

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CISÃO PARCIAL

A responsabilidade pelos débitos tributários nas operações societárias de transformação, fusão e incorporação é disciplinada pelo artigo 132 do CTN:

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. (BRASIL, 1966, p. 22).

Para esses casos, então, não existem muitas dúvidas sobre a responsabilidade do sucessor. É bastante compreensível que seja assim já que, conforme visto anteriormente, em operações de fusão e incorporação ocorre a extinção das sociedades fusionadas e incorporadas, devendo ser transmitidas para as sucessoras todos os direitos e obrigações. Numa transformação, também como já visto, ocorre uma simples mudança do tipo societário, o que não altera a responsabilidade sobre os tributos devidos.

As operações de cisão, contudo, não estão disciplinadas nesse artigo. Isso porque ainda não existia a figura da cisão quando da promulgação do CTN¹, que ocorreu em 1966.

Tal falta de disciplinamento, porém, foi objeto de disposição constante no artigo 233 da Lei nº 6.404/76:

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 (BRASIL, 1976, p. 71).

Assim, nos casos de cisão total, a responsabilidade também fica clara: existe solidariedade entre as sociedades beneficiárias do patrimônio da cindida.

Finalmente, para os casos de cisão parcial, o parágrafo único do mesmo artigo 233 da Lei das S.A. dispôs que:

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 (BRASIL, 1976, p. 71).

A lei estabelece, então, que na cisão parcial pode, através de convenção entre as partes, ocorrer a exclusão da solidariedade. Qualquer credor anterior, porém, poderia se opor a tal estipulação desde que se manifestasse no prazo de 90 dias.

A questão que se coloca é se existe tal possibilidade também para os débitos tributários. Ou seja: uma empresa com passivo tributário poderia fazer uma cisão parcial, eximindo uma ou mais sucessoras da responsabilidade pelos débitos? O Fisco (federal, estadual ou municipal) teria que se manifestar no prazo de 90 dias caso não concordasse com tal disposição?

No âmbito federal, tal situação já foi objeto de autuações fiscais e de cobranças administrativas. Tais autuações e cobranças chegaram tanto ao contencioso administrativo como ao judicial.

A análise das decisões nos órgãos colegiados nessas duas instâncias é bastante relevante. Mostra como a Administração e a Justiça enfrentam o tema, quais são os dispositivos legais levados em conta e os principais entendimentos em casos concretos.

¹ A definição de cisão está no artigo 229 da Lei das S.A., de 15 de dezembro de 1976.

A seguir, uma análise de como questões relativas à responsabilidade tributária em operações de cisão parcial foram tratadas nessas instâncias.

3.1 - DECISÕES EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO

Diversas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) trataram desse tema.

Consulta efetuada no site da instituição (<https://idg.carf.fazenda.gov.br>) em 12/06/2019, utilizando-se como critérios de pesquisa ementas que contenham os termos “responsabilidade” e “cindida” no período compreendido entre janeiro/00 a maio/19, traz 31 acórdãos.

Quinze deles (1003-000.592, 1003-000.593, 2401-005.968, 3402-005.703, 1301-003.465, 1201-002.082, 2401-003.984, 1202-001.132, 3402-000.987, 296-00032, 296-00033, 296-00034, 296-00022, 296-00035 e 206-00995), contudo, não tratam de discussão sobre responsabilidade em operações de cisão parcial. Abordam temas como cisão total, reconhecimento de direitos obtidos antes da cisão, incorporação, falta de cumprimento de obrigações acessórias e outros.

A seguir, trechos dos 16 acórdãos do CARF que tratam do assunto, acompanhados de breves comentários sobre a decisão proferida. No item 3.3 do presente trabalho, todas as decisões administrativas e judiciais serão analisadas em conjunto e com maior profundidade.

Acórdão 1302-003.077

Em caso de cisão parcial, os créditos tributários da pessoa cindida, relativos aos fatos geradores até a data do ato, tanto podem ser exigidas dela mesma, bem como das que receberam as parcelas patrimoniais, uma vez que são solidárias estabelecidas por lei. (publicação em 17/04/2018. Processo 10830.727419/2015-88. CRC Central de Recebimento de Cheques S/S Ltda.)

Comentário: a responsabilidade solidária pelos débitos existentes até a data da cisão fica clara nesta decisão.

Acórdão 1201-001.841

A responsabilidade tributária por sucessão prevista no art. 132 do CTN, conforme já debatido nos autos deste processo e decidido no acórdão ora embargado, não prevê a cisão parcial como uma das possíveis hipóteses de responsabilização. Neste caso, a responsabilização da empresa que absorver a parcela cindida. 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 Hypermarcas. (publicação em 26/09/2017. Processo 16561.720170/2012-31. Johnson & Johnson do Brasil)

Comentário: a responsabilidade, neste processo, não se transmite para a sucessora, ficando restrita à empresa que foi cindida.

Acórdão 1201-001.469

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 Hypermarcas que, diga-se de passagem, sequer participou dos atos societários e operações que deram origem à autuação. Assim, afasto a responsabilidade da empresa Hypermarcas que fora fundamentada pela autoridade autuante no art.132 do CTN. (publicação em 20/10/2016. Processo 16561.720170/2012-31 – Johnson & Johnson do Brasil).

Comentário: assim como no caso anterior, a responsabilidade ficou restrita à empresa que foi cindida.

Acórdão 1401-001.299

A pessoa jurídica Emalto Estruturas Metálicas questionou a responsabilidade tributária que foi a ela atribuída. Considerou nulo o termo de sujeição passiva, posto que não tinha interesse jurídico comum sobre os fatos que ensejaram o presente lançamento.

Não assiste razão à recorrente. Na condição de empresa criada por cisão parcial da Emalto Mecânica, sua responsabilidade solidária é válida, nos termos da legislação de regência. Na verdade, a Emalto Estruturas Mecânicas representa uma fração do patrimônio da empresa Emalto Mecânica. Por conseguinte, ambas as empresas devem responder solidariamente pelos tributos decorrentes de fatos ocorridos antes da cisão. Sobre o tema, é suficientemente claro o art. 207 do RIR/99. (publicação em 04/09/2015. Processo 13629.002812/2010-34. Emalto Indústria Mecânica Ltda.)

Comentário: conforme esta decisão, tanto a cindida como a sucessora têm responsabilidade sobre os débitos, já que a sucessora representa uma fração do patrimônio da cindida.

Acórdão 1402-001.394

Assim, a tese do recorrente não merece prosperar, já que o art. 133 do Código Tributário Nacional, se aplica aos casos em que há “aquisição do fundo de comércio”, ao passo que o disposto no art. 207, § único, II do Decreto 3.000, de 1999 se aplica ao caso de cisão, que é o que houve de fato e de direito nos presentes autos. Desta forma, está correta a apresentação da empresa SUPERMERCADO GONÇALVES LTDA., CNPJ nº 06.225.625/0001-38, como responsável solidária dos créditos tributários devidos pela empresa SG SUPERMERCADOS, CNPJ nº 34.748.558/0001-71, até o ato da cisão que ocorreu, em 07/06/2004, através da vigésima sexta alteração contratual da empresa SG SUPERMERCADOS. (publicação em 01/11/2013. Processo 10240.001888/2007-51. SG Supermercados Ltda.)

Comentário: a responsabilidade pelos créditos tributários devidos, neste processo, é tanto da cindida como da sucessora.

Acórdão 1301-00.824

Como já adiantou a decisão recorrida, a sujeição passiva solidária em caso de cisão, decorre de expressa previsão legal, estabelecida no § 1º do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598/1977: Art. 5º. Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas: (...) III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida; (...) § 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica: (...) b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial; (...). Não há, portanto, fundamento legal que suporte a insurgência da recorrente, e ainda que se pretendesse imputar a solidarização nos moldes do artigo 124 do Código Tributário Nacional, a fortiori se constataria hipótese concreta de responsabilização da ora recorrente, porquanto se analisada a questão para além da previsão do Decreto-lei acima referido, vai se concluir que tratando-se de solidariedade no contexto da obrigação tributária, nos termos do artigo 121 do CTN, é contribuinte a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo e que o artigo 124 do CTN, dispõe em seu inciso

I, que são solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Comungando ambas as regras, pode-se dizer que a figura da solidariedade não se afasta daquela contida no Código Civil, Livro I, Título I, Capítulo VI, “Das Obrigações Solidárias”, ou seja, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com um direito, ou obrigado, à dívida toda. Sendo assim, caso se tenha pluralidade de pessoas com interesse na situação que constitua o fato gerador (regra do 124, I) e todas tenham mantido relação direta e pessoal com tal situação (regra do 121), apresenta-se possibilidade de solidarização, tal como se dá no caso concreto. Feitas essas ponderações, mantenho a decisão no que concerne à responsabilização da recorrente LJA, quer pela regra específica do Decreto-lei nº 1.598/1977, quer pela caracterização da regra geral contida no CTN.

Comentário: a solidariedade pela obrigação tributária, conforme a presente decisão, existe e refere-se a toda a dívida.

Acórdão 1801-00.755

Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas incorporadas, fundidas, extintas ou cindidas a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade, bem como aquela que incorporar outra, ou parcela do patrimônio de sociedade cindida. Cabe esclarecer que a responsabilidade aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nele referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.(publicação em 09/03/2012. Processo 16327.002220/99-75. Potenza S/A Sociedade Corretora)

Comentário: neste caso, o órgão julgador entendeu que a responsabilidade solidária aplica-se tanto aos créditos já constituídos ou em curso de constituição como aos constituídos posteriormente à cisão, desde que se refiram a obrigações anteriores àquele ato.

Acórdão 204-02.903

É evidente que a alegação de ilegitimidade passiva por conta do evento da cisão parcial somente poderia afetar débitos relativos a fatos geradores anteriores à sua ocorrência. No entanto, como bem fundamentou a i. julgadora a quo, há norma legal expressa prevendo a solidariedade entre a cindida e a empresa que recebe o patrimônio vertido. E essa norma (art. 50 do Decreto-Lei nº1.598/77) encontra-se adequadamente respaldada pelo art.124 do CTN. Contra esses argumentos, nada opor a empresa em seu recurso. (publicação em 28/12/2007. Processo 10480.005013/2001-62. Persinor Persianas do Nordeste Ltda.)

Comentário: a decisão ressalta que há norma expressa dispondo sobre a solidariedade entre a cindida e a empresa que recebe o patrimônio vertido.

Acórdão 203-12.482

Em face disso, não tratando o CTN da cisão especificamente e uma vez que o procedimento de cisão ocorre no âmbito do direito privado, o dispositivo legal que a situação reclama para a solução do litígio é o art. 123 do CTN que prescreve: -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. (publicação em 17/10/2007. Processo 10875.004260/2001-16. Novoeste Distribuidora de Petróleo S/A)

Comentário: na presente decisão, o órgão julgador considerou que, conforme previsão legal, disposições particulares não podem ser opostas à Fazenda. A responsabilidade não pode, assim, ser afastada por convenção entre as partes.

Acórdão 104-22.179

Na hipótese de cisão parcial a legislação é explícita e estabelece que sociedade cindida (a Recorrente) e a sociedade que recebeu o acervo (FUNDESTE) são solidariamente responsáveis pelos tributos devidos até a data da cisão, a teor do art. 5º, § 1º, alínea b do Decreto-lei n. 1.598/1977, incorporado ao inciso II do parágrafo único do artigo 207 do RIR199. Pode, assim, o Fisco, exigir o tributo objeto dos presentes autos de quaisquer das duas entidades envolvidas na cisão. (publicação em 10/04/2007. Processo 10925.001182/2005-81. Fundação Universidade do Oeste de Santa Catarina)

Comentário: o CARF entendeu que o Fisco pode exigir o tributo de quaisquer entidades envolvidas na cisão.

Acórdão CSRF/03-04.100

Com efeito, no caso dos autos, houve apenas uma cisão parcial do patrimônio da empresa CIBA GEIGY QUÍMICA S/A, razão pela qual não foi a mesma extinta, e ainda, a empresa CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS S/A, que incorporou a parcela do patrimônio cindida da CIBA GEIGY QUÍMICA S/A, sucedeu-a nos direitos e obrigações relacionadas no ato da cisão, tendo em vista não constar qualquer determinação em contrário no ato de cisão da empresa. Por oportuno, vale citar que o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça é exatamente no sentido da

prevalência da solidariedade, conforme se pode depreender da leitura da decisão unânime proferida quando do julgamento do Recurso Especial n.º 195.077/SC, em 04/05/2000, da lavra do Exmo. Ministro Waldemar Zveiter, de cuja ementa consta o seguinte: “PROCESSUAL CIVIL E COMERCIAL - C/SÃO PARCIAL DE SOCIEDADE - REPERCUSSÃO QUANTO AOS DIREITOS DO CREDOR — RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE A COMPANHIA CINDIDA E AQUELAS QUE INCORPORARAM PARTE DO SEU PATRIMÔNIO SOCIAL - ARE 233 DA LEI N.º 6.404/76 — INTELIGÊNCIA - LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ - CARACTERIZAÇÃO - APLICAÇÃO DE MULTA - INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARE 18 DO CPC. 1— Em se tratando de cisão parcial, nada pactuando as partes acerca da responsabilidade das obrigações sociais em relação a terceiros, prevalece a responsabilidade solidária prevista no caput do art. 233 da Lei n.º 6.404/76 restando afastada a aplicação de seu parágrafo único. II - Sobrevindo conduta temerária capaz de tornar lesivo o exercício do direito processual da parte, correta a imposição da sanção prevista no art. 18 do CPC. III - Recurso especial não conhecido” - Grifos não constantes do original -. Diante dos motivos acima expostos, entendo que não há qualquer nulidade quanto à lavratura do Auto de Infração, haja vista que a empresa CIBA GEIGY QUÍMICA S/A não foi extinta, havendo tão somente ocorrido uma cisão parcial do seu patrimônio. Ademais, em se tratando o caso de cisão parcial, e não havendo qualquer estipulação no ato de cisão quanto à questão da solidariedade, tanto a companhia sucessora por absorção de parcela cindida como a empresa cindida, respondem solidariamente pelas obrigações desta última, na esteira dos preceitos contidos nos artigos 233, da Lei n.º 6.404/76, e 124 e 132, do CTN. (publicação em 05/07/2006. Processo 11128.005667/97-85. Novartis Biociências S/A)

Comentário: também neste caso o CARF dispôs que existe solidariedade no que se refere às obrigações da empresa cindida.

Acórdão 202-16.434

A exegese dos referidos dispositivos nos mostra de forma clara que no caso específico da cisão a responsabilidade é solidária, podendo o Fisco cobrar algum débito tributário de qualquer das sociedades envolvidas na operação... Este inclusive é o entendimento da melhor doutrina: “Se estivermos diante de uma operação de cisão parcial a sociedade que pode sofrer a cobrança do Fisco tanto pode ser a remanescente (originária da operação) quanto a sociedade incorporadora (que recebeu o patrimônio cindido). Cabendo direito de regresso de uma contra a outra A sociedade cindida que subsistir naturalmente por ter havido versão apenas parcial de seu patrimônio e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão. Pelo exposto, não vemos ilegitimidade alguma na hipótese, independentemente do fato de existir ou não provisionamento para a quitação dos créditos tributários inadimplidos bem como de disposições estatutárias ou contratuais em contrário. (publicação em 06/07/2005. Processo 10580.002517/98-45. Santo Expedito Indústria de Papéis Ltda.)

Comentário: o órgão julgador entendeu que o Fisco pode cobrar o débito tributário de qualquer das sociedades envolvidas na operação de cisão parcial.

Acórdão 202-16.425

Pois bem. Partindo da premissa de que convenções particulares, ainda que registradas nos órgãos competentes, não afastam as disposições legais sobre a responsabilidade tributária no caso de cisão, incorporação e qualquer forma de sucessão empresarial, tem-se de forma inequívoca que ambas as empresas continuaram exercendo a atividade econômica anterior. A intrincada cadeia de operações societárias não afastou a responsabilidade tributária, consoante o artigo 123 do CTN; razão pela qual afasto de plano a alegação de ilegitimidade passiva, acolhendo in totum as brilhantes conclusões decorrentes da investigação levada a efeito pela fiscalização, constantes às fls. 23/36 dos autos. Ainda, o artigo 207 do RIR/199 é claro ao tratar da solidariedade decorrente da cisão, ainda que parcial. E, como a solidariedade não comporta benefício de ordem, de acordo com o parágrafo único do artigo 124 do CTN, a atuada é legitimada a responder pelo crédito tributário. E a melhor interpretação da legislação aplicável, do CM ao RIR, passando pela Lei das S/A - Lei 6404/76, nos mostra exatamente isto, na medida em que tanto a cindida como a cindenda permanecem exercendo a atividade econômica anterior à cisão. Não fosse assim, estaríamos diante do planejamento tributário perfeito, que foi exatamente o que se tentou fazer aqui. (publicação em 20/06/2015. Processo 10630.001569/2003-81. Araújo Distribuidora Ltda.)

Comentário: neste caso, o CARF entendeu que a responsabilidade tributária da sucessora não foi afastada, não existindo, inclusive, benefício de ordem.

Acórdão 202-16.307

Saliento que a cláusula terceira da 50 Alteração Contratual - Pacto de Cisão Parcial, estipulando que todas as obrigações tributárias permaneceriam com a cindida ARAÚJO ALFA LTDA, não tem validade perante o Fisco, em face do disposto no art. 123 do CTN (“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”). Por outro lado, conforme argüiu a própria defendente, a empresa ARAÚJO ALFA LTDA é responsável solidária à ARAÚJO COMERCIAL E PREST. DE SERVIÇO LTDA, em virtude da incorporação da primeira pela segunda. Dessa forma, a cindenda ARAÚJO DISTRIBUIDORA LTDA, a cindida ARAÚJO ALFA LTDA e a incorporadora ARAÚJO COMERCIAL E PREST. DE SERVIÇO são solidariamente responsáveis em relação aos precitados créditos tributários. Chamo a atenção que essa solidariedade refere-se ao crédito tributário como um todo e não só aos tributos em si, como será visto mais adiante. (publicação em 17/05/2005. Processo 10630.001570/2003-13. Araújo Distribuidora Ltda.)

Comentário: a responsabilidade pelos créditos tributários é da cindenda, cindida e incorporadora, sendo a solidariedade relativa a todo o crédito tributário e não apenas aos tributos em si.

Acórdão CSRF/03-03.291

Com efeito, no caso dos autos, houve apenas uma cisão parcial do patrimônio da empresa CIBA GEIGY QUÍMICA S/A, razão pela qual não foi a mesma extinta, e ainda, a empresa CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS S/A, que incorporou a parcela do patrimônio cindida da CIBA GEIGY QUÍMICA S/A, sucedeu-a nos direitos e obrigações relacionadas no ato da cisão, tendo em vista não constar qualquer determinação em contrário no ato de cisão da empresa. Ademais, em se tratando o caso de cisão parcial, e não havendo qualquer estipulação no ato de cisão quanto à questão da solidariedade, tanto a companhia sucessora por absorção de parcela cindida como a empresa cindida, respondem solidariamente pelas obrigações desta última, na esteira dos preceitos contidos nos artigos 233, da Lei n.º 6.404/76, e 124 e 132, do CTN. (publicação em 15/11/2002 Processo 11128.005671/97-52 Novartis S/A)

Comentário: como não existe estipulação, no ato da cisão, quanto à questão da solidariedade, a decisão foi no sentido de que tanto a cindida como a sucessora são responsáveis pelas obrigações da cindida.

Acórdão 103-20.661

Portanto a ELETROSUL continuou exercitando atividades conexas ou, vale dizer, quedando-se em um dos ramos originariamente explorado. Dessarte, a teor dos arts. 132 e 133 do Estatuto Tributário, apenas subsidiariamente responde a cindenda pelas obrigações da cindida havidas até a data do ato sucessório. O Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, particularizou a responsabilidade por sucessão relativamente ao imposto de renda. Ei-lo: 'Art. 52 - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas: (...). Parágrafo 12 - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica: O (a); (b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial... Isto posto, não remanescem dúvidas acerca da responsabilidade principal da recorrente quanto aos tributos devidos até o ato da cisão, mesmo porque se elegêssemos a via oblíqua dos atos legais colacionados, não seria possível ao Fisco estabelecer uma dicotomia percentual de participação do quanto exigido das atividades de geração e transmissão elétricas, de cujo ônus não pode a recorrente se esquivar ou transferi-los a outrem.

Comentário: neste caso, o CARF estabeleceu que a cindenda responde subsidiariamente pelas obrigações da cindida havidas até o ato sucessório.

3.2 - DECISÕES EM ÂMBITO JUDICIAL

Assim como no âmbito administrativo, a responsabilidade tributária nas operações de cisão parcial foi tratada de forma bastante intensa no judicial. Para delimitar nossa análise, vamos, da mesma forma que na análise dos acórdãos do CARF, restringir o estudo a decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais (TRF) do país² cujas ementas contenham os termos “responsabilidade” e “cindida” no período compreendido entre janeiro/00 a maio/19. Como os tribunais judiciais julgam também causas de natureza não tributária, incluímos o termo “tributária” nas pesquisas. Selecionamos os tribunais da 4ª e 5ª Regiões por representarem estados com características bem diversas nas regiões Sul e Nordeste do país (Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas e Sergipe), fornecendo uma boa ideia de como o Judiciário trata da questão.

Tal pesquisa feita junto ao site do TRF4 (<https://www.trf4.jus.br>) no dia 14/06/2019 resultou em 17 documentos.

Desses, um não tratava de caso de responsabilidade em operações de cisão parcial (**5002207-05.2018.4.04.000**), já que abordava apenas o cabimento ou não da ação. Abaixo, trechos das 16 ementas – acompanhadas de breves comentários - dos que trataram do tema:

Processo 5036994-85.2013.4.04.7000

Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial, consoante estabelece o art. 5º, §1º, “b”, do DL 1.598/77. Na cisão parcial, o instrumento particular de transação firmado entre os acionistas majoritários e minoritários, no que tange à distribuição da responsabilidade pelas dívidas, fundado no parágrafo único do 233 da Lei 6.404/76, não pode ser oposto à Fazenda Pública, frente ao disposto no art. 123, do CTN.

Comentário: nesta decisão judicial, a responsabilidade tributária foi considerada solidária, com a observação adicional de que convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

² Atualmente existem cinco Tribunais Regionais Federais no Brasil.

Processo 5030336-54.2017.4.04.0000

A empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão. **O artigo 132 do CTN é aplicado por analogia à hipótese de cisão parcial da empresa e estabelece a responsabilidade plena da empresa que se originou da cisão, ou seja, sem a limitação ao patrimônio transferido.**

Comentário: neste caso foi aplicada, para a cisão parcial, a analogia com os casos de outras operações societárias, onde a solidariedade é diretamente expressa na lei, sem limitação ao patrimônio transferido.

Processo 5001061-53.2015.4.04.7009

A empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão.

Comentário: idem ao caso anterior.

Processo 5003022-16.2012.4.04.7209

O art. 132 do CTN não contempla a responsabilidade tributária na cisão porque tal figura surgiu com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), posterior ao CTN. O art. 233 da Lei 6404/76 disciplina a responsabilidade no caso de cisão. A cisão parcial, conforme define o art. 229 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), consiste na operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades com a divisão do capital. Assim, a empresa cindida e as cindidas - aquelas que absorvem parcelas de seu patrimônio - responderão solidariamente pelas obrigações tributárias surgidas até a data da cisão. Depois da cisão, as dívidas serão próprias.

Comentário: na presente decisão, o TRF4 explicita que a responsabilidade é solidária entre a cindida e a sucessora, ressaltando que, após a cisão, cessa tal solidariedade.

Processo 5000300-97.2015.4.04.0000

Não obstante o artigo 132 do CTN nada refira acerca da cisão parcial, o que só passou a ser regulamentado pela Lei nº 6.404/76, os efeitos tributários devem ser os mesmos até a data da operação, ou seja, a empresa cindida fica responsável solidariamente

pelos débitos da cindida até a data da cisão. Até porque do contrário, abrir-se-ia espaço para inúmeras fraudes, uma vez que a mera alteração na estrutura da empresa afastaria a responsabilidade por tributos, com evidente ofensa ao artigo 123 do CTN, segundo o qual ‘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 do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Comentário: além de estabelecer a solidariedade, o TRF4 mencionou, nesta decisão, que entendimento diferente poderia resultar em inúmeras fraudes.

Processo 5001393-37.2012.4.04.7102

A responsabilidade tributária da empresa decorrente da cisão parcial termina com o ato de cisão. Ou seja, a empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão.

Comentário: mais uma vez, fica clara a responsabilidade tributária solidária até o momento da cisão.

Processo 5002486-14.2012.4.04.7109

A pessoa jurídica que nasce mediante incorporação de parte do patrimônio de outra empresa responde pelas dívidas da cindida, não se aplicando o limitador temporal previsto no artigo 132 do CTN quando restar evidenciada a confusão patrimonial decorrente do abuso da personalidade jurídica e do desvio da sua finalidade.

Comentário: nesta decisão, o tribunal explicitou que a sucessora é responsável pelos débitos da cindida quando há abuso de personalidade e desvio de finalidade.

Processo 5005272-18.2012.4.04.0000

A Primeira Turma deste Regional já decidiu que ‘a responsabilidade tributária da empresa decorrente da cisão parcial termina com o ato de cisão. Ou seja, a empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão’.

Comentário: a solidariedade até o momento da cisão parcial é, mais uma vez, colocada pelo TRF4.

Processo 5007322-19.2010.4.04.7200

A responsabilidade tributária da empresa decorrente da cisão parcial termina com o ato de cisão. Ou seja, a empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão. Apesar da cisão parcial, a responsabilidade da impetrante pelo débito não está excluída, respondendo solidariamente com a empresa cindida pelas obrigações fiscais existentes antes da cisão.

Comentário: o TRF4 explicita que a responsabilidade da sucessora não está excluída, devendo responder, junto com a cindida, pelas obrigações fiscais.

Processo 0005821-40.2009.4.04.7107

Mesmo tendo ocorrido a cisão das empresas em 2 de outubro de 2008, há responsabilidade solidária da impetrante em relação ao débito cujo fato gerador é anterior à cisão. Porém, ainda que se trate de hipótese de responsabilidade solidária, em que a Fazenda poderia cobrar de quaisquer das empresas corresponsáveis, há atentar que a execução foi movida apenas contra a empresa cindida, razão pela qual tal atitude impossibilita a defesa da impetrante contra o débito em cobrança, porquanto este não lhe está sendo exigido, o que faz com que este mesmo débito não lhe possa ser impingido como óbice à expedição de CND.

Comentário: nesta decisão a responsabilidade tributária foi considerada solidária porém como a execução se deu apenas junto à empresa cindida, o débito não pode representar óbice para a emissão de certidão negativa para a sucessora.

Processo 2007.72.00.009878-5

Na cisão a responsabilidade tributária abrange créditos tributários da incorporadora e da cindida, lançados antes e após a cisão. O conceito de cisão, expresso na Lei 6.404/76 não ofende a artigo 143, III, do CTN, porquanto a responsabilidade tributária na cisão está expressa no artigo 132 do CTN, norma geral, o que afasta ofensa ao princípio da Legalidade.

Comentário: a responsabilidade abrange todos os créditos da cindida e incorporadora.

Processo 2008.70.00.012335-4

Como a cisão das empresas ocorreu em 1998 e os débitos em cobrança tem fatos geradores com vencimento no período de 1991 a 1997, existe sim responsabilidade solidária da impetrante em relação aos débitos citados. Porém, o débito que representa óbice à obtenção de CND não está inscrito em nome da nova empresa, ora impetrante. Quem está sendo executada e está defendendo-se no procedimento executório é a empresa antiga, de onde houve a cisão. Como não existe nenhum débito constituído no nome da impetrante, não pode ser esta prejudicada por crédito tributário impago que está sendo cobrado de empresa diversa, com CNPJ diferenciado.

Comentário: a responsabilidade é solidária porém, não tendo existido a cobrança em nome da sucessora, a certidão negativa não pode ser obstada.

Processo 2007.71.00.034554-3

A responsabilidade tributária da empresa decorrente da cisão parcial termina com o ato de cisão. Ou seja, a empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão. Reza o artigo 132, do CTN que: "Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra *é responsável pelos tributos devidos até a data do ato* pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas." É verdade que o dispositivo citado silencia sobre a cisão, porquanto é anterior à Lei nº 6.404/76, diploma legal que passou a prever tal instituto. Isso, contudo, não implica a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica que resulte de cisão, tendo absorvido parte do patrimônio da cindida.

Comentário: nesta decisão é colocado, mais uma vez, que deve ser aplicado à cisão o mesmo tratamento da fusão, transformação e incorporação.

Processo 2007.72.00.009878-5

Nos termos do art. 132 do CTN, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de cisão de outra é responsável solidária pelos débitos tributários da sociedade cindida que tenham fatos geradores ocorridos até a data do ato da cisão. Muito embora o dispositivo não faça menção à cisão, por se tratar de conceito inscrito em lei apenas em 1976, através da Lei 6.404, deve ser aplicado ao caso por analogia. O § 1º do art. 108 do CTN apenas veda a aplicação de analogia para casos em que resulte a exigência de tributo não previsto em lei. Nos termos do art. 132 do CTN, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de cisão de outra é responsável solidária pelos débitos tributários da sociedade cindida que tenham fatos geradores ocorridos até a data do ato da cisão.

Comentário: aplicação, para o caso de cisão, da analogia com as demais operações societárias.

Processo 2004.04.01.045097-4

O art. 132 do CTN não faz menção expressa à modalidade da cisão porque seu conceito apenas foi normatizado após a edição do CTN, pela Lei nº 6.404/76, o que não afasta sua inclusão dentre as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão. Dessa forma, a empresa cindida e as que absorvem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações adquiridas antes da cisão. No caso, verificam-se vários indícios que apontam para condutas irregulares da empresa e de seus sócios com o intuito de eximir-se do pagamento de tributos. Assim, se a cisão possui nítido caráter fraudulento, a empresa nova assume os débitos da sociedade cindida, mesmo que posteriores ao ato.

Comentário: neste caso, além da responsabilidade para casos anteriores à cisão, o TRF4 coloca que, pelo caráter fraudulento da operação, a empresa nova assume débitos da cindida mesmo que posteriores à cisão.

Processo 2001.04.01.059954-3

A despeito de não ter havido uma sucessão societária pura e simples, a autora resultou de cisão da empresa que era originalmente sujeito passivo da obrigação tributária, tendo incorporado parte do patrimônio da mesma. Assim, em que pese parcial a versão patrimonial, é responsável solidariamente pelos débitos da antiga empresa cindida, sendo despcienda a vinculação direta do sucessor ao fato gerador da obrigação.

Comentário: a responsabilidade solidária existe, sendo, inclusive, desnecessária vinculação direta da sucessora ao fato gerador da obrigação.

No site do TRF5 (<https://www4.trf5.jus.br>) no mesmo dia 14/06, a pesquisa resultou em 15 processos. Um dos casos (processo **08031056120164058100**) não tratou da responsabilidade solidária em cisão parcial, já que não foi analisado o mérito da questão. Outro (processo **08003660520134058300**) trata de operação de incorporação e três (processos **200705000469175**, **200305000354548** e **200383000274393**), de cisão total. A seguir, trechos das ementas, também acompanhadas de pequenos comentários, de cada um dos 10 que tratam do tema:

Processo 08030900620184058300

Os documentos apresentados pela Fazenda Nacional nos autos da execução fiscal demonstram que a empresa executada foi cindida parcialmente para constituir a empresa embargante, a qual passou a incorporar o seu patrimônio, possuindo os mesmos sócios da empresa cindida. Além da transferência patrimonial, há identificação de sócios e indícios de dissolução irregular da empresa devedora. Há elementos que justificam a responsabilidade tributária solidária da empresa sucessora, a qual deu continuidade, em nome próprio, às atividades empresariais da devedora sucedida.

Comentário: considerando o prosseguimento das atividades, a coincidência de sócios e a dissolução irregular, a responsabilidade é solidária.

Processo 08039836520184050000

Nos termos da jurisprudência do STJ e desta Corte Regional, ainda que o art. 132 do CTN não preveja especificamente a figura da cisão, esta deve ser incluída dentre as hipóteses de sucessão empresarial, de modo que devem ser observados os mesmos preceitos jurídicos, atinentes à responsabilidade tributária, estabelecidos para os casos de fusão, transformação e incorporação de pessoas jurídicas. Inclusive, o art. 233 da Lei nº 6.404/1976 disciplina a responsabilidade da empresa cindida, no sentido que a companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcela do seu patrimônio respondem solidariamente pelas obrigações anteriores à cisão. Nesse sentido, entendeu o STJ que “o sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra ‘roupagem institucional’” (REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010). Sendo assim, a dívida tributária adquirida em momento que antecede o ato de cisão e incorporação permanece vinculada ao patrimônio da nova empresa.

Comentário: deve ser aplicada a analogia com os casos de operações de fusão, transformação e incorporação.

Processo 08053992320154058100

Nos termos do artigo 233 da Lei n.º 6.404/76, depreende-se que, na hipótese de cisão parcial, as sociedades constituídas sucederão a companhia cindida nos direitos e obrigações relacionados no ato de cisão, desde que assim fique consignado no ato de cisão, cabendo aos credores a impugnação do pacto firmado entre as empresas, que acarretou a exclusão da solidariedade. Contudo, questão que merece reflexão é se o aludido dispositivo deve ser aplicado ao Fisco. Ora, não faz sentido que convenção entre particulares possa afastar a obrigação de pagamento de tributos, na forma do que é previsto no artigo 123 do CTN. O artigo 132 do Código Tributário Nacional, que

dispõe que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas” deve ser aplicado à cisão, o que implicaria no reconhecimento da responsabilidade da empresa Recorrente.

Comentário: a responsabilidade é solidária porque convenções entre particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública e por analogia com demais casos de operações societárias.

Processo 08047070620174050000

Esclareça-se, por oportuno, que o fato de a modalidade cisão não constar expressamente no art. 132 do CTN, doutrina e jurisprudência têm entendido que a cisão configura modalidade de transformação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão, a exemplo da fusão, transformação ou incorporação... Portanto, até que se comprove a ausência de ligação, há sim responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica cindida e aquele que transfere parte de seu patrimônio no tocante aos débitos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente à realização da cisão parcial.

Comentário: aplicação da analogia com fusão, transformação e incorporação.

Processo 200705000205731

Apesar de não haver norma tributária expressa dispondo acerca da solidariedade nos casos de cisão parcial, já que tal forma de alteração empresarial só foi instituída posteriormente ao advento do CTN, a Lei 6.404/76 consigna a solidariedade da empresa cindida e daquela para a qual parcela do patrimônio da primeira foi vertido (arts. 229, parág. 1o. e 233 da Lei 6.404/76), sendo, em princípio, aplicável às obrigações de natureza tributária. Precedentes jurisprudenciais.

Comentário: atribuída responsabilidade solidária com base na Lei das S/A.

Processo 08011548220164050000

Ocorre que o afastamento da solidariedade por uma convenção particular não pode ser oposto aos débitos com a Fazenda Pública, nos termos do art. 123, do CTN. No mais, não há que se falar da necessidade de uma nova notificação/intimação dirigida à empresa receptora ou da ocorrência de prescrição, tendo em vista que a imputação de sua responsabilidade tributária (redirecionamento) pelos débitos exigidos não consti-

tui um novo lançamento tributário. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem aplicado o art. 132, do CTN, como fundamento da responsabilização tributária na cisão, embora não haja menção expressa do referido instituto no CTN.

Comentário: o TRF5 dispôs, novamente, neste caso, que convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco.

Processo 08031451420144058100

As convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco, para fins de modificar a responsabilidade tributária prevista em lei. Não deve prosperar a tese de afastar a responsabilidade da empresa recorrente em razão do convencionado no instrumento de cisão, no sentido de que a parcela não cindida da empresa permaneceria responsável pelas suas obrigações e débitos. As prescrições da Lei nº 6.404/76 relacionadas à cisão de empresas ou os termos estabelecidos pelas partes no referido ato não têm o condão de afastar a responsabilidade solidária das empresas cindidas ou resultantes da cisão pelos débitos tributários anteriores à transformação empresarial, diante do disposto no art. 132 do CTN. O artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabeleceu expressamente a responsabilidade tributária no caso de cisão, seja parcial ou total, aplicando-se a todos os tributos, embora o aludido Decreto-Lei se refira à alteração da legislação do imposto sobre a renda.

Comentário: a responsabilidade foi considerada solidária pela disposição do DL 1.598/77 e pela impossibilidade de modificação da responsabilidade por convenções particulares.

Processo 0019534620114058100

Nos termos do artigo 233 da Lei n.º 6.404/76, depreende-se que, na hipótese de cisão parcial, as sociedades constituídas sucederão a companhia cindida nos direitos e obrigações relacionados no ato de cisão, desde que assim fique consignado no ato de cisão, cabendo aos credores a impugnação do pacto firmado entre as empresas, que acarretou a exclusão da solidariedade. Contudo, questão que merece reflexão é se o aludido dispositivo deve ser aplicado ao Fisco. Ora, não faz sentido que convenção entre particulares possa afastar a obrigação de pagamento de tributos, na forma do que é previsto no artigo 123 do Código Tributário Nacional. O artigo 132 do Código Tributário Nacional, que dispõe que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas” deve ser aplicado à cisão, o que implicaria no reconhecimento da responsabilidade da empresa Recorrente.

Comentário: mais uma vez estão presentes, nesta decisão, a questão da analogia com outras operações societárias e o não cabimento de convenções particulares para afastar a responsabilidade.

Processo 200283000071192

Além dos débitos serem anteriores à cisão, a norma hospedada no art. 133, II, do CTN, estabelece a responsabilidade tributária subsidiária do alienante de pessoa jurídica, se este prosseguir na exploração do mesmo ramo de comércio.

Comentário: atribuída responsabilidade subsidiária tendo em vista o prosseguimento da atividade.

Processo 200983000128810

A jurisprudência dos tribunais vêm adotando o entendimento de que a empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. A responsabilidade tributária da empresa decorrente da cisão parcial termina com o ato de cisão. Ou seja, a empresa resultante da cisão parcial responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida com fatos geradores ocorridos até a data de realização do ato de cisão. Como a cisão das empresas ocorreu em 1998 e os débitos em cobrança tem fatos geradores com vencimento no período de 1991 a 1997, existe sim responsabilidade solidária da impetrante em relação aos débitos citados.

Comentário: na presente decisão é citada a jurisprudência formada nos tribunais quanto ao cabimento, sim, da responsabilidade solidária.

3.3 - ANÁLISE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Conforme exposto acima, foram selecionadas 16 decisões no âmbito administrativo e 26 no âmbito judicial que tratam especificamente de responsabilidade tributária em operações de cisão parcial. São todas decisões de órgãos colegiados e relativas a anos diversos entre 2000 e 2019.

Da análise dessas 42 decisões, pode-se concluir que:

- a) Em apenas 02 houve decisão favorável ao contribuinte – ou seja, exonerando a sucessora de responsabilidade sobre os débitos tributários da empresa cindida;

- b) Nos 02 casos em que a sucessora foi desonerada dos débitos, a fundamentação básica foi a de que a cisão parcial não estava no rol de operações societárias previstas no art. 132 do CTN, que tratava apenas de operações de transformação, fusão e incorporação;
- c) Nos 40 casos em que foi atribuída responsabilidade solidária entre a cindida e a sucessora ou sucessoras, a fundamentação se deu com base em um ou em uma combinação dos dispositivos legais abaixo:

C1) Artigo 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

C2) Artigo 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

C3) Artigo 5º, inciso III e § 1º alínea b do Decreto-Lei nº 1.598/77:

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

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

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

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

C4) Aplicação, por analogia, do próprio artigo 132 do CTN.

Dos 40 casos analisados e nos quais a responsabilidade foi considerada solidária, a motivação legal que embasou a decisão se deu conforme os quadros abaixo:

Quadro 1: Quantidade de vezes que o fundamento legal foi citado nas decisões

C1 (123 CTN)	C2 (124 CTN)	C3 (DL 1578 e 207 RIR)	C4 (132 CTN)
9	5	15	26

Fonte: Próprio autor, com base nos dados levantados nos tópicos 3.1 e 3.2 do presente trabalho

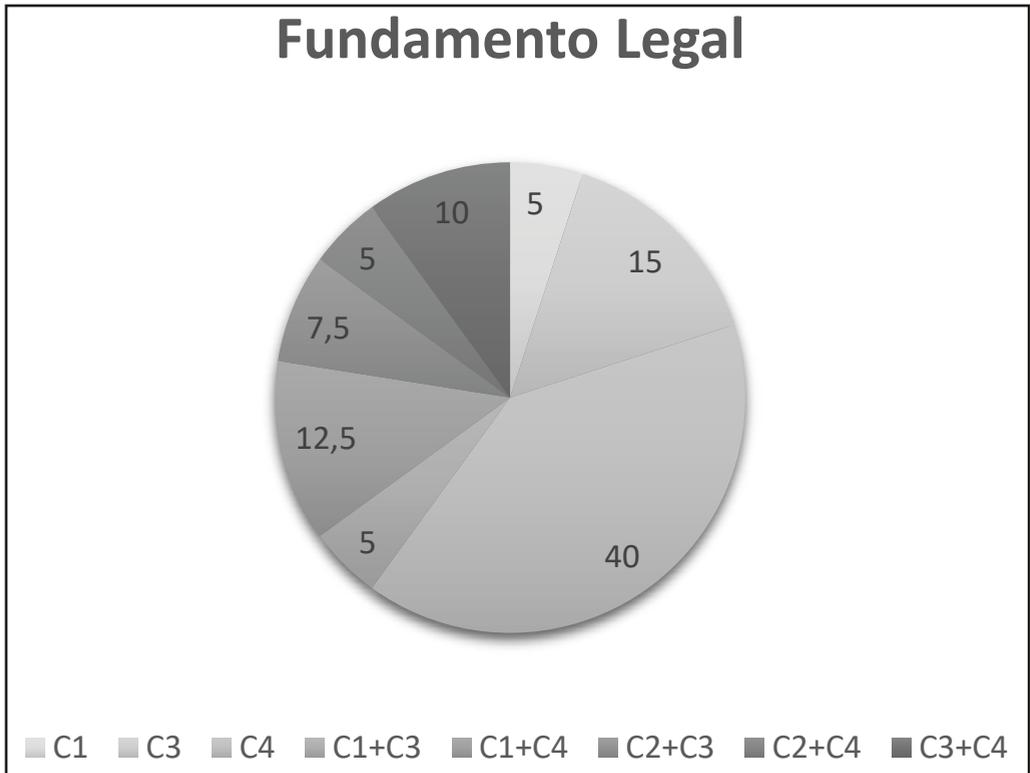
Quadro 2: Distribuição das decisões

Fundamento	Quantidade
C1	2
C3	6
C4	16
C1+C3	2
C1+C4	5
C2+C3	3
C2+C4	2
C3+C4	4
Total	40

Fonte: Próprio autor, com base nos dados levantados nos tópicos 3.1 e 3.2 do presente trabalho

O gráfico com distribuição percentual das decisões pode ser visto abaixo:

Gráfico 1: Distribuição percentual da fundamentação legal



Fonte: Próprio autor, com base nos dados levantados nos tópicos 3.1 e 3.2 do presente trabalho

Verifica-se, assim, que 40% das decisões dos órgãos colegiados administrativos e judiciais basearam-se exclusivamente na aplicação, por analogia, do artigo 132 do CTN. Ou seja, o entendimento majoritário é que, apesar de tal artigo citar expressamente apenas a transformação, fusão e incorporação, deve ser aplicado também aos casos de cisão total e parcial.

Em 15% das decisões, os órgãos colegiados embasaram suas decisões no artigo 5º, inciso III e § 1º alínea b do Decreto-Lei nº 1.598/77, que tratam de forma bastante específica as operações de cisão parcial. Já em 12,5% das decisões, foi utilizada uma combinação entre o disposto no artigo 132 do CTN com o artigo 123 do mesmo código, que dispõe que convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, modificando o sujeito passivo da obrigação tributária.

Em menor percentual, mas resultando no mesmo entendimento de que a responsabilidade é solidária, temos que 10% das decisões basearam-se numa combinação entre o disposto no artigo 5º, inciso III e § 1º alínea b do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no artigo 132 do CTN. 7,5% numa combinação entre o disposto no

artigo 5º, inciso III e § 1º alínea b do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no artigo 124 do CTN e, finalmente, 5% numa combinação entre o disposto nos artigos 124 e 132 do CTN e 5% exclusivamente com base no artigo 123 do CTN.