



Solução de Consulta nº 10.023 - SRRF10/Disit

Data 3 de setembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DIREITOS DE INDENIZAÇÃO POR LUCROS CESSANTES. TRANSFERÊNCIA POR CISÃO PARCIAL. SUJEITO PASSIVO.

Aplicam-se à cisão parcial as disposições do art. 132 do CTN, respondendo a sociedade cindida e a que absorveu parcela do seu patrimônio, solidariamente, pelos tributos devidos pela cindida. Os direitos transferidos à sucessora, relacionados no ato de cisão parcial, passam a ser próprios da sucessora. É ela, portanto, o sujeito passivo das obrigações tributárias atinentes a esses direitos, relativas ao IRPJ, cujos fatos geradores ocorram a partir da data da cisão.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 139, DE 2 DE JUNHO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, CTN, arts. 43, 123 e 132; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 229, *caput* e § 1º, e 233; Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 70, § 3º, inciso III; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

DIREITOS DE INDENIZAÇÃO POR LUCROS CESSANTES. TRANSFERÊNCIA POR CISÃO PARCIAL. SUJEITO PASSIVO.

Aplicam-se à cisão parcial as disposições do art. 132 do CTN, respondendo a sociedade cindida e a que absorveu parcela do seu patrimônio, solidariamente, pelos tributos devidos pela cindida. Os direitos transferidos à sucessora, relacionados no ato de cisão parcial, passam a ser

próprios da sucessora. É ela, portanto, o sujeito passivo das obrigações tributárias atinentes a esses direitos, relativas à CSLL, cujos fatos geradores ocorram a partir da data da cisão.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 139, DE 2 DE JUNHO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, CTN, arts. 43, 123 e 132; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 229, *caput* e § 1º, e 233; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 31 e 57; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, 28, 29, inciso II, e 70, § 3º, inciso III; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º.

Relatório

1. A interessada, sociedade empresária que tem por objeto [...], formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, conforme explicita o seu art. 34), mais precisamente sobre tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL de renda decorrente de direitos sobre indenização por lucros cessantes recebidos em operação de cisão parcial.
2. Relata “através de operação societária de cisão de empresas, em julho de 2011, recepcionou parcelas de patrimônio de outra sociedade, na posição de empresa cindenda, os quais lhe foram transferidos pela cindida [...]”, observando se tratarem de “empresas sob controle societário comum (v.g. grupo econômico)”. Nesse processo foram a ela vertidas, entre outras parcelas do patrimônio da cindida, “obrigação relativa a Adiantamento Processo”, no valor de R\$ 5.274.822,58 e “direitos por conta de processo judicial de indenização por lucros cessantes (...) sem valor contábil, porque desconhecido à época, o seu montante, vez que pendente de liquidação final o cálculo da indenização pleiteada, estimada mediante probabilidade de perda/êxito ‘possível’ de medida judicial, outrora, em tramitação”.
3. Esclarece, nesse contexto, que a cindida ajuizou ação judicial de indenização por lucros cessantes contra empresa americana, por conta de quebra de obrigação contratual no fornecimento de insumos para a produção de [...] e que, em 28.06.2010, “as partes chegaram a um entendimento preliminar sobre o cálculo da indenização, transacionado através de ‘Memorando de Entendimentos’”, no qual restou definido o que segue: (1) que a ré pagaria à consulente “um adiantamento no valor de US\$ 7.654.331,00”, (2) os “critérios a serem observados na apuração do montante total desta indenização” e (3) que, “no caso de não se chegar a um acordo, apelo ao Juízo Arbitral, por conta da Câmara de Comércio Brasil – Canadá”.
4. Refere, ainda, que, conforme “Termo de Quitação”, de 27.12.2011, a cindida recebeu, por conta do adiantamento antes referido, o “valor líquido de R\$ 12.905.202,00”, e que, adicionalmente, restou ajustado com a ré ser ela “devedora de indenização por lucros cessantes, no valor de R\$ 20.995.564,94”.

5. Informa que, sendo receptora de parcelas desse patrimônio advindo da cisão parcial da cindida, “reconheceu como passível de tributação, pelo IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, **no 4º trimestre de 2011**, o resultado positivo e a receita do valor (primeira parcela) que lhe fora vertido com natureza de adiantamento por conta da indenização por lucros cessantes, contabilizando-o nesse período contábil (4º Trimestre de 2011), como receita bruta da sociedade, sujeita ao percentual de presunção de lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), assim, incidindo os tributos conexos sobre a receita e o resultado positivo apurado, ao que aqui importa, respectivamente, 3% de COFINS e 0,65% de PIS/PASEP, bem como 15% de IRPJ e 9% de CSLL” (grifos originais).

6. Quanto ao valor de R\$ 20.995.564,94 de indenização por lucros cessantes, decorrente do "Termo de Quitação" antes referido, informa que “incluiu dito valor como receita bruta, na base de cálculo do lucro presumido, apenas no primeiro trimestre de 2012, quando foram recolhidos todos os tributos conexos devidos”

7. Relata a consulente, ainda, que a cindida sofreu ação fiscal em 2013, da qual decorreu lançamento sobre uma parte do adiantamento antes referido por postergação de receitas e sobre outra parte por omissão de receitas, observando que, como a parte considerada receita omitida foi tributada na consulente, seria o caso de *bis in idem*/pagamento indevido na cindenda.

8. Passando a analisar a natureza jurídica da cisão, conclui que “sob a ótica societária, o art. 229, §1º da Lei nº 6.404/76, expressamente estabelece que os sócios/acionistas numa operação de cisão, podem dispor livremente, não apenas sobre a versão de ativos, mas também sobre quais obrigações permanecem com a sociedade cindida e quais devem migrar com a parcela cindida”. E, assim, refere que “tomou a si a tributação de parte da indenização por lucros cessantes, tanto no quarto-trimestre de 2011, quanto no primeiro-trimestre de 2012”.

9. Ao final apresenta os questionamentos a seguir transcritos (grifos originais):

(i) a hipótese que se cuida excepciona subsunção do art. 132 do CTN à cisão (a sucessão do art. 132 do CTN apenas cuida das hipóteses de fusão, transformação e incorporação), aplicando-se à Consulente a disciplina do art. 123 e art. 165 do CTN, quanto aos valores da indenização por lucros cessantes provenientes da cisão parcial e da cessão de crédito da cindida/cedente [...], que foram tributados na Consulente, mas não se legitimam como suas obrigações tributárias de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, assim, configurando pagamento indevido, passível de restituição?

*(ii) aplica-se à hipótese que se cuida, o art. 121, parágrafo único, II do CTN, já que diante da falta de uma disciplina geral sobre a responsabilidade tributária na cisão, não se poderia eleger responsável sem lei expressa, assim, restringindo-se a **responsabilidade por sucessão e por solidariedade** em face da Consulente, somente ao IRPJ, conforme o art. 5º, III, §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, que cuidou de disciplinar, exclusivamente na esfera do imposto de renda, a responsabilidade tributária por sucessão e por solidariedade, na cisão?*

(iii) acaso negativas as respostas dos itens i e ii supra, indaga-se, a primeira e a segunda parcela da indenização por lucros cessantes, nos valores de R\$5.274.822,58 e de 20.995.564,94, a primeira, vertida à

Consulente por cisão e a segunda parcela, proveniente de procedimento arbitral, mediante cessão de crédito em favor da Consulente, respectivamente, tributadas no 4º trimestre/2011 e 1º trimestre/2012, conservam a natureza de indenização por lucros cessantes na Consulente, passível de inclusão como receita bruta, nos termos do art. 519 do RIR/99 e 88, I, da IN SRF n. 390/2004, tributáveis pelos percentuais de presunção de lucro de 8% (IRPJ) e 12%(CSLL), na sistemática do lucro presumido?

Fundamentos

10. A questão apresentada pela consulente já foi objeto de manifestação por parte da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 139, de 2 de junho de 2014 (disponível no endereço eletrônico abaixo especificado), cujo entendimento será abaixo reproduzido, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, constituindo-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.htm>

11. Dito isso, tem-se que a lei societária estabelece que 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. Com efeito, a cisão parcial é uma operação societária a se realizar entre pessoas jurídicas, constituídas na forma de sociedades, e implica versão de acervo patrimonial a ensejar o aumento de capital em outra sociedade (ou constituição de nova sociedade), em favor dos sócios ou acionistas cuja participação societária foi reduzida na sociedade cindida.

12. Nesse contexto, a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ao tratar da operação de cisão, em seu art. 229, § 1º, dispõe que “a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão”.

13. Ora, dentre as obrigações e direitos absorvidos pela sucessora por cisão parcial podem figurar direitos sobre indenização por lucros cessantes. Nesse caso, devem tais direitos constar no ato da cisão, documento competente que formaliza a versão do elemento patrimonial do ativo da cindida para o ativo da sucessora. Se assim for, passam os direitos transferidos a serem próprios da sucessora. Confirma-se a dicção do *caput* do art. 229 da Lei n.º 6.404, de 1976, e do seu § 1º (sublinhou-se):

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.

14. No que se refere à responsabilidade das sociedades nas operações de cisão, a própria legislação societária estabelece que a cindida e as sociedades que absorveram parcelas de seu patrimônio respondem solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão, abrindo, no entanto, a possibilidade de as sociedades disporem de forma diversa no ato de cisão. Veja-se o que dispõe o art. 233 da Lei nº 6.404, de 1976 (sublinhou-se):

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

15. No âmbito da legislação tributária, o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), estabelece, em seu art. 132, a responsabilidade da sucessora em relação aos tributos devidos pela sucedida até a data do ato de sucessão empresarial. Embora o dispositivo faça menção expressa apenas à fusão, transformação ou incorporação, tanto a doutrina quanto a jurisprudência se posicionam no sentido de que o dispositivo abarca também a cisão, instituto introduzido posteriormente à promulgação do CTN, com a já citada Lei nº 6.404, de 1976. É como se posicionam, por exemplo, Leandro Paulsen, na obra *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência* (2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. pp. 465 e 466) e Ives Gandra da Silva Martins, na obra *Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume II* (São Paulo: Saraiva, 1998. pp. 238 e 239). Vale transcrever o *caput* do artigo em questão (sublinhou-se):

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

16. Há, de outra banda, disposição expressa de responsabilidade da sucessora no caso de cisão, tanto no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (art. 5º), quanto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 207). Transcreve-se parcialmente o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 207 do RIR/1999 (sublinhou-se):

SEÇÃO II

Responsáveis por Sucessão

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

(...)

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

(...)

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

(...)

17. Não há dúvida, portanto, de que à operação de cisão parcial aplicam-se as disposições do art. 132 do CTN, e que a sociedade cindida e a sociedade que absorveu parcela do seu patrimônio (sucessora) respondem solidariamente pelos tributos devidos pela cindida. A responsabilização tributária solidária da sucessora não retira, evidentemente, a responsabilidade da cindida por seus próprios débitos.

18. Por outro lado, realizada a cisão parcial, passa a sociedade que absorveu parcela do patrimônio da cindida a figurar como sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores que ocorram a partir de então. E o fato gerador do imposto sobre a renda, vale recordar, ocorre com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Confirma-se o comando do art. 43 do CTN (sublinhou-se):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

19. Ora, se, como restou assentado anteriormente, havendo a transferência de direitos à sucessora, relacionados no ato de cisão parcial, os direitos transferidos passam a ser próprios da sucessora, é ela o sujeito passivo de fatos geradores decorrentes dos direitos transferidos. E irá ocorrer fato gerador do imposto sobre a renda sempre que, do direito transferido, decorrer renda disponível econômica ou juridicamente.

20. No que se refere à aplicação do art. 123 do CTN à cisão parcial, cogitada pela consultante, tem-se que a exceção à regra de solidariedade do parágrafo único do já transcrito art. 233 da Lei nº 6.404, de 1976, que autoriza o ato de cisão parcial a estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis

apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, não encontra eco no âmbito tributário, uma vez que a legislação tributária, como se viu, não contempla tal exceção. Transcreve-se o art. 123 do CTN:

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.

21. Assim, eventual disposição de ato de cisão no sentido de restringir a responsabilidade tributária solidária entre as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão ou entre a cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial não poderia ser oposta à Fazenda Pública.

22. Finalmente, cumpre assinalar, a propósito da menção da consulente de tributação da renda auferida por indenização por lucros cessantes como receita bruta na apuração do lucro presumido, que os valores recebidos a esse título não se incluem dentro do conceito de receita bruta, enunciado no art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (base legal do art. 224 do RIR/1999). Esse dispositivo qualifica a “receita bruta das vendas e serviços” como “o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

23. Ora, lucro cessante corresponde, no dizer de Maria Helena Diniz, ao “lucro que se deixou de auferir em razão do descumprimento de uma obrigação pelo devedor”, “ao lucro de que se foi privado pela ocorrência de ato ou fato ilícito” (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. Vol. III. pp. 174 e 175). E, como é consabido, lucro e receita bruta não se confundem.

24. Aliás, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é expressa ao estatuir, em seu art. 70, § 3º, inciso III, que “a multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, (...) sujeitam-se a incidência do imposto de renda na fonte” (sublinhou-se), devendo ser o seu valor “acrescido ao lucro presumido ou arbitrado, para determinação da base de cálculo do imposto devido pela pessoa jurídica” (sublinhou-se).

25. Sendo assim, valores decorrentes dos direitos de indenização por lucros cessantes, entram na base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro presumido na forma do inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (base legal dos arts. 518 e 521 do RIR/1999), e não do inciso I do mesmo artigo. É dizer, não se submetem à aplicação do percentual de presunção do lucro de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, mas são somados ao valor resultante da aplicação de tais percentuais à receita bruta.

26. O mesmo ocorre na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que, por força do comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e dos arts. 28 e 29, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, se aplica a essa contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ. Transcreve-se o art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996 (sublinhou-se):

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Conclusão

27. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

(1) aplicam-se à cisão parcial as disposições do art. 132 do CTN, respondendo a sociedade cindida e a que absorveu parcela do seu patrimônio, solidariamente, pelos tributos devidos pela cindida;

(2) os direitos transferidos à sucessora, relacionados no ato de cisão parcial, passam a ser próprios da sucessora. É ela, portanto, o sujeito passivo das obrigações tributárias atinentes a esses direitos, relativas ao IRPJ e à CSLL, cujos fatos geradores ocorram a partir da data da cisão.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]

RICARDO DIEFENTHAELER
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit n.º 59, de 30 de dezembro de 2013, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se nos termos do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da SRRF10/Disit