



Solução de Consulta Interna nº 3 - Cosit

Data 4 de fevereiro de 2011

Origem COORDENÇÃO-GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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 se assim determinarem os atos de cisão e de tal modo válidos para a solicitação de restituição e compensação com débitos desta para com a Fazenda Nacional.

Dispositivos Legais: Art. 229, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1999, art. 3º, § 8º, da Instrução Normativa RFB nº 900, 30 de dezembro de 2008.

Relatório

A Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial – Cocaj, mediante a Consulta Interna nº 1, de 16 de abril de 2009, questiona esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) quanto à possibilidade de as empresas sucessoras de créditos, obtidos por operação de cisão parcial, procederem à sua compensação ou restituição. A consulta decorre de divergência de entendimento no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, conforme as duas posições a seguir:

i) as empresas sucessoras de créditos (indébitos tributários) por operações de cisão parcial **não podem** proceder à sua restituição ou compensação, porque se trata de créditos de terceiros (Acórdãos nº 05-20.391 e nº 05-22.283 da DRJ Campinas/SP, nº 08-9.287 da DRJ Fortaleza/CE, nº 14-15.444 da DRJ Ribeirão Preto/SP, nº 16-18.972 da DRJ São Paulo/SP I e nº 05-24.694 da DRJ Campinas/SP);

ii) as empresas sucessoras de créditos (indébitos tributários) por operações de cisão parcial **podem** requerer a restituição ou proceder à compensação, porque são titulares, por sucessão, do direito creditório (Acórdãos nº 16-15.035 e nº 16-14.575 ambos da DRJ São Paulo I.)

2. Esclarece a consulente que na ausência de norma expressa a respeito do tema, tem-se a preocupação de que as DRF passem a adotar, sem uniformidade, uma ou outra interpretação acerca das normas vigentes, fato a impactar, negativamente, as decisões emitidas no âmbito dos pedidos de restituição e na apreciação das declarações de compensação, e todo o processo administrativo fiscal.

Não podem proceder a restituição ou compensação do crédito tributário

3. Àquelas unidades que **não admitem** a sucessão do direito creditório, por operação de cisão parcial, a consulente assinala que adotam o entendimento contido na Solução de Consulta SRRF/6ªRF/DISIT n.º 85, de 15 de maio de 2001, ementa seguinte:

*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 consequência, 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 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. (negrito posto)*

4. O Acórdão nº 05-22.283 da DRJ/CPS, citado na consulta, com vistas à posição contrária ao deferimento da compensação de indébitos tributários oriundos de cisão parcial, o faz com base no seguinte argumento, traduzido em sua ementa:

TRANSFERÊNCIA DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ A PAGAR. AUMENTO DE CAPITAL E CISÃO PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária não permite a compensação de créditos do sujeito passivo com débitos de terceiros. A incorporação e a cisão total, com versão de todo o patrimônio da pessoa jurídica para outras sociedades, correspondem a formas de extinção das pessoas jurídicas. Em consequência, o direito à repetição do indébito tributário e à compensação se transfere às sucessoras. As operações de conferência de créditos para aumento de capital e a cisão parcial não implicam extinção da pessoa jurídica, razão pela qual o sujeito passivo que realizou os pagamentos indevidos permanece como a pessoa competente para repetir e compensar o respectivo indébito tributário.

5. Em dito acórdão, com fundamento nos arts. 165, *caput* e inciso I, e 170, do CTN, a tese é no sentido de que a legislação tributária define o sujeito passivo como a pessoa legítima para pleitear o indébito tributário sejam aqueles que originalmente integraram o pólo passivo da relação jurídica tributária. Além disso, prevê que a compensação do direito creditório do contribuinte deve ocorrer com débitos dele mesmo.

6. Os defensores do entendimento em destaque, com base nos itens 30 a 33 do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/05, argumentam que a restituição/compensação é restrita aos casos expressamente previstos em lei e as normas legais que dispõem sobre essa forma de extinção do crédito tributário não previram a utilização de direito creditório não oriundo de pagamentos indevidos efetuados pelo próprio sujeito passivo.

Podem proceder a restituição ou compensação do crédito tributário

7. Em consonância com aqueles que defendem poder haver restituição ou compensação de créditos tributários em casos de sucessão por cisão, a consulente assinala que na apreciação eletrônica dos Pedidos Eletrônicos de Restituição e das Declarações de

Compensação – PER/DCOMP, o critério da sucessão, por incorporação e cisão, total e parcial, é regularmente observado, sendo admitida a titularidade do crédito das empresas sucessoras por cisão parcial.

8. Por fim, a consulente propõe a solução da consulta no sentido de que a cisão parcial é uma hipótese legal de sucessão dos direitos previstos nos atos de sua formalização, entre os quais se incluem os créditos decorrentes de indébitos tributários, e que, caracterizada a sucessão, não há que se falar em crédito de terceiro, mas em crédito próprio, sendo perfeitamente válidas as declarações de compensação e o pedido de restituição, formulados pela sucessora.

9. A Consulta Interna à Cosit observa o disposto nas letras “b” e “c” do inciso I do art. 3º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 22 de junho de 2007, e a solução proposta tem fundamento no art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), e nos arts. 223 e 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades por Ações.

Fundamentos

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

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. (negrito posto)

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 do crédito tributário. 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 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.

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.

20. Relativamente à compensação tributária, por parte do sujeito passivo, a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece:

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)

21. O dispositivo legal encontra-se regrado na Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, conforme segue:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 8º No caso de sucessão empresarial, terá legitimidade para pleitear a restituição a empresa sucessora.

(...).

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 interno 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.

ISABELLA MOURA DA FONSECA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

ANDRÉA BROSE ADOLFO
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe Substituta da Dinog

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit Substituta.

ADRIANA GOMES RÊGO
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta Interna.

CLÁUDIA MARIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta