédito para outra empresa, resultando em compensação de “créditos de terceiro” o que não se pode admitir.

A DRJ manteve o Despacho porque (i) o contribuinte não discutiu a questão específica da negativa do PIS, restringindo-se a defender a possibilidade de compensar-se créditos/débitos de natureza distinta; (ii) se assim não fosse o crédito do PIS estaria prescrito, posto que passados 5 anos; (iii) nenhum dos dois créditos poderiam ser aproveitados pela Recorrente porque de terceiros.

Ao analisar os autos percebo que o recurso voluntário continuou sem discutir a razão do indeferimento do Despacho Decisório, versando sobre a possibilidade de compensar-se tributos de natureza distinta. Ademais, debateu acerca da possibilidade de aproveitar-se créditos decorrentes de cisão parcial.

Consta dos autos, planilhas trazidas pela contribuinte esclarecendo a origem do crédito pleiteado:

TRIBUTO	FATOS GERADORES	VALOR	e-fls.108
PIS	Mar/92 a Set/95	R\$ 150.591,11	e-fls.108
FINSOCIAL	Jan/92 a Abr/92	R\$ 31.210,98	e-fls.109

Preliminarmente entendo que deve ser analisada a **PRESCRIÇÃO** alegada no recurso voluntário. Realmente, alguns valores pleiteados encontram-se prescritos. O Código Tributário Nacional prevê expressamente a decadência do direito à restituição de tributos pagos indevidamente em 5 anos (art. 165, I c/c art. 168, I), contados a partir da data da extinção do crédito tributário *verbis*:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.” (destaquei)

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

(...)"

Neste aspecto, o débito tributário se extingue com o seu pagamento, mesmo no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em virtude do disposto no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05, válida e vigente após 09/06/2005¹, a saber:

LC 118/05

“Art. 3º - Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

In casu, os tributos em discussão são o PIS e Finsocial, os quais se submetem ao lançamento por homologação, a saber:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)"

Tal posicionamento tornou-se definitivo pelo julgamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 566.621, de relatoria da Ministra Ellen Greice, no qual restou analisada a natureza e as determinações contidas na Lei Complementar 118/2005, tendo decidido aquele colegiado que os efeitos da legislação seriam *ex nunc*, **o que implicou no reconhecimento da legalidade da redução do prazo para a restituição dos tributos (10 anos para 5 anos) recolhidos a maior ou indevidamente para os pedidos protocolados a partir de 09/06/2005.** Ainda, o STJ manifestou entendimento no mesmo sentido, concluindo pela manifesta inconstitucionalidade da aplicação retroativa da LC 118/05, conforme inteligência do Resp nº 644.736/PE.

Frise-se que o v. acórdão recorrido aplicou a LC 118/05 antes dos mencionados julgamentos, entendendo que o prazo para a restituição seria de 5 anos. Ocorre

¹ LC 118/05

que o entendimento do Pleno do STF vincula este tribunal administrativo, razão pela qual deve-se reconhecer a prescrição (i) dos **valores relativos ao PIS** referente aos fatos geradores ocorridos até outubro/93 (o protocolo do pedido ocorreu em 14/11/03 e o pagamento referente ao mês de novembro/93 em 01/12/93) e (ii) a inexistência de prescrição dos **valores referentes ao FINSOCIAL**, em vista do trânsito julgado da ação judicial.

Em relação ao **MÉRITO**, necessário analisar-se a possibilidade de o crédito ser aproveitado após procedimento de cisão parcial, ou se este fato caracterizaria “compensação de crédito de terceiro”.

A definição de “cisão” está disposta na Lei nº 6.404/76, e dos termos legais resta claro que “*nos casos de cisão parcial, a empresa que absorveu a parcela do patrimônio da empresa cindida sucede esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão*”, vejamos:

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.

(...)”

Ao contrário do entendimento apresentado pelo acórdão recorrido, entendo que no caso de cisão parcial a sucessora responde pelo patrimônio que lhe foi transferido, podendo sim, *in casu*, exercer o direito à restituição/compensação do crédito de Pis e Finsocial.

De acordo com este raciocínio pode-se citar precedente desta casa:

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

De acordo com o art. 229, da Lei nº 6,404, de 1976, na cisão parcial, a empresa que absorveu a parcela do patrimônio da empresa cindida sucede esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão. Entretanto, o fato de o indébito não ter sido relacionado no laudo de avaliação, não suprime o direito da empresa sucessora, sobretudo quando por tratar-se de créditos anteriores à cisão, mas que somente veio a se tornar definitivo posteriormente. Mesmo porque, na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem

solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei nº 6,404/76, 124 e 132 do CTN.”

(Processo nº 108.30.720084/2007-67, Recurso Voluntário nº 262244, acórdão nº 3301-00.333 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - destaqui)

A transferência de crédito portanto é possível e deve ser respeitada.

Ante o exposto, conheço do presente recurso para o fim de **dar-lhe parcial provimento**, reconhecendo o direito da Recorrente de pleitear administrativamente a restituição dos valores que recebeu em razão da cisão parcial, mas reconhecendo a prescrição dos valores relativos ao PIS referente aos fatos geradores ocorridos até outubro/93 (o protocolo do pedido ocorreu em 14/11/03 e o pagamento referente ao mês de novembro/93 em 01/12/93)

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora

Declaração de Voto

Trata o presente de indeferimento de DCOMP transmitida em 14/11/2003, com informação de crédito oriundo da ação judicial nº 970026116, distribuída em 31/01/1997 com trânsito em julgado em 16/04/1999, autorizando a compensação de FINSOCIAL com COFINS e CSLL.

Os fundamentos para indeferir foram: a titularidade de créditos serem de terceiros, a ação judicial não se referia a PIS/Pasep, além de o direito à repetição estar prescrito.

Em recurso voluntário, a recorrente pugna pela possibilidade de compensar PIS com outros tributos e pela possibilidade de utilização de indébitos tributários a partir do recebimento de tais direitos mediante incorporação de patrimônio vertido por cisão parcial, com base no art. 229 da Lei nº 6.404/76. A recorrente cita ainda artigos do RIR/99 sobre contrapartida de aumento de bens do ativo permanente em virtude de reserva de reavaliação.

Inicialmente, quanto à matéria relativa à prescrição, acompanho a conselheira relatora. Quanto às alegações sobre a possibilidade de compensação de PIS com outros tributos, esclareça-se que, em momento algum, o Parecer SEORT/DRF/OSA nº 043/2008 fundamentou o indeferimento na impossibilidade de se compensar PIS/Pasep com outros tributos, nem a decisão do colegiado *a quo* o fez, portanto, o argumento não procede.

Relativamente aos artigos do RIR/99 mencionados, entendo não se aplicam ao caso, vez que não houve qualquer reavaliação de ativos.

A lide cinge-se, precisamente, na possibilidade ou não de a cisão parcial superar a restrição legal do art. 74 da Lei nº 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, conseqüentemente, extinção da pessoa jurídica que cedera os ativos. Portanto, a compensação fora realizada com créditos de terceiros, vedada pelo art. 74 da Lei nº 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 nº 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 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)"*

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 nº 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 nº 1301-00-725:

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 nº 3/2011, cujo excerto transcreve-se:

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

[...]

11. Verifica-se que nos termos da legislação societária transcrita, a sucessão da parte da empresa cindida pode ocorrer em face de obrigações e de direitos, estes podendo representar

18. *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.*

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

[...]

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

CONCLUSÃO

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

Por sua vez, a Solução de Consulta Cosit nº 119/2014 enfatiza que o propósito negocial 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.**

10. *Retome-se a operação societária proposta, que, no seu principal, é: a consulente 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 consulente.*

10.1. *Utilizando-se os conceitos de Marco Aurélio Greco², 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.³”

10.2. *Ainda segundo o mesmo autor, a operação em tela pode também ser considerada preocupante pelo fato de envolver uso de sociedades intermediárias, mais especificamente, empresas-veículos (conduit companies), como é o caso da SPE, “em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto”⁴.*

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

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

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

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

[...]

12.2. *A teoria do abuso do direito, então, consolidou-se. Uma operação societária estruturada deve ser vista em seu conjunto, a fim de analisar o seu fim último.*

13. *O direito brasileiro não ficou alheio a tal construção. Atualmente, a despeito de intensos debates que o tema provoca, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem constantemente decidido pela necessidade de analisar a substância econômica da operação que enseja impacto tributário, mantendo autuações fiscais que*

desconsideram a operação para fins tributários. Cita-se decisão paradigmática nesse sentido:

[...]

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

CONCLUSÃO

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

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

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

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

No caso em concreto, a operação teve como único propósito a transferência de créditos da cindida para a cindenda, em clara tentativa de contornar a vedação imposta pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, que permite apenas a compensação com débitos próprios do sujeito passivo. No caso, a justificativa para a operação foi o aumento de capital na sucessora, que na realidade não é causa da operação, mas consequência inerente à operação de cisão parcial, a teor dos artigos 227 e 229 da Lei nº 6404/76:

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 assembléia-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.

[...]

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.

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

Neste sentido, entendo que a operação com o único objetivo de contornar norma tributária que veda expressamente a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros não pode ser oponível à Fazenda Nacional.

Entretanto, tal discussão não foi travada no processo. O despacho decisório de indeferimento foi fundamentado apenas na caracterização da operação como crédito de terceiro, sem adentrar nas causas ou no propósito da operação. O Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1449/2005, utilizado como fundamento jurídico, aborda genericamente a impossibilidade de compensação com créditos de terceiros, ressaltando a diferenciação do instituto da compensação no direito público e no direito privado, concluindo, inclusive pela ilegalidade da IN SRF 21/97 nesta matéria.

Na manifestação de inconformidade, a recorrente defende que o instituto da cisão parcial não suprime o direito à utilização dos créditos vertidos.

Por sua vez, a decisão da DRJ também considerou que a cisão parcial, por não extinguir a cindida, não poderia ser oponível ao FISCO para alterar a titularidade do direito à repetição de indébito, ao contrário da incorporação ou da cisão total. O recurso voluntário reprisou as alegações da manifestação de inconformidade.

É forçoso reconhecer que em nenhum momento do processo discutiu-se o propósito negocial da cisão ou as condições em que foram realizadas ou sua inoponibilidade em razão das características que resultaram na implementação da operação, nem a recorrente defendeu em suas peças recursais quanto a este fundamento, mas apenas do instituto em tese, e, portanto, seria inovação no fundamento abordar esta matéria somente em recurso voluntário e caracterizaria cerceamento do direito de defesa. O item 22 da Solução de Consulta Cosit nº 3/2001 evidencia a necessidade de abordagem de tal matéria para o afastamento dos efeitos da operação de cisão parcial:

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

A introdução de novo fundamento jurídico consiste em inovação no julgamento, como depende-se do Acórdão CSRF nº 9202003.400, de 21/10/204, cuja ementa transcreve-se:

Processo nº 13899.000933/2006-85
Acórdão n.º **3302-002.838**

S3-C3T2
Fl. 27

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/09/2007

PAF PROCESSO

ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DELIMITAÇÃO DO OBJETO.

O conteúdo do Acórdão de Recurso Especial de Divergência deve se ater à matéria objeto do apelo, vedada a abordagem de matéria sequer suscitada pela Recorrente, mormente quando a inovação passa a constituir a própria razão de decidir.

Diante do exposto, acompanho o voto da relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède