



---

**Solução de Consulta nº 321 - Cosit**

**Data** 09 de agosto de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

CISÃO PARCIAL SEM FIM ECONÔMICO OU PROPÓSITO NEGOCIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELA CINDENDA OU INCORPORADORA.

A operação societária de 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.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 119, DE 22/5/2014.**

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

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

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 123, 132, 165, 170 e 198; Lei nº 6.404/1976, arts. 223, 229 e 233; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 5º; Decreto-lei nº 2.287/1986, art. 7º; Lei nº 9.430/1996, arts. 73 e 74; Lei nº 9.964/2000, art. 2º, § 7º; Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 4º; Lei nº 10.865/2004, art. 30; Lei nº 11.033/2004, art. 17; IN RFB nº 1.396/2013, arts. 8º, 9º, 12 e 22; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017; e SCI Cosit nº 3/2011.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter por atividade o “*COMÉRCIO ATACADISTA, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS ELETRO-ELETRÔNICOS, (...)*”, vem formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativamente à possibilidade de transferência de créditos tributários em decorrência de reestruturação societária, com cisão parcial e incorporação de sociedades.

2. Inicialmente, a interessada apresenta um “*BREVE RELATO*” nos seguintes termos (fls. 2/3):

*“Em 04/09/2015 transitou em julgado sentença a qual reconhece o crédito tributário em favor da consulente oriundos da exclusão do ICMS e das próprias contribuições de PIS e COFINS da base de cálculo do valor aduaneiro como era descrito no artigo nº 7 da lei 10865/04, em 18/11/2015 homologou este crédito perante a RFB originando o nº de processo administrativo (...), o qual a partir do mês 11/2015, iniciou a entrega de perdcomp's praticando assim a compensação desejada. Ocorre que a empresa consulente foi cindida em 01/10/2012 e parte do seu acervo, sendo incorporada pela empresa (...) CNPJ nº (...) no percentual de 35,919% do seu patrimônio líquido e que passou a comercializar os produtos oriundos dessa cisão parcial com a transferência no percentual acima dos estoques existentes naquele momento. Destaque-se que tanto a empresa cindida como a empresa incorporadora fazem parte do mesmo Grupo Econômico.*

*O processo judicial que deu origem aos créditos tributários foi iniciado em momento em que todo o estoque de mercadorias encontrava-se na empresa consulente e portanto ainda não tinha efetuado tal reestruturação societária, claramente os créditos tributários objeto desta consulta foram gerados em momento anterior a cisão.*

*Outra questão relevante para o caso e o da solidariedade tributária que no Decreto- Lei 1598/77 em seu artigo 5º parágrafo 1 deixa a claro que tanto a empresa cindida como a que incorporou o patrimônio, respondem de maneira solidaria com os débitos tributários da pessoa jurídica cindida.” (sic) (grifos do original)*

3. Como “*FUNDAMENTAÇÃO LEGAL*”, a consulente menciona e transcreve em parte o art. 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A), o art. 41 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, e o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

4. Ao final, formula seu questionamento, nos seguintes termos:

*“1) Diante de todo o enquadramento legal (...) é legítimo o direito da consulente em transferir os créditos acima descrito na proporção das parcela cindida para a empresa incorporadora por se tratar de empresa do mesmo grupo econômico e portanto com o advento da cisão parcial a empresa incorporadora passou a ter uma responsabilidade tributaria solidaria com a empresa cindida instituída pelo*

*artigo 5º do Decreto-Lei 1598/77, sendo que tais créditos tributários serão utilizados na compensação de seus próprios débitos vincendos.” (sic)*

## Fundamentos

### CONSIDERAÇÕES INICIAIS

5. O questionamento da consulente diz respeito à possibilidade de transferência de créditos tributários em decorrência de reestruturação societária, com cisão parcial e incorporação de sociedades, para posterior compensação de débitos próprios da incorporadora, tendo por fundamento o art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, o art. 41 da IN RFB nº 1.300, de 2012 (revogada pela IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017), e o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

6. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

7. Cabe advertir ainda à interessada que o processo administrativo de consulta sobre “*dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”, segundo o art. 46, **caput**, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária, descabendo pronunciar-se a respeito da legalidade da reestruturação societária efetuada. Assim, a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório da condição da consulente quanto a determinado enquadramento legal ou para reconhecimento de direitos, a exemplo de se confirmar se “*é legítimo o direito da consulente em transferir os créditos (...) na proporção das parcela cindida para a empresa incorporadora (...), sendo que tais créditos tributários serão utilizados na compensação de seus próprios débitos vincendos*” (sic). A tarefa de verificação do atendimento aos requisitos legais cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

8. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit já se manifestou sobre matéria semelhante ao objeto desta consulta (possibilidade de transferência de créditos tributários por ocasião de reestruturação societária, com cisão parcial e incorporação de sociedades), na **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 119, de 22 de maio de 2014**, que foi publicada em 3/6/2014 no Diário Oficial da União, está disponível na página da Receita Federal na Internet e pode ser acessada diretamente no endereço eletrônico <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=52911>>.

9. Assim, nos termos do art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (DOU de 17/9/2013), a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à SC Cosit nº 119, de 2014, cujo efeito é vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da mesma IN RFB nº 1.396, de 2013, conforme se passa a expor.

### SOBRE A OPERAÇÃO DE CISÃO

10. Transcrevem-se os arts. 229 e 233 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A), que tratam da 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.*

(...)

*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.”*  
(grifou-se)

10.1. Em regra, a cisão implica a solidariedade pelas obrigações anteriores entre as sociedades que absorverem o patrimônio da companhia cindida e a sociedade cindida. Na ocorrência de cisão parcial, além da divisão do patrimônio, poderá também haver a estipulação das obrigações que serão transferidas às sociedades que absorverão o patrimônio da sociedade cindida. Nesse caso, havendo oposição dos credores a essa estipulação, não haverá solidariedade entre as sociedades.

10.2. Em relação à responsabilidade tributária, o art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN)<sup>1</sup>, considera a empresa cindida responsável tributária solidária com a cindida (sujeito passivo original), uma vez que o termo “transformação” ali utilizado alcança também a operação de cisão. De igual modo dispõe o § 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (abaixo transcrito), que respondem solidariamente por todos os tributos da pessoa jurídica as sociedades que absorveram patrimônio de outra por cisão (note-se que apenas a ementa do decreto-lei fala em imposto sobre a renda; mas a parte

---

<sup>1</sup> 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

normativa reza que se aplica a todos os tributos da pessoa jurídica, o que inclui CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins etc.):

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

*I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;*

*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;*

*IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;*

*V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.*

*§ 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;*

*c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.”*

10.3. Assim, por simetria à responsabilização tributária da empresa sucessora, esta passa também a ter direitos da empresa que foi sucedida, decorrentes da legislação tributária, o que não se dá de forma irrestrita, principalmente quando se trata de sociedade sucedida por cisão parcial, em que a cindida não se extingue. Desse modo, **a transferência de eventuais direitos tributários deve ser analisada caso a caso**, sob pena de uma convenção particular modificar a definição legal dos sujeitos passivos (simetricamente, de quem tem direito aos créditos provenientes da legislação tributária), o que contraria o art. 123 do CTN<sup>2</sup>.

10.4. Tal posicionamento não é inédito nesta Coordenação-Geral de Tributação, não obstante a importância do esclarecimento contido no item anterior. A Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 4 de fevereiro de 2011, explicitou que a empresa que recebeu parte do patrimônio da empresa que foi cindida pode reconhecer os créditos daquele, que não se tornam créditos de terceiro somente pelo fato de a cindida subsistir. Deve-se, contudo, ressaltar: não obstante o fato de ter havido uma cisão não implicar necessariamente que os créditos se tornam de terceiro, isso não quer dizer que esses créditos sempre podem ser reconhecidos como próprios da empresa sucessora pela cisão.

---

<sup>2</sup> 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 correspondente.

10.5. Apesar da regra genérica da Lei das S/A, que estabelece a sucessão em todos os direitos e obrigações, esta generalização de direitos não pode ser interpretada de forma irrestrita na seara tributária, até mesmo por haver normas específicas aplicáveis aos créditos tributários.

11. A sucessão por incorporação ou por fusão não apresenta a problemática para reconhecimento do crédito como ocorre com a cisão, já que os sujeitos passivos originais deixam de existir e, regra geral, todo o patrimônio é vertido a outra sociedade existente ou a uma nova, a depender do caso.

12. A cisão, por outro lado, consiste em uma operação societária com alta discricionariedade por parte dos sócios em determinar qual patrimônio é vertido à cindenda e qual permanece com a cindida. Por exemplo, ela pode verter um direito (duplicatas a receber) à sucessora, mas continuar com o estabelecimento industrial para si (ativo permanente), mesmo que aquele tenha se originado deste.

12.1. Na seara tributária não é exatamente assim. Apesar de o crédito<sup>3</sup> porventura poder ser reconhecido para a sucessora, o art. 123 do CTN veda que convenção particular possa determinar a responsabilização tributária. Tal dispositivo também deve ser aplicado ao reconhecimento de um direito creditório do sujeito passivo, que nada mais é do que o reconhecimento de uma dívida por parte da Administração Tributária, sujeitando-se ao princípio da indisponibilidade do interesse público.

12.2. O regime jurídico administrativo se assenta em dois princípios fundamentais: **indisponibilidade do interesse público** e **supremacia do interesse público sobre o privado**. É em decorrência do primeiro que a Administração Pública possui a supremacia do segundo. Não significa que haja relação de hierarquia entre o particular e a Administração, mas sim que, como esta última trata de assuntos que interessam à coletividade, ela não pode dispô-los a seu bel-prazer. É por isso que em diversas situações o ideal é se falar em dever-poder da Administração, e não o contrário. Ela tem o **dever** de defender o interesse público e apenas por isso tem o **poder** denominado exorbitante.

12.3. Mais especificamente sobre a indisponibilidade do interesse público, Celso Antônio Bandeira de Mello assim a explica:

*“A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a intentio legis.”<sup>4</sup>*

12.4. Quanto ao art. 123 do CTN, o seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. A simetria à responsabilização para pagamento utilizado para o

<sup>3</sup> Na solução, o termo "crédito" está sempre referido pela ótica do sujeito passivo, com o sentido de "direito creditório", e não pela ótica do crédito tributário. Este último será referido como débito tributário, também pela ótica do sujeito passivo.

<sup>4</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

reconhecimento dos créditos fiscais do contribuinte tem o condão de fazer o dispositivo incidir na presente situação. Basta ver o sentido do dispositivo legal em tela, explicitado por Sacha Calmon:

*“Expressa ele (o art. 123 do CTN) a idéia de que os particulares podem pactuar o que quiserem, mas que jamais poderão elidir contratualmente o dever de pagar tributos na qualidade de sujeitos passivos diretos ou indiretos. De resto, não seria possível tratar doutro modo o tema in examen, tendo em vista a grande plasticidade que oferecem as formas de Direito Privado. Com efeito, seria impensável, v.g., que o adquirente de um estabelecimento comercial, ex contractu, fixasse o seu direito de não responder – enquanto sucessor – pelos débitos fiscais do estabelecimento adquirido.”<sup>5</sup>*

13. O crédito fiscal do particular contra a Administração Tributária pode decorrer, regra geral, de um pagamento indevido feito por ele, da não cumulatividade de um tributo, de um crédito presumido, ou da própria sistemática de pagamento de um tributo (como a existência de saldo por retenções prévias, por exemplo). Especialmente quando a situação envolve crédito decorrente da não cumulatividade, o alegado direito creditório do particular contra o fisco que não seja reconhecido pela RFB pode implicar, ao revés, a existência de débito deste para com aquele, daí a plausibilidade da aplicação do art. 123 do CTN, por simetria.

13.1. Considerando tais situações, o titular dos créditos pode efetuar pedidos de restituição, de ressarcimento, ou declaração de compensação, bem como simplesmente utilizar o crédito no desconto de débitos de tributos não cumulativos. Tais operações não comportam um crédito circular (como um cheque, por exemplo), uma vez que dependem de reconhecimento por parte da Fazenda Nacional (adstrita à indisponibilidade do interesse público) e, portanto, somente podem ser requeridos ou declarados pelo próprio titular.

13.2. Tome-se como exemplo a hipótese de restituição de indébito. De acordo com o art. 165 do CTN, quem tem direito a essa restituição é o sujeito passivo que pagou tributo indevidamente ou em valor maior que o devido. Ao solicitar a restituição, antes do pagamento, o fisco confere o direito alegado. Mais que isso, nos termos do art. 73 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, caso verifique a existência de débito do particular solicitante para com a Fazenda Nacional, o fisco deve utilizar o crédito homologado para efetuar a quitação de ofício do débito verificado.

13.3. Assim, o crédito contra a Fazenda Nacional apurado pelo particular e passível de restituição não pode ser transferido para terceiros, visto não caber a estes, mas à Administração Tributária, a verificação da validade desse crédito e a quitação de ofício de eventual débito do particular para com ela. Admitir-se a transferência, por convenção particular, de indébitos a terceiros levaria ao absurdo de o fisco, verificando a efetiva existência do indébito tributário, não o restituir ao terceiro em face da obrigação legal de compensá-lo de ofício com os débitos do sujeito passivo real credor perante o fisco.

13.4. O direito ao ressarcimento, por sua vez, se assemelha ao direito à restituição. A diferença é que não decorre de pagamento indevido ou a maior, mas de disposição legal que concede o benefício fiscal do ressarcimento ao sujeito passivo que exerce

---

<sup>5</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

determinada atividade e/ou cumpre determinadas condições. Pelas mesmas razões apresentadas na análise da restituição, também não pode o sujeito passivo transferir a terceiros o direito ao ressarcimento de créditos por ele apurados, mesmo porque o benefício fiscal é dirigido àquele que se enquadre na norma, situação a ser verificada pelo fisco.

13.4.1. Neste ponto, registre-se que à época da SC Cosit n.º 119, de 2014, estavam vigentes os §§15 e 16 do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996 (abaixo transcrito), que previa a aplicação de penalidade sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. Se fosse possível a transferência de créditos passíveis de ressarcimento, a quem seria aplicada a penalidade, ao sujeito passivo que o apurou indevidamente e o transferiu ou ao terceiro detentor que formulou o pedido de ressarcimento? Além disso, contra quem seria aplicado o agravamento da multa, se o pedido fosse formulado por terceiro? A quem seria atribuída a falsidade do pedido nesse caso? A norma não prevê solução para tão esdrúxula situação.

13.4.2. A despeito de hoje os referidos §§15 e 16 não estarem em vigor, o problema permanece no caso de esses mesmos créditos serem objeto de compensação, o que sujeitaria o declarante a aplicação da multa isolada de que trata o §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, como se verá adiante.

13.5. Não é por outro motivo que o art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 considerou que o sujeito passivo do tributo (credor do fisco) que apurar o crédito é quem pode utilizá-lo na compensação de seus próprios débitos. E, mais ainda, a alínea “a” do inciso II do § 12 do art. 74 considerou que a declaração de compensação contendo crédito de terceiro sequer é considerada declarada, em outras palavras, a compensação é vedada<sup>6</sup>:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 1.º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 2.º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 3.º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1.º: (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

(...)

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

<sup>6</sup> Ressalte-se que a compensação é instituto que tem por objetivo um "encontro de contas" entre credor e devedor, e não uma triangulação que altere a titularidade do credor.

*I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

**II - em que o crédito:** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

**a) seja de terceiros:** (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

(...)

*§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) [\(Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015\)](#)*

*§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) [\(Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015\)](#)*

*~~§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)~~*

*§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. [\(Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015\)](#)*

(...)” (grifou-se)

13.5.1. Vê-se que o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 autoriza que o sujeito passivo utilize, na forma de compensação, os créditos por ele apurados, sem prévio exame da autoridade administrativa, extinguindo o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. Mas a principal condição estabelecida no **caput** do art. 74 é que o sujeito passivo utilize seus créditos somente na compensação de débitos próprios. Isso garante que a consequência de utilização indevida de crédito fique restrita ao sujeito passivo responsável pela sua apuração, permitindo o controle pela RFB e a aplicação de penalidade por seu uso indevido.

13.5.2. Da mesma forma, os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, do IPI e de outros tributos não cumulativos só podem ser descontados por créditos apurados pela própria pessoa jurídica devedora.

13.5.3. Desse modo, a legislação em tela impediu a compra e venda e a cessão de créditos fiscais. No sistema de declaração de compensação, note-se que o sujeito passivo já declara a compensação e obtém imediatamente o benefício econômico dela resultante, qual seja, o não desembolso de recursos para pagar o seu débito tributário por ele confessado, com análise posterior pela Receita Federal no prazo de cinco anos. Mais simples ainda é o desconto de créditos no caso de tributos não cumulativos. A operação é efetuada diretamente na contabilidade, resultando na diminuição imediata do **quantum** a ser pago.

13.5.4. No que tange à eventual compensação de débitos próprios com créditos de terceiros, o § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 é claro ao determinar que seja considerada não declarada. Nessa hipótese de não declaração, o § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de

dezembro de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), determina aplicação de multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

13.5.5. Supondo que essa compensação fosse possível, caso a autoridade administrativa venha a decidir pela sua não homologação, em face da não comprovação da validade ou existência dos créditos, o § 17 do mesmo art. 74 da Lei nº 9.430/1996 estipula a aplicação da multa isolada sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada. Indaga-se, pois: se fosse possível a transferência de créditos, a quem caberia provar a sua existência? A quem seriam aplicadas as penalidades? Ao sujeito passivo que o apurou e transferiu (mediante, por exemplo, operação de cisão parcial sem transferência do patrimônio gerador do crédito) ou ao terceiro detentor que apresentou a declaração de compensação (DComp)?

13.5.6. Além disso, contra quem seria aplicada a multa agravada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, se a DComp fosse transmitida pelo detentor do crédito? A quem seria atribuída a falsidade da declaração, a quem a transmitiu ou a quem efetivamente apurou o crédito inexistente? De igual modo, não há previsão legal que solucione esses questionamentos.

13.6. A impossibilidade de compensar débitos próprios com créditos de terceiros está expressa na legislação, e fica ainda mais evidente quando se observa a ausência de previsão quanto a quem atribuir responsabilidade numa operação como a exemplificada acima no item 13.5.5 (descrita com pormenores no item 2.4 da SC Cosit nº 119/2014). Inadmissível, portanto, que mediante convenção particular o sujeito passivo extinga seus débitos utilizando-se de créditos apurados por terceiros, sem a verificação prévia pelo fisco quanto à validade dessa apuração, ou seja, sem que a liquidez e certeza desses créditos tenham sido atestadas pela autoridade administrativa, ao arrepio do art. 170 do CTN.

13.7. Outros aspectos precisam ser considerados, tais como o relativo ao processo administrativo fiscal eventualmente instaurado em caso de indeferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento, ou de não homologação da compensação. Admitindo-se o crédito transferido na mencionada operação de cisão parcial (itens 13.5.5 e 13.6), a quem competiria a apresentação da manifestação de inconformidade de que tratam o § 9º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e o art. 135 da IN RFB nº 1.717, de 2017? A quem caberia a impugnação da multa respectiva? Ao sujeito passivo que efetivamente apurou o crédito ou àquele a quem o crédito foi transferido? Mais uma vez, constata-se que a situação não está contemplada na legislação.

13.8. E no que diz respeito à verificação do crédito pela autoridade administrativa, particularmente de crédito presumido, sabe-se que envolve o exame detalhado da escrituração contábil da pessoa jurídica que o apurou. A despeito da eventual transferência do crédito a outrem mediante cisão parcial, teria que ser analisada a escrituração contábil de quem o tenha efetivamente apurado, no caso em que não tenha ocorrido também a transferência do patrimônio que deu origem a esse crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento, ou de DComp, apresentados pelo atual detentor. Com isso, constariam do processo administrativo de um sujeito passivo informações contábeis e fiscais de outro, em total afronta ao dever de sigilo fiscal insculpido no art. 198 do CTN (tal é o caso relatado na SC Cosit nº 119/2014, em que se intenta adquirir crédito de outra pessoa jurídica para utilização em compensação ou desconto de débitos próprios, sem aquisição do direito ao acesso à escrituração contábil daquela que lhe transferiu o alegado direito creditório). Em uma eventual

fiscalização ou na análise da DComp, a autoridade deparar-se-ia com a esdrúxula e ilegal situação de ter que analisar os registros contábeis de uma pessoa jurídica no âmbito do processo administrativo de outra. Como a declarante contestaria a inexistência do crédito declarado ao fisco?

13.9. Do exposto, ficam claros os motivos da vedação da operação de compra e venda e de cessão de créditos fiscais, visto que esta:

(i) dificultaria o controle da arrecadação tributária, bem como da verificação e do trâmite de tais créditos, podendo sua pulverização ensejar diversas fraudes, com ônus aos sistemas de controle de crédito da RFB;

(ii) incentivaria o comércio ilegal desses créditos, gerando ônus financeiro a eventual adquirente de boa-fé e desvirtuando a figura do credor;

(iii) inviabilizaria a atual sistemática da declaração de compensação com o benefício econômico imediato ao devedor perante o fisco;

(iv) inviabilizaria o Processo Administrativo Fiscal por ausência de previsão legal para que: a) o sujeito passivo que apurou o alegado crédito tributário apresente a manifestação de inconformidade contra a não homologação de compensação efetuada por um terceiro, no caso de transferência do crédito envolvido; b) o detentor do alegado direito creditório, apresentando a manifestação de inconformidade, possa defender-se ante a vedação legal de que o fisco possa incluir nesse processo documentos de outro sujeito passivo, ferindo o sigilo fiscal deste e o princípio constitucional ao direito de ampla defesa daquele;

(v) impediria a compensação de ofício na existência de débitos em nome do sujeito passivo que apurou o indébito tributário, permitindo, assim, que este se beneficiasse com a venda ou cessão do crédito em vez de que com este quitasse suas dívidas tributárias e não tributárias perante a Fazenda Nacional (art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986).

14. Conforme já explicitado no item 12.4, convenção particular que altere a titularidade do crédito, seja contrato de cessão, seja ato de cisão parcial, não é oponível ao fisco, mesmo que envolto em uma operação societária complexa de cisão.

14.1. Com efeito, conforme demonstrado, o sistema tributário nacional veda a transferência de titularidade de direitos creditórios tributários contra a Fazenda Pública por mera cessão de direitos, veiculada por qualquer forma. Incide a mencionada vedação no caso de operações societárias que objetivem apenas a transferência de tais direitos entre particulares.

14.2. Nada obstante, uma operação societária que efetivamente possua substância econômica, ou seja, que inclua uma cisão com transferência de ativos ou parcela do patrimônio líquido, pode gerar a sucessão de créditos fiscais que tenham vinculação ao patrimônio cindido, tornando-os créditos próprios da sociedade cindenda.

14.3. Mas uma cisão que tenha como objetivo apenas ceder créditos fiscais, sem transferência de nenhum ativo a eles vinculados, não deixa de ser uma operação de compra e venda ou cessão de crédito. É uma convenção particular de compra e venda de créditos fiscais não oponível ao fisco.

14.4. A transferência de titularidade de direitos creditórios tributários contra a Fazenda Pública, com a consequente utilização, pelo destinatário, de créditos de terceiros para fins de desconto, compensação com débitos próprios, ressarcimento ou restituição, só é possível nos casos previstos em lei. Exemplificativamente, cita-se o disposto no art. 2º, § 7º, da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000:

*“Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000*

*(...)*

*Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a (...)*

*(...)*

*Art. 2º (...)*

*(...)*

*§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:*

*I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;*

*II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.*

*(...)”(grifou-se)*

14.5. Outro exemplo, relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se plasmado no art. 30 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

*“Art. 30. Considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.*

*§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo a partir da data de produção de efeitos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso.”*

14.6. Quanto ao IRPJ e CSLL, os créditos provenientes de indébito tributário pago a maior podem ser reconhecidos pela cindenda desde que a operação societária de cisão

contenha efetiva transferência de patrimônio líquido e contenha propósito negocial, o que não foi o caso tratado na SC Cosit nº 119/2014 (mas que aparentemente pode ser o caso da presente consulta, se efetivamente comprovados os fatos relatados pela consulente – item 2).

14.7. Tal hipótese é possível desde que haja cisão de ativos, como estabelecimentos produtivos. Nesse caso, a cisão desses ativos também pode ensejar a cisão dos créditos de IRPJ e CSLL em razão de recolhimentos indevidos. Entretanto, o aproveitamento dos referidos créditos deve ser proporcional à parcela do patrimônio líquido recebida por cada empresa resultante da cisão, conforme julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CISÃO PARCIAL DA PESSOA JURÍDICA. DIREITO À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA EMPRESA CINDIDA, RECONHECIDOS JUDICIALMENTE. ARTIGO 229 DA LEI 6.404/76.*

*1. No caso de cisão de pessoa jurídica, o direito de compensação dos créditos tributários reconhecidos judicialmente em favor da empresa cindida passa a integralizar o patrimônio da empresa cindida, na proporção do patrimônio a ela transferido.*

*2. (...)*”

(ApelReex 2006.72.00.006540-4/SC, 1ª Turma, unân., Rel. Álvaro Eduardo Junqueira, julg. 1º/12/2010, publ. D.E. 13/12/2010)

## **DESCONSIDERAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS QUE NÃO TENHAM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA OU PROPÓSITO NEGOCIAL.**

15. Cabe, neste ponto, analisar-se as implicações tributárias de operações societárias sem substância econômica, tal como a tratada na parcialmente vinculante SC Cosit nº 119/2014, cuja descrição encontra-se em seu item 2.4:

*“2.4. A reestruturação societária em questão consiste na cisão parcial da parceira comercial, com a transferência dos créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do IRPJ e da CSLL a uma companhia fechada (Sociedade de Propósito Específico - SPE). A parcela cindida seria **composta exclusivamente por**: a) créditos tributários oriundos da parceira comercial; b) passivo de dívida da parceira comercial junto à consulente em valor idêntico ao dos créditos tributários; e c) quantia em dinheiro que seria vertida para o caixa da SPE. Alega que esta SPE seria adquirida e incorporada pela consulente, que utilizaria os créditos tributários incorporados no pagamento e compensação de seus débitos próprios de tributos federais.” (grifos do original)*

15.1. Utilizando-se os conceitos de Marco Aurélio Greco<sup>7</sup>, trata-se de uma operação estruturada em sequência, 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 sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado*

<sup>7</sup>

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. SP: Dialética, 2008

*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.”<sup>8</sup>*

15.2. 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 nova sociedade (SPE) fruto da cisão parcial, “*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*”<sup>9</sup>.

15.3. Seguindo a lógica do autor, tais situações merecem cautela, mas é na análise do caso concreto que se pode verificar se há ou não um planejamento tributário com abuso de direito.

16. Na situação apresentada (item 15), deve-se entender 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.

17. Já há muito se vê tais operações societárias estruturadas em sequência num curto espaço de tempo como um meio para obtenção de benefício tributário ilícito (no 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*”.

17.1. 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:

---

<sup>8</sup> Ibidem, p. 392-3.

<sup>9</sup> Ibidem, p. 399

*“Em 1928 a recorrente era proprietária de todas as ações da United Mortgage Corporation. A empresa detinha em seu ativo 1.000 ações da Monitor Securities Corporation. Com o único propósito de transferir essas ações para si, de modo a vendê-las com intuito de lucrar individualmente e, ao mesmo tempo, diminuir a quantia devida de imposto de renda que resultaria de uma transferência direta dessas ações, por meio de dividendos, a recorrente pretendeu articular uma ‘reorganização’ nos termos do disposto na seção 112 (g) da Lei do Imposto de Renda de 1928 (...) adiante indicada nessa decisão. Para tais fins a recorrente organizou a Averill Corporation, de acordo com as leis de Delaware, em 18 de setembro de 1928. Três dias depois, a United Mortgage Corporation transferiu para a Averill Corporation as 1.000 ações da Monitor, para o que todas as ações da Averill foram transferidas para a recorrente. No dia 24 de setembro a Averill Corporation foi dissolvida, e subseqüentemente liquidada, mediante a distribuição de seus ativos para a recorrente, nomeadamente, as ações da Monitor. Nenhum outro negócio foi feito pela Averill, e nem mesmo houve intenção em fazê-lo. A recorrente imediatamente vendeu as ações por US\$ 133,333,33. Para efeitos de imposto de renda, a recorrente declarou, a título de ganho de capitais, a soma de US\$ 76.007,88 (...) Maiores pormenores não são necessários. Não se discute se a utilização do modelo de ‘reorganização’ fosse inexistente a recorrente seria responsável por uma soma de imposto de renda muito maior como resultado da transação (...)*

*A autoridade fazendária, opinando que a reorganização empresarial que se pretendia não continha substância e que deveria ser desconsiderada, sustentou que a recorrente deveria ser tributada como se a United tivesse a ela pago dividendos, que consistiam na quantia obtida pela venda das ações da United. Em procedimento anterior (...) junto à Corte Administrativa, rejeitou-se a tese das autoridades fazendárias e manteve-se a posição da recorrente (...) Posteriormente, o Tribunal de Apelação daquele circuito acatou a tese da autoridade fazendária, revertendo a decisão da Corte Administrativa, decidindo que não houve ‘reorganização’ na concepção da legislação vigente (...) O recorrente trouxe a questão para a Suprema Corte, por meio de writ of certiorari, ao que a recorrida, isto é, o Governo, considerando a importância da questão, não se opôs. Conhecemos do recurso (...)*

*Quando o item b trata da transferência de bens de uma empresa para outra, isso significa uma transferência feita ‘com o objetivo de se fazer uma reorganização empresarial’ (seção 112 (g) de empresa incorporada; e não mera transferência de bens de uma empresa para outra na busca de um plano de reorganização que não se relacione aos negócios de nenhuma das empresas envolvidas, como claramente demonstrado no caso presente. **Colocando-se de lado, então, a questão relativa aos motivos, com relação à tributação total, e fixando-se a natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente se deram, o que encontramos? Apenas uma operação que não tinha nenhum objetivo empresarial. Um mero mecanismo pelo qual usou-se a fórmula de uma reorganização empresarial, como disfarce para se encobrir seu objetivo real, e o único objeto e resultado do qual fora a realização de um plano pré-concebido, e não a reorganização de uma empresa, ou de parte dela, porém apenas a transferência de parcela de ações da empresa para a recorrente. Não há dúvidas, uma nova e legítima empresa fora criada. Porém tal empresa nada mais era do que uma invenção para os fins mais tarde descritos. A nova empresa fora criada com nenhum outro propósito; essa empresa não serviu, como cogitado desde o início, para nenhuma outra função. Quando tal função reduzida fora exercida, a empresa imediatamente morreu, deixou de existir. (...)***

*Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item b da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como uma reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como se retirar da previsão legal em questão qualquer propósito mais sério. É mantido o julgamento de segunda instância.”<sup>10</sup> (grifou-se).*

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

18. 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:

*“OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO. Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.*

***OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE FORMAL. ILEGITIMIDADE MATERIAL.** A realização de operações estruturadas em sequência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade material do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. **CRIAÇÃO DE EMPRESA FICTÍCIA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.** Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a criação de pessoa jurídica, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da aludida empresa como mera empresa veículo para redução ilegal da incidência tributária.”<sup>11</sup> (grifou-se)*

18.1. Neste outro julgado, o tribunal administrativo explicita a existência de simulação quando o objetivo formal da operação é distinto da sua real intenção, fazendo referência aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, que devem ser considerados pelo fisco:

*“Simulação – conjunto probatório – Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo*

<sup>10</sup> Disponível

em: <http://www.arnaldogodoy.adv.br/arnaldo/artigos/direitotribu.htm;jsessionid=6B35D56874A11DE5DD0BAAF8B3B22D1E>. Acesso em 11/04/2014

<sup>11</sup> 1ª SEccão, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Acórdão 1401000.868  
Em 18/12/2012. Publicação em 18/12/2012)

*diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. Ausência de motivação extra tributária – O princípio da liberdade de autoorganização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.”* (grifou-se)

(CARF. 1º Conselho de Contribuintes 4ª. Câmara/ Acórdão nº 10421498, publ. em 6/9/2007)

18.2. O CARF possui o entendimento de que operações societárias cuja causa não seja a mesma que a sua realização fática, ou seja, a sua finalidade econômico-social, devem ser desconsideradas para fins tributários. Transcreve-se trecho que torna claro tal entendimento:

*“Não é o conteúdo formal do negócio jurídico (causa típica) consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência tributária, mas sim sua causa objetiva (propósito). É preciso verificar a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico, e não somente a prática de atos baseados em dispositivos legais (princípio da estrita legalidade em matéria tributária).*

*Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de autoorganização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja única ou predominantemente de economizar tributos.*

*Ao se confrontar a legislação tributária, que adota os princípios da tipicidade e da estrita legalidade, com as atividades desenvolvidas pelas empresas, objeto de planejamento tributário, deve-se também valorizar o propósito das atividades empresariais praticadas e a existência de substância econômica. (...)*

*Ante o exposto, acertadas a autuação e a decisão recorrida em desconsiderarem e negarem os efeitos fiscais aos atos praticados pelo Grupo, **desprovidos de motivação econômica ou propósito negocial praticados com o único e principal objetivo de gerar vantagens fiscais para as empresas do Grupo**, no caso para a Recorrente, ainda que tais atos, em sua forma, sejam lícitos, na esteira da jurisprudência administrativa.”<sup>12</sup> (grifou-se)*

## **OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS COM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. POSSIBILIDADE DE SUCESSÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.**

19. Conforme acima demonstrado, nosso sistema tributário veda a transferência de titularidade de direitos creditórios tributários contra a Fazenda Pública por mera cessão de direitos, veiculada por qualquer forma, inclusive no caso de operações societárias que objetivem apenas a transferência de tais direitos entre particulares.

20. No entanto, **uma operação societária que efetivamente possua substância econômica como, por exemplo, a que inclua uma cisão com transferência de ativos ou parcela do patrimônio líquido, pode gerar a sucessão de créditos fiscais que tenham vinculação ao patrimônio cindido, tornando-os créditos próprios da sociedade cindenda ou da que absorva tal parcela.**

<sup>12</sup> CARF, 2ª Câmara, 2ª Turma. Acórdão nº 1202-001.076, Rel. Geraldo Valentim Neto, 4 de dezembro de 2013

21. Como já mencionado anteriormente (item 10.4), tal posicionamento foi explicitado por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) quando proferiu a SCI Cosit nº 3, de 2011, ao analisar a possibilidade de as empresas sucessoras de créditos, obtidos por operação de cisão parcial, procederem à sua compensação ou restituição.

22. Considerando-se o que determina o art. 8º da IN RFB nº 1.396/2013, a solução da consulta deve observar os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante; mister se faz examinar, portanto, os fundamentos e conclusões da SCI Cosit nº 3/2011, a seguir reproduzidos, iniciando-se pela análise do art. 229, § 1º, da Lei das S/A:

*“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.”*

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

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

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

26. Cumpre esclarecer que a vedação contida na legislação tributária à extinção de crédito tributário, mediante compensação com crédito de terceiros, não corresponde às situações de sucessão de elementos patrimoniais, prevista na legislação comercial, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão, como forma válida de transferência de titularidade dos créditos decorrentes de indébitos tributários. A lei tributária não admite a compensação de crédito de terceiros, obtidos por modalidade de transferência de titularidade, totalmente distinta da sucessão, tal como a cessão de créditos.

27. Ressalte-se ainda que conferir o mesmo tratamento à cisão parcial e à cessão de crédito é ignorar completamente as relevantes diferenças entre tais operações: a cisão parcial é uma operação societária a se realizar necessariamente entre pessoas jurídicas, constituídas na forma de sociedades, e implica versão de acervo patrimonial a ensejar o aumento de capital em outra sociedade, em favor dos sócios ou acionistas cuja participação

societária foi reduzida na sociedade cindida; a cessão de crédito é uma operação entre pessoas, físicas ou jurídicas, e envolve a total transferência de titularidade de direito de crédito determinado.

28. Assinale-se que, 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 (ou quotas) que lhes couberem nas sociedades que receberem os patrimônios vertidos:

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

(...)

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

(...)”

29. 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.

30. De fato, 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.

31. Relativamente à compensação tributária, por parte do sujeito passivo, transcreva-se novamente o que estabelece o **caput** do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)”*

32. Veja-se também a respeito o que se encontra regrado na IN RFB nº 1.717, de 2017, que disciplina a restituição e a compensação no âmbito da RFB:

*“Art. 2º A RFB poderá restituir as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:*

(...)

*Art. 7º A restituição poderá ser efetuada:*

*I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou*

*II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).*

(...)

**Art. 16. Na hipótese de sucessão empresarial, terá legitimidade para pleitear a restituição a empresa sucessora.**

(...)

**Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nas Seções VII e VIII deste Capítulo, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.**

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.*

(...)”(grifou-se)

33. 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 desse crédito obtido por sucessão com débitos próprios para com a Fazenda Nacional. Caso apresentado tal pleito, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em conformidade com os atos legais e normativos de regência, averiguar se houve a efetiva sucessão empresarial com a transferência de créditos tributários sujeitos à repetição ou compensação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

34. Registre-se ainda que, nos termos do art. 161 da IN RFB nº 1.717, de 2017, “O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação **poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório**: I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado”. Cabe também à autoridade competente para decidir sobre restituição ou compensação determinar, em cada caso, se o direito do contribuinte, a restituir ou compensar os créditos, já decaiu ou prescreveu.

35. Por fim, vale recordar que, nos termos do art. 12 da IN RFB nº 1.396/2013, a qual disciplina o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária no âmbito da RFB, os “efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada”.

## Conclusão

36. Com base no exposto, conclui-se que:

- a) a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório da condição da consulente quanto a determinado enquadramento legal ou para reconhecimento de direitos, a exemplo de se confirmar se, numa operação de cisão parcial, é legítimo o direito da consulente em transferir créditos tributários na proporção da parcela cindida para a empresa incorporadora, que utilizará tais créditos para compensação de seus próprios débitos; a tarefa de verificação do atendimento aos requisitos legais cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria;
- b) a operação societária de 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;
- c) a cisão parcial, desde que possua fim econômico, é uma hipótese legal de sucessão dos direitos previstos nos atos de formalização societária, entre os quais os créditos decorrentes de indébitos tributários, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, que passam a ter natureza de créditos próprios da sucessora, se assim determinarem os atos de cisão sendo, desse modo, válidos para a solicitação de restituição e compensação com débitos desta para com a Fazenda Nacional.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente  
SÉRGIO ALVARENGA DE ANDRADE GOMES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação – Copen.

Assinado digitalmente  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da SRRF06/Disit

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente  
**MIRZA MENDES REIS**  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Copen

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador-Geral da Cosit