



DA (I)LEGAL RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DECORRENTE DA OPERAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CISÃO PARCIAL

Natália Camargo Grillo SILVA¹
João Vitor Nistarda GIANANTE²

RESUMO: No mundo empresarial as operações societárias são realizadas com grande frequência. No ordenamento jurídico brasileiro referidas operações são disciplinadas pelo Código Civil e pela lei de Sociedades Anônimas. Vários pontos precisam ser analisados nas operações de fusão, incorporação, transformação e cisão de pessoa jurídica, considerando que a depender da complexidade das empresas envolvidas, uma operação pode envolver questões estruturais, patrimoniais e de logística. Dentre estes pontos, assumem especial relevância aquele que trata da responsabilidade tributária. O objetivo da presente pesquisa é examinar a responsabilidade pelos débitos tributários no caso de operação de cisão parcial. Diferente do que ocorre nas demais operações, na cisão parcial a delimitação da responsabilidade trata-se de um tema complexo e objeto de muita controvérsia, já que existem lacunas legais que trazem indagações para o âmbito administrativo e judicial. Esses questionamentos serão investigados ao longo do estudo através da análise do conjunto de lei, doutrina e jurisprudências, pretendendo-se, ao final, chegar-se a uma conclusão sobre o tema.

Palavras-chave: Operações Societárias. Cisão. Cisão Parcial. Responsabilidade Solidária. Obrigações Tributárias.

1 INTRODUÇÃO

As operações societárias possuem enorme importância no campo do direito societário, tendo em vista que podem afetar a economia de forma positiva ou negativa. Por serem realizadas com grande frequência, os aspectos dessas operações também podem refletir no mercado concorrencial.

¹ Graduada pelo Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente. Pós-Graduada em Direito Eleitoral pelo Damásio Educacional de São Paulo. Advogada. nataliacamargogrillo@gmail.com

² Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário Antonio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente. joaogiansante@toledoprudente.edu.br.

No ordenamento jurídico brasileiro, as principais operações societárias possuem fundamento legal no Código Civil e na Lei de nº 6.464/76 (Lei das Sociedades Anônimas). São elas: fusão, transformação, incorporação e cisão. As questões oriundas dessas relações societárias podem provocar mudanças relevantes na estrutura das sociedades envolvidas e trarão consequências jurídicas importantes no direito empresarial e tributário. Neste contexto, a responsabilidade sobre dívidas tributárias ganha especial relevância. Todos os envolvidos, especialmente os credores, necessitam ter clareza acerca do responsável tributário de uma obrigação após a operação societária.

A complexidade da legislação e a divergência de entendimentos sobre pontos que envolvem a operação societária de cisão parcial e sua consequente responsabilização tributária, torna o estudo essencial para a análise de sua viabilidade. Conforme será detalhado adiante, existem, no aspecto legal, muitas divergências acerca da responsabilidade com relação a débitos tributários em casos de cisão parcial. São sobre esses questionamentos que a presente pesquisa pretende se debruçar.

Serão apresentadas características gerais referentes as operações societárias e à responsabilização tributária. Na sequência, será abordado com maior profundidade as questões relativas à responsabilização tributária nas operações de cisão parcial, com análise de decisões proferidas em âmbito administrativo e judicial.

Ao final, na conclusão, espera-se ter uma resposta para as seguintes indagações: quem são os responsáveis tributários por débitos tributários existentes antes do instrumento de cisão parcial? E após? A pessoa jurídica cindida ou aquela que absorve parte de seu patrimônio?

2 OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

Ao longo das atividades de uma sociedade são inúmeras as modificações estruturais que podem vir a ocorrer. Estas mudanças na estrutura societária, dentre diversas outras denominações conferidas pela doutrina, são as chamadas “operações societárias”. Através destas operações pode ocorrer a alteração da regulamentação legal, como ocorre na transformação, ou até mesmo a extinção de uma empresa, como pode vir a ocorrer nos casos de fusão, incorporação e cisão total. Sobre o tema, Negrão (2020, p. 498) trata reorganização

societária como uma prerrogativa da pessoa jurídica, ensinando que “em relação à mudança do tipo social e à decorrente responsabilidade imposta aos sócios. Agrupam-se aqui os procedimentos de transformação, incorporação, fusão e cisão.”.

A disciplina jurídica destas operações societárias encontra-se na Lei nº 6.404/76. Apesar de esta ser a lei específica das sociedades anônimas, deve-se ressaltar que as operações societárias podem envolver sociedades de qualquer tipo, ou seja, não se limitam às companhias. Além da previsão legal na Lei de Sociedades Anônimas, que funciona como uma espécie de norma geral, a matéria em comento também encontra amparo legal no Código Civil. Borba (2019, p. 465), por sua vez, entende que o Código Civil deve ser aplicado quando a operação não envolver sociedades anônimas, sendo que a lei nº 6.404/76 deve ser utilizada quando houver expressa menção a ela no contrato social, aos casos de sociedade limitada, ou por analogia.

Dessa forma, tem-se que a legislação a ser observada quando se trata das operações societárias, é aquela constante da Lei de Sociedades Anônimas, sem que isso signifique deixar de lado o que prevê o Código Civil, naquilo que for compatível e agregador ao conteúdo. Nesse sentido, passa-se a análise das operações societárias, de forma individual, à luz do que prevê o ordenamento jurídico sobre cada uma delas.

2.1 Transformação, fusão e incorporação

Negrão (2019, p. 498) define a transformação como “a operação de mudança do tipo societário, independentemente de dissolução e liquidação, que exige o consentimento unânime dos acionistas ou sócios, exceto se houver outra previsão no contrato ou estatuto”. Ou seja, o ordenamento jurídico regulamenta a possibilidade de uma sociedade vir a alterar o seu tipo societário, na forma que melhor lhe convir, desde que obedecidos determinados requisitos.

Inicialmente, para que haja uma transformação, é necessário que todos os sócios concordem, consintam com a alteração. A transformação societária não pode, em nenhuma hipótese, configurar qualquer prejuízo aos direitos dos credores da sociedade, de modo que as obrigações constituídas anteriormente à transformação, sob regime próprio do tipo societário anterior, manterão suas características e peculiaridades próprias do antigo tipo societário, o que inclui

eventual responsabilidade civil subsidiária – é o que se extrai do artigo 1.115, do Código Civil, e 222, da Lei 6.404/76. Sobre o direito dos credores frente à transformação societária, leciona Tomazette (2020, v. 1, p. 637) que “tal operação não prejudica os direitos dos credores, que mantêm inclusive as mesmas garantias que possuíam anteriormente.”. Dessa forma, tendo em vista que na transformação não ocorre a dissolução ou liquidação da empresa, todas as operações desta sociedade permanecem incólumes, o que inclui os débitos. Em última análise, o que ocorre pela operação de transformação é a simples mudança do modo de exploração da atividade social.

Em relação à incorporação, segundo dispõem os artigos 1.116, do Código Civil e 227, da Lei 6.404/76, esta ocorre quando uma ou mais sociedades, de tipos societários iguais ou distintos, são absorvidas por uma outra. Para que haja a incorporação, todos os sócios, sejam da sociedade incorporadora, sejam da sociedade incorporada, devem aprovar com a operação e serão aplicadas as regras específicas de cada tipo societário. Após a aprovação da proposta de incorporação, um dos protocolos a serem realizados, segundo Gladston (2019, p. 145), é “estimar o patrimônio que resultará da operação e a nova distribuição da participação societária”.

A incorporação se conclui após a aprovação de todos os seus atos pela incorporadora, presentes todos os sócios da sociedade incorporada. Na mesma ocasião, declara-se extinta a sociedade incorporada e arquivam-se e publicam-se os atos da operação. Ultimeada a incorporação, todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada transformam-se nos direitos e obrigações da incorporadora. Afinal, com a incorporação, ocorre a extinção do nome e registro da sociedade, mas o corpo social permanece intacto, tendo em vista que, apesar de absorvido por outra sociedade, as pessoas e o patrimônio da sociedade incorporada subsistem. Aliás, sob essa perspectiva é que Mamede (2019, p. 146) defende a tese de que não há que se falar em sucessão em caso de incorporação, como elenca o artigo 1.116, do Código Civil, já que não há uma transferência de direitos e obrigações, mas sim a absorção de uma sociedade por outra, que passa a constituir um corpo social único e maior, em funcionamento sob a estrutura jurídica da sociedade incorporadora.

A incorporação se distingue da fusão na medida em que não há a absorção de uma sociedade por outra, mas sim a união de duas sociedades que

constituem uma terceira (artigos 1.119, do Código Civil e 228, da Lei 6.404/76). Na fusão há a somatória patrimonial, ativo e passivo, além das coletividades sociais, sócios quotistas/acionistas, em um novo corpo social, com a extinção das duas sociedades que se uniram. Para que a fusão seja bem sucedida, é necessária a aprovação de todos os sócios, de ambas as sociedades, de acordo com as regras específicas de cada tipo societário, nos termos já traçados no tópico anterior, quando se tratou do quórum para aprovação da incorporação. Quanto ao patrimônio, tem-se que engloba tanto o aspecto econômico quanto o patrimonial, ou seja, os direitos de personalidade das sociedades objeto da fusão passam a integrar o patrimônio da nova sociedade, fruto da fusão. Ademais, no patrimônio da empresa fruto da fusão encontram-se também todos os direitos e deveres das empresas fundidas.

A doutrina ensina ainda que tanto nos casos de incorporação, quanto nos casos de fusão, alguns credores podem vir a ser prejudicados pela operação. Para evitar este prejuízo, o Código Civil, em seu artigo 1.122 prevê a possibilidade de os credores pleitearem a anulação da operação societária, no prazo decadencial de 90 (noventa) dias, contados da publicação da incorporação ou fusão. Todavia, para que a anulação seja realizada, os credores devem demonstrar o efetivo prejuízo decorrente da operação e que este prejuízo é uma decorrência direta da eventual diminuição do patrimônio da sociedade.

2.2 Cisão

Borba (2019, p. 472) distingue a cisão da incorporação e fusão elencando que enquanto estes são “fenômenos de aglutinação, a cisão opera por cissiparidade”. Vê-se, portanto, que na cisão há a fragmentação de uma sociedade.

O artigo 229, da Lei 6.404/76 informa que ocorre a cisão quando determinada sociedade transfere fração de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas especificamente com esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida, se houver transferência de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se ocorrer a transferência parcial. Tomazette (2020, p. 642) define a cisão societária como “o desmembramento total ou parcial da sociedade, que transfere seu patrimônio para uma ou várias sociedades já existentes ou constituídas para esse fim”. É indiferente o tipo societário das sociedades para a realização desta operação societária: “uma

sociedade em nome coletivo pode cindir-se em três partes: manter-se, numa delas; a segunda parte tornar-se uma sociedade limitada; e a terceira parte incorporar-se a uma sociedade anônima” (MAMEDE, 2019, p. 151).

Para que a cisão seja aperfeiçoada, é necessária a aprovação dos sócios da sociedade cindida, pelo quórum já definido no tópico que tratou da incorporação. Todavia, é possível que o estatuto ou contrato social preveja um quórum especial (para maior ou para menor) para a aprovação desta operação. Por outro lado, se houver a incorporação da parcela cindida por outra sociedade, deverá ser aprovada esta incorporação, pela sociedade incorporadora.

As deliberações acerca da cisão serão realizadas a partir da justificação, na forma do que prevê o artigo 225, da Lei 6.404/76. Nesse instrumento constarão todas as informações necessárias sobre a operação societária, bem como os impactos desta cisão nas sociedades envolvidas. Ademais, se a proposta de cisão incluir a criação de uma nova sociedade a partir da parcela cindida, o instrumento de justificação deverá conter o projeto do ato constitutivo dessa nova sociedade. Uma vez aprovada a proposta de cisão, ocorrerá a avaliação de todo o patrimônio a ser vertido.

Quando ocorre a cisão total, ocorre também a sucessão referente às obrigações da cindida, ou seja, as sociedades que receberam parcela do patrimônio da extinta sociedade respondem solidariamente pelas obrigações, limitada ao valor do patrimônio vertido. Em caso de cisão parcial, é dito que a solidariedade entre sociedade cindida e aquelas que receberam fração do patrimônio existe, mas é também limitada ao valor do patrimônio transferido. Ou seja, se houver a extinção da sociedade cindida, é certo que haverá a responsabilidade solidária entre as sociedades resultantes da cisão. Se não houver a extinção da sociedade cindida – cisão parcial – as sociedades que absorveram parcelas da cindida somente serão responsáveis solidariamente pelas obrigações originadas antes da cisão. Porém, no segundo caso, há a possibilidade de estipulação em sentido contrário, conforme permissivo legal constante do parágrafo único do artigo 233, da Lei 6.404/76.

A legislação expressamente permite às sociedades que estipulem minuciosamente a respeito das obrigações a serem transferidas com a cisão, incluindo o afastamento da responsabilidade solidária, desde que haja a publicação dos atos de cisão e os credores não se oponham ao convencionado, no prazo de 90

(noventa) dias. Trata-se de previsão controversa, que desperta grande divergência na doutrina e na jurisprudência, conforme será abordado em tópico posterior.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM GERAL

A exata definição de responsabilidade tributária é fundamental para que uma pessoa jurídica realize suas atividades consciente de sua situação tributária. É fundamental, ainda, para fisco, os investidores, sócios, empresas do grupo, etc., ou seja, para o mercado em geral. A situação tributária de uma empresa é, portanto, um fator relevante para se aferir a sua saúde financeira, mormente para analisar a viabilidade do prosseguimento de suas atividades. É aspecto ainda mais relevante para os sócios, já que nosso ordenamento jurídico prevê institutos que possibilitam atingir o patrimônio das pessoas físicas responsáveis por uma empresa. Não só neste cenário, mas principalmente neste contexto que a responsabilidade pelos tributos devidos possui enorme importância.

Por regra, o tributo deve ser cobrado necessariamente daquela pessoa que praticou o fato gerador. Excepcionalmente, o Estado pode realizar a cobrança do tributo daquele que não se reveste da condição de contribuinte, mas que em razão de determinação legal possui vínculo com a obrigação. O conceito de responsável tributário pode ser extraído das lições do professor e doutrinador Eduardo Sabbag (2016, p. 821):

Responsável é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 150) ensina que a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e um sentido estrito. “Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária.” Já o sentido estrito nada mais é que “é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que

não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.”

A responsabilidade tributária, portanto, pode recair exclusivamente sobre o sujeito passivo (ou seja, neste caso exclui-se o contribuinte) ou pode incidir sobre o contribuinte apenas de forma subsidiária ou supletiva (artigo 128 do CNT). A responsabilidade tributária pode se dar também pela modalidade de substituição ou por transferência.

A responsabilidade por substituição se dá quando terceira pessoa ocupa o lugar do contribuinte antes mesmo do fato gerador. Desde o momento em que nasce a obrigação (ou até mesmo antes) o responsável assume o lugar do contribuinte. Já na segunda modalidade (responsabilidade por transferência), o terceiro ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador. Neste caso, a obrigação é inicialmente do próprio contribuinte, entretanto, em razão de um fato e/ou evento posterior o ônus tributário passa para um terceiro escolhido por lei. Ou seja, por “por expressa previsão legal, a ocorrência de um fato, posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, que até então era ocupada pelo contribuinte.” (SABBAG, 2016, p. 837).

A responsabilidade pode ser, ainda, solidária ou subsidiária. Na solidária o Estado pode exigir o tributo de qualquer um dos sujeitos passivos da obrigação tributária, não tendo benefício de ordem. De outro lado, na responsabilidade subsidiária, o responsável somente responderá pelo tributo oriundo da obrigação tributária depois que o contribuinte já tiver sido cobrado, ou seja, nesta hipótese há uma ordem de exigência no pagamento do tributo. Vê-se, portanto, que “Inicialmente, cobra-se do contribuinte; caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável.” (SABBAG, 2016, p. 825).

Por fim, importa destacar, ainda que brevemente, os conceitos da responsabilidade por sucessão e a responsabilidade de terceiros. Na responsabilidade de devedores sucessores a obrigação se transfere para outro devedor em razão do “desaparecimento” do devedor original. Há transferência de débitos tributários vinculados a seu antecessor. Enquanto que, na responsabilidade por terceiros não há uma “solidariedade” ou “subsidiariedade”, tendo em vista que nesta hipótese a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros em virtude de atos praticados com abuso de poder ou infração de lei.

Assumem especial relevância os casos de responsabilidade tributária solidária por sucessão nas operações societárias, razão pelo qual será abordada com maior profundidade no tópico a seguir.

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM CISÃO PARCIAL E A SOLIDARIEDADE ENTRE CINDIDA E SUCESSORA

O artigo 132 do Código Tributário Nacional regula a responsabilidade dos sucessores em operações societárias, prevendo a responsabilidade solidária da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação, senão vejamos:

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.

Trata-se, portanto, de previsão que regulamenta a sucessão empresarial com a finalidade de resguardar o fisco perante estas atividades empresariais a fim de evitar possíveis fraudes ou operações em que se encerram as empresas devedoras com a criação de novas sem a quitação dos débitos tributários daquelas. É por este motivo que a responsabilidade tributária é solidária, já que nas operações de fusão, transformação e incorporação, ocorre a extinção das sociedades fusionadas e incorporadas, de modo que deve ser transmitida aos sucessores todos os direitos e obrigações. Em uma transformação também deve ser transmitida todas as obrigações e todos os direitos aos sucessores, pois ocorre apenas uma simples mudança no tipo societário.

Outra forma de se tornar responsável tributário pode ocorrer em sede da operação de cisão, prevista no artigo 229 da Lei nº 6.404/76. A cisão pode ser definida transferência de bens e/ou patrimônio de uma sociedade para outra. Se apenas alguns bens forem transferidos, há uma cisão parcial. Mas, havendo a transferência de todos os bens da sociedade cindida, há uma cisão total e neste caso a pessoa jurídica cindida se extingue.

O cerne da questão e objeto do presente estudo diz respeito à cisão parcial e os débitos tributários. Diferentemente do que ocorre nos casos de fusão,

transformação ou incorporação, na cisão parcial, portanto, a empresa cindida não deixa de existir, havendo apenas uma absorção de seu patrimônio.

As operações de cisão, contudo, não estão disciplinadas no artigo 132 do CTN, pois ainda não existia a figura da cisão quando da promulgação Código Tributário Nacional que ocorreu em 1966. Tal falta de disciplinamento, contudo, foi objeto de disposição constante no artigo 233 da Lei de Sociedades Anônimas, que será melhor abordado em tópico apartado. Por ora, basta sabermos que referido dispositivo, em seu parágrafo único, estabelece que havendo cisão parcial as partes podem convencionar acerca da exclusão de responsabilidade solidária nas obrigações em geral.

Em contrapartida, qualquer credor no prazo de 90 (noventa) dias poderá se opor a tal estipulação (trata-se, de uma espécie de garantia aos credores). Portanto, como regra, nos casos de cisão parcial também incide a responsabilidade solidária nas obrigações, podendo as partes de forma excepcional delimitar essa responsabilidade solidária.

A questão que justifica a presente pesquisa é se existe tal possibilidade também para os débitos tributários. Ou seja, uma pessoa jurídica com débitos tributários pode realizar uma cisão parcial desonerando uma ou mais sucessoras da responsabilidade pelos débitos? O Fisco (federal, estadual ou municipal) possui a obrigação de apresentar oposição (caso queira) no prazo de 90 (noventa) dias?

A análise das decisões dos órgãos administrativos e judiciais é de suma importância para se chegar as respostas destas perguntas, tendo em vista que revelam como a Administração Pública e o Poder Judiciário solucionam os conflitos derivados deste tema, mostrando quais são os dispositivos legais que devem ser aplicados e quais os principais entendimentos frente a casos concretos. Antes, contudo, imprescindível a leitura dos subtópicos para entendermos a real profundidade do estudo acerca da responsabilidade tributária.

4.1 Princípio da Legalidade Tributária

Em sede de Direito Administrativo, tem-se que pelo princípio da legalidade a Administração Pública só está autorizada a praticar condutas autorizadas em lei. Na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. Portanto, pelo princípio da legalidade em âmbito administrativo, tem-se que

só é dado ao Administrador Público fazer aquilo que a lei expressamente autorize, de forma prévia e expressa. O princípio da legalidade representa a subordinação à previsão legal, ou seja, o administrador não pode conceder direitos, estabelecer obrigações ou impor proibições aos cidadãos, senão por força de lei.

Por outro lado, o princípio da legalidade encontra tratamento especial também em sede de Direito Tributário. A Constituição Federal em seu artigo 150, inciso I, proíbe os entes federativos de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional define que tributo é prestação instituída em lei (art. 3º). A doutrina majoritária entende que o princípio da legalidade na seara tributária tem o cunho de reserva legal tal qual se observa no direito penal – ou seja, a elevação à categoria de princípio da tipificação tributária.

Tem-se que existem duas formas de sujeitos passivos da relação tributária: o contribuinte, devedor originário que possui relação pessoal com o fato gerador e o responsável, aquele que adquire a responsabilidade tributária por força de lei, conforme dispõe o artigo 121 do Código Tributário Nacional. Ou seja, apesar de existir a possibilidade de responsabilização tributária de terceiros, deve estar expressamente prevista em lei. Nesse sentido, o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, prevê que cabe somente à Lei Complementar definir normas gerais em matéria tributária, incluindo-se a definição de contribuintes e, naturalmente, dos respectivos responsáveis. Ademais, o artigo 97, em seu inciso III, do Código Tributário Nacional, estabelece que somente a lei pode definir o sujeito passivo da obrigação tributária. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

Extrai-se, portanto, que o Código Tributário Nacional, que possui status de Lei Complementar, dispõe de forma exaustiva sobre a responsabilização tributária, em todas as suas formas – solidária, pessoal ou sucessão. Quanto à responsabilidade por sucessão, regulamentada no artigo 132, do Código Tributário Nacional, não há previsão de que a cisão parcial é uma das possíveis hipóteses de responsabilização.

Há, portanto, quem defenda que em razão de a atribuição de responsabilidade tributária depender de expressa previsão legal, resta impedida a aplicação do artigo 132 do CTN aos casos de cisão total ou parcial por via interpretativa. De outro lado e parece que de forma majoritária, a doutrina entende que é possível aplicar o referido artigo através de uma interpretação extensiva para abranger também os casos de cisão. Contudo, para uma melhor compreensão, essencial que este tópico seja analisado em conjunto com os tópicos subsequentes.

4.2 Artigo 233, Parágrafo Único, da Lei de Sociedades Anônimas e Convenção particular oponível ao fisco: exceção legal na forma do artigo 123, do Código Tributário Nacional

O artigo 233, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), especialmente em seu parágrafo único, dispõe que quando há cisão parcial, o ato de cisão poderá estipular que entre as empresas não haverá responsabilidade solidária, com a possibilidade de oposição de qualquer credor no prazo de 90 dias. Veja-se o texto do artigo:

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.

Nota-se, portanto, que a responsabilidade solidária apenas pode ser afastada caso tenha havido previsão expressa no ato da transformação social, à

época da cisão, ocasião em que todos os credores teriam a oportunidade de se manifestar sobre a cláusula. É possível fazer uma interpretação no sentido de que como regra geral a sociedade cindida que subsistir e aquelas que receberem parte de seu patrimônio serão solidariamente responsáveis pela satisfação das obrigações anteriores à cisão, exceto se o ato de cisão parcial estipular a inexistência de solidariedade, situação em que cada sociedade responderá apenas pelas obrigações transferidas no ato de cisão. Parece viável, deste modo, a exclusão de responsabilidades por previsão expressa no instrumento de cisão parcial.

Todavia, tratando-se de responsabilidade tributária, parte da doutrina que a regra excludente do parágrafo único do artigo 233 da Lei da S.A, não pode ser aplicada, sob o fundamento de que o ato de cisão é uma convenção entre particulares, sendo certo que referidas convenções não se aplica ao Fisco, por previsão do artigo 123 do Código Tributário Nacional que assim prevê:

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.

Em outras palavras, significa dizer que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública, a não ser que haja previsão legal em sentido contrário.

Esquece-se, porém, tal corrente doutrinária, que o próprio artigo 123 do CTN inicia-se com a seguinte disposição: “salvo disposições de lei em contrário”, o que dá força para a corrente que entende ser possível a estipulação contratual de inexistência de sucessão tributária, prevista na Lei de Sociedades Anônimas, já que o artigo 223 do CTN prevê uma disposição em sentido contrário: por convenção particular podem as partes dispor acerca da responsabilidade das obrigações da empresa cindida no caso de cisão parcial.

Há que se observar, portanto, que o artigo 123 do CTN contém uma exceção à regra ao estabelecer que esse artigo não se aplica em casos de lei em sentido contrário. Equivale a dizer que a convenção particular realizada no instrumento de cisão parcial é válida porque o artigo 123 não se aplica frente ao parágrafo único do artigo 223 da Lei das S.A.

Portanto, repisa-se: o parágrafo único do artigo 233 da Lei de Sociedade Anônimas traz uma disposição legal contrária pois prevê a possibilidade de o ato de cisão parcial 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.”

Traz, ainda, uma espécie de garantia aos credores ao dispor que 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”.

Mas sendo débitos tributários essa convenção particular em cisão parcial prevista no parágrafo único do artigo 223 da Lei 6.404/1976 é válida? É justamente essa controvérsia que traz a pesquisa contornos sociais relevantes, já que esses questionamentos ocorrem com frequência no âmbito administrativo e judicial, razão pelo qual o tópico de número cinco expõe um conjunto de precedentes administrativos e judiciais fundamentais para esclarecer a dúvida que remanesce acerca do tema.

Em síntese é possível concluir que: (i) a convenção particular de cisão parcial pode estabelecer que as empresas não responderão de forma solidária pelas obrigações, podendo-se argumentar que inclui-se aqui as obrigações tributárias (artigo 233, parágrafo único, Lei nº 6.404/76); e (ii) tal convenção particular parece ser oponível à Fazenda Nacional pois se trata da hipótese excepcional trazida no artigo 123, do Código Tributário Nacional.

5 BREVE ANÁLISE DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS

Ao longo deste tópico, objetiva-se trazer à baila, de forma rápida, alguns julgados que foram favoráveis a tese que considera a possibilidade de se afastar a responsabilidade da sucessora, tanto em sede administrativa quanto em sede judicial, tendo em vista que é um entendimento minoritário, enquanto de outro lado há uma parcela significativa na jurisprudência que confronta esta corrente, ou seja, que prega a legalidade da responsabilização solidária entre a sociedade cindida e sua sucessora.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão administrativo de segunda instância responsável pela solução de conflitos em âmbito

tributário e aduaneiro, já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema deste trabalho e, em uma destas ocasiões, exarou-se a tese de que não há como responsabilizar solidariamente a empresa sucesso em caso de cisão parcial, por falta de previsão legal expressa nesse sentido. Veja-se o teor do acórdão proferido nos autos nº 16561.720170/2012-31, julgado sob a relatoria de Luis Fabiano Alves Penteado:

Tendo em vista que o CTN que possui competência constitucional para tanto, não prevê a cisão parcial como hipótese de responsabilização tributária por sucessão, não poderia uma lei ordinária o fazê-lo. Assim, entendo que as previsões contidas no artigo 5º, inciso III, e § 1º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598/77 e do art. 207 do RIR/99 não devem se sobrepor ou mesmo ultrapassar os limites contidos no art. 132 do CTN, razão pela qual entendo impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida mas não extinta como acontece na hipótese de cisão parcial. Diante de tais situações de fato e de direito presentes no presente caso, entendo deva ser mantida a decisão que afastou a responsabilização tributária por sucessão da empresa Hypermarchas. (CARF, Acórdão 1201-001.469, 2016).
Ora, a simples leitura do art. 132 do CTN aliada à análise dos fatos concretos do presente caso me levam à conclusão de que o posicionamento do fiscal é equivocado. Isso porque, temos que não ocorreu o encerramento das atividades da empresa JJ Produtos, o que torna inaplicável a regra do art. 132 do CTN. O art. 132 e seu parágrafo único trazem como pressuposto para responsabilização, a extinção da pessoa jurídica incorporada ou fusionada. Assim, totalmente incoerente e, me parece, ilegal, a aplicação do disposto no art. 132 do CTN na hipótese de cisão parcial, em que a pessoa jurídica permanece existente, como é o caso em questão, e operando. Aliás, vou além. Ainda que a empresa cindida, no caso, a JJ Produtos, houvesse sido extinta, ainda assim, não seria aplicável o disposto no art. 132, pois, podemos perceber, tal dispositivo não trata da hipótese de cisão, mas, apenas, das hipóteses de transformação, incorporação e fusão. Assim, seja pela total ausência de previsão legal de responsabilização baseado no art. 132 do CTN para os casos de cisão, ou pela não extinção da pessoa jurídica cindida (JJ Produtos) não há que se falar em responsabilização da empresa Hypermarchas que, diga-se de passagem, sequer participou dos atos societários e operações que deram origem à autuação. Assim, afasto a responsabilidade da empresa Hypermarchas que fora fundamentada pela autoridade autuante no art.132 do CTN. (CARF, Acórdão 1201-001.469, 2016)

Ou seja, afere-se do teor acórdão supracitado que há quem defenda no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a tese de que a responsabilização solidária em casos de cisão parcial mostra-se uma afronta ao princípio da legalidade tributária, que considera necessária a previsão legal expressa de responsabilização, o que não faz o artigo 132, do Código Tributário Nacional, de modo que considerar a sociedade sucessora solidariamente responsável à sociedade cindida é flagrantemente ilegal.

Em sede judicial, no julgamento do EDcl no REsp 852.972-RS, sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o artigo 132, do Código Tributário Nacional, mesmo não citando expressamente a cisão parcial quando tratou da responsabilidade tributária decorrente das operações societárias, aplica-se aos casos de cisão, de modo que “a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão” (STJ, REsp. 852.972-PR, 2010).

O mesmo entendimento foi dado no acórdão do REsp nº 970.585/RS, julgado sob a relatoria do Ministro José Delgado, que estabeleceu o seguinte: “a empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação”.

Ou seja, segundo o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça nestes acórdãos, mesmo não havendo a previsão expressa no artigo 132, do CTN, deve-se aplicar à cisão aquilo que a lei tributária prevê aos casos de transformação, incorporação e fusão: a responsabilidade pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Todavia, o Superior Tribunal de Justiça já entendeu pela exclusão da responsabilidade solidária entre a sociedade cindida e a sucessora pela previsão expressa no ato da transformação social, na forma do que determina o parágrafo único do artigo 233, da Lei de Sociedades Anônimas. Nesse sentido, veja-se parte da ementa do acórdão do REsp nº 753.159/MT, julgado sob a relatoria do Ministro Luís Felipe Salomão, em 29 de abril de 2011:

[...] 3. Excepciona-se a regra da solidariedade na cisão parcial de sociedade anônima, em havendo estipulação em sentido contrário no protocolo de cisão acerca das responsabilidades sociais, podendo, nessa hipótese, haver repasse às sociedades que absorveram o patrimônio da cindida, apenas das obrigações que lhes forem expressamente transferidas, circunstância que afasta a solidariedade relativamente às obrigações anteriores à cisão. 4. No caso de haver, no protocolo de cisão, estipulação restritiva da solidariedade entre a cindida e as incorporadoras, deve-se garantir aos credores da companhia a oposição de impugnação, se exercido tal direito no prazo de 90 (noventa) dias, mediante notificação à sociedade devedora (§ único do art. 233). (...). (STJ, REsp. 753.159-MT, 2011)

Este entendimento já se repetiu em diversos outros acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça e em outros tribunais. A título de

exemplo, cita-se o acórdão proferido nos autos do REsp nº 1.635.572-RJ, julgado no dia 22 de fevereiro de 2018, sob a relatoria do Ministro Marco Buzzi, ao decidir que:

Como regra geral, o art. 233, in fine, da mesma lei, prevê que a sociedade cindida que subsistir e aquelas que receberem parte de seu patrimônio serão solidariamente responsáveis pela satisfação das obrigações anteriores à cisão. Por outro lado, o parágrafo único do art. 233, preceitua que o respectivo ato de cisão parcial pode estipular a inexistência de solidariedade, respondendo cada sociedade apenas pelas obrigações transferidas no ato. (STJ, REsp. 1.635.572-RJ, 2018)

Em igual sentido, encontra-se o REsp nº 1.396.716/MG, julgado em 30 de março de 2015, sob a relatoria do Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, veja-se a ementa do acórdão:

CISÃO PARCIAL DA EMPRESA DEVEDORA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. SOLIDARIEDADE PASSIVA ENTRE A EMPRESA CINDIDA E A RESULTANTE DA CISÃO. (...).

3. Possibilidade de ser excepcionada a regra da solidariedade passiva entre as empresas na cisão parcial mediante a estipulação de cláusula expressa no protocolo de cisão acerca das responsabilidades sociais da empresa cindida e da resultante da cisão.

4. Nessa hipótese, pode haver o repasse às sociedades que absorveram o patrimônio da cindida apenas das obrigações que lhes forem expressamente transferidas, afastando a solidariedade passiva relativamente às obrigações anteriores à cisão.

5. Necessidade, porém, de cláusula expressa no pacto de cisão na forma do art. 233, e seu parágrafo único, da Lei n.º 6.404/76 (...). 8. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. (STJ, REsp. 1.396.716-MG, 2015).

Importante ressaltar que, em que pese haja vozes na doutrina e jurisprudência que acenam pela impossibilidade de aplicação da disposição do parágrafo único, do artigo 233, da Lei de Sociedades Anônimas às obrigações tributárias, este entendimento do Superior Tribunal de Justiça de exclusão da responsabilidade solidária em decorrência de previsão expressa no ato da operação da cisão parcial já foi explorado em julgamento de uma causa entre contribuinte e União, referente a tributos supostamente devidos por este contribuinte.

Na ocasião, o TRF da 1ª Região, nos autos da Apelação de nº 0005044-71.2006.4.01.3800, sob a relatoria da Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, exarou-se a tese de que “tal responsabilidade solidária somente pode ser afastada caso tenha havido previsão expressa no ato da transformação social, à época da cisão, ocasião em que todos os credores teriam a oportunidade de se manifestar sobre a cláusula” (TRF 1, Apelação nº 0005044-71.2006.4.01.3800, 2013).

6 CONCLUSÃO

As questões inerentes à responsabilização tributária em casos de cisão parcial trata-se de um tema de suma relevância, já que muitas vezes pode significar uma mudança substancial no destino das atividades das pessoas jurídicas envolvidas.

Sabe-se que através do ato de cisão parcial, uma pessoa jurídica transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. Se de um lado a operação societária de cisão pode ser considerada um instrumento de planejamento tributário, razão pela qual a responsabilidade tributária não pode ser convencionada em casos de débitos tributários, de outro pode-se dizer que o ordenamento jurídico brasileiro prevê critérios para afastar a responsabilidade solidária, trazendo um procedimento específico para tanto.

De todo modo, o entendimento que parece ser o majoritário tanto nos órgãos administrativos, como nos órgãos judiciais é no sentido de que a responsabilidade por débitos tributários existentes até o momento em que ocorreu a cisão parcial é solidária, cabendo tanto à empresa cindida como à sucessora a responsabilidade pelo pagamento.

Os fundamentos que sustentam referido entendimento possuem amparo no artigo 132 do Código de Tributário Nacional, pois este artigo trata especificadamente sobre sucessão empresarial, sendo que a cisão, ainda que parcial, também se classifica como uma forma de sucessão. Ademais, verifica-se com a pesquisa que por se tratar de débitos tributários a responsabilidade não pode ser modificada por simples convenção das partes.

A resposta que deve ser conferida as perguntas realizadas no tópico da introdução do presente trabalho seria, portanto, de que em casos de cisão parcial a responsabilidade pelos débitos tributários é solidária e neste caso o pagamento será devido tanto pela pessoa jurídica cindida como daquela (s) que absorve (m) parte de seu patrimônio.

REFERÊNCIAS

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 07 set. 2020

BRASIL. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 07 set. 2020

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração em Recurso Especial nº 970.585-RS. [...] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. EMPRÉSTIMO DA PESSOA JURÍDICA A VICE-PRESIDENTE. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. VÍCIO NÃO-EVIDENCIADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.. [...]. Recorrente: Maquinas Condor S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Benedito Gonçalves. 02 de dezembro de 2008. Disponível em: stj.jus.br. Acesso em: 06 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 852.972-PR. [...] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CISÃO DE EMPRESA. HIPÓTESE DE SUCESSÃO, NÃO PREVISTA NO ART. 132 DO CTN. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS SUFICIENTES DE FRAUDE... [...]. Recorrente: Dexter Administradora de Bens e Participações LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. 25 de maio de 2010. Disponível em: stj.jus.br. Acesso em: 06 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 753.159 - MT. [...] AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA EM EMPRESA DE TELEFONIA. EMISSÃO DE AÇÕES TELEBRÁS/TELEMAT. ESCOLHA ARBITRÁRIA. ALEGAÇÃO DE PREJUÍZO AOS COMPRADORES. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO E DA BRASIL TELECOM. PREJUÍZOS QUE, SE EXISTENTES, DECORRERAM DA FLUIDEZ DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO [...]. Recorrente: Brasil Telecom S/A. Recorrido: Ministério Público do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Luis Felipe Salomão. 05 de abril de 2011. Disponível em: stj.jus.br. Acesso em: 06 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.635.572-RJ. [...] RECURSO ESPECIAL - EMBARGOS À EXECUÇÃO MANEJADOS PELO BANCO BANERJ S/A CONTRA EXECUÇÃO LASTREADA EM TÍTULO JUDICIAL NO QUAL CONDENADO O BANCO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO S/A AO REEMBOLSO DE QUANTIA NO PERCENTUAL DE 30% ORIUNDA DE RESCISÃO DE CONTRATO E COMPRA E VENDA DE TERRENO [...]. Recorrente: Banco Banerj S/A. Recorrido: Contal Projetos Engenharia e Construções S/A. Relator: Min.

Marco Buzzi. 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: stj.jus.br. Acesso em: 06 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.396.716-MG. [...] RECURSO ESPECIAL. DIREITO EMPRESARIAL E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE TERCEIRO. PENHORA DE BENS PARA GARANTIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO. CISÃO PARCIAL DA EMPRESA DEVEDORA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. SOLIDARIEDADE PASSIVA ENTRE A EMPRESA CINDIDA E A RESULTANTE DA CISÃO [...]. Recorrente: Tamoyo Administração e Participações LTDA. Recorrido: Banco do Brasil S/A. Relator: Min. Paulo de Tarso Sanseverino. 24 de março de 2015. Disponível em: stj.jus.br. Acesso em: 06 set. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 1201-001.469. [...] RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INOCORRÊNCIA DE ENCERRAMENTO DA EMPRESA CINDIDA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 132 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. [...]. Recorrente: Johnson & Johnson do Brasil Industria e Comercio de Produtos para Saude LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Luis Fabiano Alves Penteado. 10 de agosto de 2016. Disponível em: carf.fazenda.gov.br. Acesso em: 06 set. 2020.

BRASILIA. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação nº 0005044-71.2006.4.01.3800. [...] PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CISÃO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 132 DO CTN. RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA SUCESSORA. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS. [...]. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: São Cristóvão Transportes LTDA. Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. 25 de outubro de 2013. Disponível em: portal.trf1.jus.br. Acesso em: 06 set. 2020.

CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” de Presidente Prudente. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso.** 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

CRUZ, André Santa. **Direito empresarial.** 9 ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

MAMEDE, Gladston. **Direito Societário – Sociedades Simples e Empresárias /** Gladston Mamede. 11 ed.cSão Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário,** 29. ed., p. 150.

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa, v. 1 : teoria geral da empresa e direito societário.** 15 ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

TOMAZETTE, Marlon. **Teoria geral e direito societário** – Coleção Curso de direito empresarial. v. 1. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.