



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.001458/2006-37
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-007.568 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente FOCOM TOTAL FACTORING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/09/1989 a 31/10/1991

CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 229, da Lei n° 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.

AFASTAMENTO DO ÓBICE À COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS À SUCEDIDA POR CONTA DE CISÃO PARCIAL. RETORNO À INSTÂNCIA DE ORIGEM PARA ANÁLISE DA COMPENSAÇÃO.

Afastado o óbice específico de inexistência de direito à compensação de tributos à sucedida por conta de cisão parcial, deve o processo ser devolvido à DRF, a fim de que sejam analisados os demais pressupostos do pleito de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o óbice específico do direito à compensação pela simples existência de cisão parcial e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Adoto e transcrevo relatório da decisão de primeira instância:

DOS PER/DCOMP ANALISADOS

Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimento ou Restituição / Declarações de Compensação — PER/DCOMP relacionados na tabela abaixo, transmitidos pela empresa Focom Total Factoring Ltda, CNPJ 69.235.017/0001-15, para compensação de débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS com créditos de FINSOCIAL oriundos do Mandado de Segurança n.º 93.0034440-4 (petição inicial às fls. 202 a 227, decisão transitada em julgado às fls. 138 a 145).

Nº de ordem	Nº do PER/DCOMP	Débitos compensados	Data de transmissão	Folhas
1	40865.52081.211204.1.7.54-5083	IRPJ 03/2004, IRPJ 05/2004, IRPJ 07/2004, IRPJ 08/2004, CSLL 08/2004	21/12/2004	13/18
2	38919.77954.211204.1.7.54-2045	PIS 11/2004, COFINS 11/2004	21/12/2004	25/28
3	29019.15588.211204.1.7.54-8138	IRPJ 10/2004, CSLL 10/2004	21/12/2004	33/36
4	26651.68586.211204.1.7.54-9062	PIS 10/2004, COFINS 10/2004	21/12/2004	41/44
5	39157.23723.211204.1.7.54-2071	IRPJ 09/2004, CSLL 09/2004	21/12/2004	150/153
6	10791.34416.221204.1.3.54-2979	IRPJ 11/2004, CSLL 11/2004	22/12/2004	61/64
7	03860.36202.260204.1.3.54-8609	CSLL 01/2004, COFINS 09/2002	26/02/2004	53/56
8	24024.77034.150304.1.3.54-9489	PIS 02/2004, COFINS 02/2004	15/03/2004	01/04
9	29149.08821.300304.1.3.54-8208	CSLL 02/2004	30/03/2004	05/08
10	02537.76340.270504.1.3.54-9780	CSLL 04/2004	27/05/2004	85/88
11	24669.39040.130504.1.3.54-6161	PIS 04/2004, COFINS 04/2004	13/05/2004	89/92
12	39677.18540.300404.1.3.54-7457	CSLL 03/2004	30/04/2004	93/96
13	15955.86576.150404.1.3.54-4230	PIS 03/2004, COFINS 03/2004	15/04/2004	97/100
14	31095.12629.140904.1.3.54-1760	PIS 08/2004, COFINS 08/2004	14/09/2004	09/12
15	22438.78026.151004.1.3.54-1215	PIS 09/2004, COFINS 09/2004	15/10/2004	57/60
16	25103.95192.310804.1.3.54-1520	CSLL 07/2004	31/08/2004	65/68
17	29344.06545.130804.1.3.54-0613	PIS 07/2004, COFINS 07/2004	13/08/2004	69/72
18	34616.57947.140704.1.3.54-1891	PIS 06/2004, COFINS 06/2004	14/07/2004	73/76
19	32937.11555.300604.1.3.54-4770	CSLL 05/2004	30/06/2004	77/80
20	12897.34086.110604.1.3.54-8033	PIS 05/2004, COFINS 05/2004	11/06/2004	81/84
21	23631.59046.191004.1.3.54-9223	IRPJ 12/2003, CSLL 12/2003	19/10/2004	101/104

DO DESPACHO DECISÓRIO EMITIDO EM 17/02/2009

A Derat/SPO apreciou os PER/DCOMP acima relacionados no Despacho Decisório de fls. 381 a 386 e concluiu que o crédito pleiteado se originou de recolhimentos efetuados pela empresa Philco Rádio e Televisão Ltda, CNPJ 53.070.660/0001-05, ou seja, se refere a crédito de terceiro, que não é passível de compensação, conforme previsão contida no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002.

Acrescenta a autoridade *a quo* que os PER/DCOMP transmitidos entre 10/04/2000 e 28/10/2004 devem ser liminarmente indeferidos, nos termos do art. 1º, II, 'c', da Instrução Normativa SRF n.º 226/2002, e os PER/DCOMP transmitidos entre 29/10/2004 (data da publicação da IN SRF n.º 460/2004) e 29/12/2004 (dia anterior à publicação da Lei n.º 11.051/2004) devem ser considerados não homologados.

Assim, o chefe da Derat/SPO/Diort indeferiu liminarmente os PER/DCOMP numerados de 1 a 7 na tabela acima (correspondentes à Tabela 06 do Despacho Decisório) e não homologou os PER/DCOMP numerados de 8 a 21 na tabela acima (correspondentes à Tabela 07 do Despacho Decisório).

Em face dessa decisão, os débitos relativos aos PER/DCOMP listados na Tabela 06 do Despacho Decisório, correspondentes às compensações liminarmente indeferidas, foram transferidos para o processo administrativo n.º 10880.720177/2009-68 (fls. 403 a 409) e encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DE 26/03/2009

Cientificada da decisão em 20/02/2009 (fls. 388), a interessada apresentou, em 26/03/2009, a manifestação de inconformidade de fls. 412 a 418, acompanhada dos documentos de fls. 419 a 437, consistentes na procuração, documentos societários da manifestante, documento de identidade do procurador e cópia do Despacho Decisório.

Preliminarmente, a manifestante alega que não devem ser aplicados ao caso os dispositivos da IN SRF n.º 226/2002, pois esse ato normativo se encontrava revogado quando foram iniciados os procedimentos para análise dos PER/DCOMP em questão, com o Termo de Intimação Fiscal n.º 54/2006 (fls. 105). Assim, sustenta que todos os PERJDCOMP relacionados na Tabela 01 do Despacho Decisório devem ser julgados da mesma forma, aplicando-se os dispositivos das Instruções Normativas SRF n.º 460/2004, 600/2005 e 900/2008.

Quanto ao mérito, alega que a empresa Philco Rádio e Televisão Ltda. (CNPJ 53.070.660/0001-05) sofreu cisão parcial, tendo sido vertida parcela de seu patrimônio para uma nova sociedade limitada, denominada Philco Tatuapé Rádio e Televisão Ltda. (CNPJ 69.325.017/0001-15), que posteriormente mudou sua razão social para Focom Total Factoring Ltda. Acrescenta que entre os ativos vertidos estava o saldo acumulado de FINSOCIAL.

A manifestante alega que não há impedimento legal à transferência dos créditos tributários de FINSOCIAL por cisão parcial. Alega que a cisão parcial é uma forma de sucessão universal, não incidindo o impedimento previsto na IN SRF n.º 41/2000. Alega também que os créditos de FINSOCIAL não se vinculam a nenhum ativo ou passivo em particular, não podendo ser questionada sua transferência.

A manifestante sustenta que a empresa Focom Total Factoring Ltda, anteriormente denominada Philco Tatuapé Rádio e Televisão Ltda., foi constituída com a parcela do patrimônio vertida da empresa Philco Rádio e Televisão Ltda, ou seja, o crédito é oriundo das atividades correspondentes à parcela cindida e vertida, não se tratando de créditos de terceiros, mas de créditos próprios.

Ante o exposto, a manifestante requer a reforma da decisão proferida pela Derat/SPO, homologando-se todas as compensações declaradas nos PER/DCOMP listados na Tabela 01 do Despacho Decisório.

DO ACÓRDÃO DRJ/SP1 N.º 16-22.488, DE 17/08/2009

Em 17/08/2009, esta 10ª Turma da DRJ/SP1 proferiu o acórdão n.º 16- 22.488 (fls. 448 a 453), por meio do qual apreciou os argumentos relativos aos PER/DCOMP listados na Tabela 07 do Despacho Decisório — fls. 386, em relação aos quais foi facultada a apresentação de Manifestação de Inconformidade.

Em relação à matéria submetida à sua apreciação, este órgão julgador decidiu pela nulidade do despacho decisório, face à contradição entre a fundamentação e a conclusão do despacho decisório. No despacho decisório, a autoridade *a quo* afirma que não devem ser homologados os PER/DCOMP transmitidos entre 29/10/2004 e 29/12/2004.

Todavia, não homologou os PER/DCOMP listados na Tabela 07, que foram transmitido em data anterior a 29/10/2004.

DO DESPACHO DECISÓRIO DE 05/10/2009

Face ao Acórdão DRJ/SP1 n.º 16-22.488, a Derat/SPO/Diort proferiu, em 05/10/2009, novo Despacho Decisório (fls. 456 a 459), no qual repete a fundamentação do Despacho Decisório anteriormente proferido (fls. 381 a 386), exceto quanto ao equívoco que deu causa à sua anulação.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DE 24/11/2009

Cientificada do novo Despacho Decisório em 23/10/2009 (fls. 460), a contribuinte apresentou, em 24/11/2009, a Manifestação de Inconformidade de fls. 461 a 468, na qual repete os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade anteriormente apresentada (fls. 412 a 418).

Em 24/02/2010, a 10ª Turma da DRJ/SP1 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório sob análise, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 30/09/1989 a 31/10/1991

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 cindida, razão pela qual o sujeito passivo que realizou os pagamentos indevidos permanece como a pessoa competente para repetir e compensar o respectivo indébito tributário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada da decisão, em 17/03/2010, consoante AR de fl. 530v, a recorrente supra mencionada interpôs recurso especial, tempestivo, em 15/03/2010, consoante carimbo na folha de rosto do recurso, fl. 531, no qual reprisou as alegações ofertadas na manifestação de inconformidade e aduz que o débito relativo ao PER/DCOMP n.º 39157.23723.211204.1.7.54-2071 deve ser excluído do referido processo, porquanto a data de transmissão do mencionado PER/DCOMP foi 28.10.2004 e, como tal, seguindo a linha adotada pelo julgador, ele deveria estar somente entre os pedidos de compensação liminarmente indeferidos, os quais deveriam ter sido transferidos para o PA n.º 10880.720177/2009-78. E ainda, que para os PER/DCOMPs cobrados através do PA n.º 10880.720177/2009-78, cujos débitos já foram inscritos em Dívida Ativa e estão em discussão no MS n.º 2009.61.00.019072-3 e na Execução Fiscal n.º 2009.61.82.033996-2, não foram efetuados os acertos dos valores, conforme solicitado pelo despacho decisório da DERAT, sendo que continuam sendo cobrados os débitos considerados como não homologados e não os liminarmente indeferidos, fato este que também deve ser corrigido para evitar cobrança em duplicidade. Por fim, requer a reforma da decisão de primeiro grau, o reconhecimento do direito creditório e homologação das compensações efetuadas.

Posteriormente, o expediente foi encaminhado a esta Turma ordinária para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em preliminar, passa-se a analisar o óbice para a análise do procedimento compensatório no caso vertente - inexistência do direito à compensação de tributo à sucedida em caso de cisão parcial.

A decisão recorrida assim concluiu sobre o tema:

(...) A requerente alega que, ao incorporar parte do acervo da empresa Philco Rádio e Televisão Ltda., a titularidade dos créditos relativos ao Finsocial a compensar passou a lhe pertencer.

Sobre este ponto, cabe esclarecer que o raciocínio da requerente se aplicaria à hipótese de incorporação. Com a extinção da incorporada, a incorporadora de fato passa a ser a pessoa legítima para pleitear o reconhecimento do direito creditório. Isso porque, o direito creditório do extinto sujeito passivo deve passar para outrem, pois de outra forma estaria ocorrendo o enriquecimento ilícito do Estado. No caso de incorporação, não resta dúvida que a empresa incorporadora sucede a sociedade extinta em todos os direitos e obrigações, inclusive o direito de solicitar a restituição de direitos creditórios pertencentes ao sujeito passivo não mais existente.

Entretanto, se a transferência de indébitos tributários é possível na incorporação, o mesmo não se pode dizer quando se trata de operação de cisão parcial.

Na cisão parcial, poder-se-ia cogitar que houve transferência de parcela do patrimônio da empresa cindida. Entretanto, uma vez que o sujeito passivo originário continua a existir, ele permanece como a pessoa jurídica legítima a solicitar a repetição de indébito à Administração Pública.

Esse entendimento foi manifestado pela Divisão de Tributação da Superintendência da 6 Região Fiscal, na Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Disit nº 85, de 15 de maio de 2001, cuja ementa é reproduzida abaixo:

"INCORPORAÇÃO. CISÃO TOTAL. SUCESSÃO A incorporação ou a cisão total, com versão de todo o patrimônio da pessoa jurídica para outras sociedades, correspondem a formas de extinção da pessoa jurídica. Em conseqüência, o direito à compensação de tributo, garantido à sucedida por decisão judicial, se transferirá às sucessoras, que poderão pleitear a compensação mediante processo administrativo específico.

A cisão parcial não implica em extinção da pessoa jurídica, sendo vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros."

No presente caso, quem realizou os pagamentos a título de Finsocial foi a empresa Philco Rádio e Televisão Ltda, CNPJ 53.070.660/0001-05, atualmente denominada PRT Investimentos Ltda. (fls. 172 a 185). Logo, a empresa Focom Total Factoring Ltda., CNPJ 69.325.017/0001-15, não tem direito à compensação pleiteada neste processo administrativo, visto que se refere a créditos de terceiros.

A vedação à compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros foi imposta pelo art. 1º da IN SRF n.º 41, de 7 de abril de 2000, in verbis: (...)

Sobre o tema - compensação de tributo pela sucedida em caso de cisão parcial - há acórdão desta 2ª TO (n.º 3302-002.838, de 28/01/2015), com composição deveras diversa da atual, porém com lição do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, em declaração de voto, que vale a pena trazer a baila, porquanto as características daquela lide eram muito similares ao caso *sub analysis*:

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

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

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

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

"Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia.

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

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei n.º 9.457, de 1997)"

De acordo com o §1º, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da cindida a sucede em direitos e obrigações relacionadas no ato da cisão, o que torna a sucessora

legítima titular de tais direitos. Este entendimento é refletido em acórdãos deste conselho, a exemplo dos acórdãos transcritos abaixo e pela relatora.

Acórdão n.º 1801-001.238:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2001 CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS FISCAIS. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO.

Os créditos fiscais, nos casos de cisão parcial seguida de incorporação, absorvidos pela empresa incorporadora podem ser por ela aproveitados para compensação, descabendo cogitar de cessão de créditos ou de compensação com créditos de terceiros.

Acórdão n.º 1301-00725:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2000, 2001 CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS FISCAIS. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO.

Os créditos fiscais, nos casos de cisão parcial seguida de incorporação, absorvidos pela empresa incorporadora podem ser por ela aproveitados para compensação, descabendo cogitar de cessão de créditos ou de compensação com créditos de terceiros. A verificação quanto à liquidez e certeza dos créditos trazidos à compensação deve ser procedida pela Autoridade Administrativa competente.

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

10. Em face da proposta de solução da consulta interna, mister se faz examinar as disposições do art. 229, § 1º, da Lei n.º 6.404, de 1976, verbis:

[...] 11. Verifica-se que nos termos da legislação societária transcrita, a sucessão da parte da empresa cindida pode ocorrer em face de obrigações e de direitos, estes podendo representar créditos tributários. Neste caso, o ato da cisão é o documento competente que formaliza a versão do elemento patrimonial do ativo da cindida para o ativo da sucessora.

12. Conforme bem descreve a lei societária, a sucessão não ocorre somente nos casos de incorporação, cisão total ou fusão, em que a sucedida é extinta, mas também nos casos de cisão parcial, em que a sucedida continua existindo juridicamente embora parte de seu patrimônio, direitos e obrigações são transferidos a outra empresa no papel de sucessora.

13. Em situação de cisão parcial, havendo a transferência de direito creditório à sucessora, relacionado no ato de cisão parcial não há que se falar mais em crédito de terceiro, mas crédito próprio da sucessora. Assim sendo, a sucessora pode proceder a compensação do crédito próprio, obtido por sucessão, em operação de cisão parcial.

14. 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 indêbitos tributários. A lei tributária não admite a compensação de crédito de terceiros, obtidos por modalidade de transferência de titularidade, totalmente distinta da sucessão, tal como a cessão de créditos.

15. 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.

16. Assinale-se nos termos do art. 223, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, na incorporação, fusão e cisão, as transferências dos elementos patrimoniais se fazem entre as sociedades incorporadas, fusionadas e cindidas e as que receberem os seus acervos líquidos. Tal operação não pode ser realizada sem que os sócios ou acionistas das incorporadas, fusionadas ou cindidas recebam as ações que lhe couberem nas sociedades que receberem os patrimônios vertidos.

17. Logo, se o acervo patrimonial foi transferido para uma outra sociedade, sem que nesta os sócios ou acionistas da cindida passem a participar de seu capital social, resta patente que não houve cisão, mas apenas alienação do patrimônio vertido.

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 Greco, trata-se de uma operação estruturada em seqüência, o que a torna uma operação preocupante que, por si só, exige cautela. Explica o referido autor acerca de tal tipo de operação:

“Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede. (...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas. (...)

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo que medeia entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente.”

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”.

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

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 seqüência, podendo seu início e fim ser realizados praticamente simultaneamente.

12. Já há muito vê-se tais operações societárias estruturadas em seqüência 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. (...)

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

Corolário disso, **cumprir afastar o óbice específico de inexistência de direito à compensação de tributo à sucedida por conta simplesmente da existência de cisão parcial**, para que se aprofunde a análise do procedimento compensatório proposto pela recorrente, inclusive acerca da substância econômica da cisão, nos moldes da SC Cosit nº 3/2011.

Ante o exposto, **voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que profira novo despacho decisório contemplando a análise do pleito de compensação em todos os seus pressupostos.

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado

