

0 art. 132 do CTN é aplicável às hipóteses de cisão?

Rosane Beatriz J. Danilevicz*
Thiago Danilevicz**

Resumo: Neste artigo são analisadas a doutrina e a jurisprudência que enquadram no art. 132 do CTN os casos de cisão. Em que pese o referido dispositivo não enquadrar a cisão, figura que surgiu somente com a edição da Lei 6.404/76, dez anos após a edição do CTN, essa tem sido uma maneira de colmatar a lacuna existente e coibir a fraude. Ocorre que essa solução não explica como isso é possível sem violar a legalidade tributária prevista na ordem jurídica constitucional e infraconstitucional, a tipicidade fechada, a vedação do emprego da analogia, a segurança jurídica, dentre outras. O silêncio observado com relação a isso é problemático no âmbito da Ciência do Direito Tributário que exige a análise e a explicação necessárias a qualquer concordância ou refutação a linha assumida.

Palavras-chave: Art. 132 do CTN. Cisão. Responsabilidade tributária.

Introdução

A cisão frequentemente é utilizada como instrumento de planejamento sucessório, tributário, financeiro, etc. Apresenta-se como meio jurídico relevante e atual para atingir fins.

O trabalho que se segue objetiva analisar e explicar a existência ou inexistência de relação entre a cisão e o art. 132 do Código Tributário Nacional. Por isso, o problema que se coloca é: os casos de cisão ficam subsumidos a regra contida no art. 132 do CTN?

A hipótese é que não há como subsumir fato não previsto em diploma de normas gerais de Direito Tributário. Para isso será utilizado o método de análise crítica e descritiva que percorrerá a partir da legislação tributária, as lições da doutrina e da jurisprudência, culminando com as considerações finais.

* Advogada. Mestre em Direito – PUCRS. Professora do Curso de Direito das Faculdades Integradas São Judas Tadeu. Membro da FESDT.

** Advogado. Pós-Graduando em Direito Tributário – IBET. Membro da FESDT.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 213-226	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	------------	----------------

1 Breve histórico e a temática no Direito Positivo

Em 1966, na época da edição do Código Tributário Nacional não havia a figura da cisão na ordem jurídica brasileira, motivo pelo qual a cisão não foi contemplada no dispositivo em que se encontram figuras afins:

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.

Somente com o advento da Lei 6.404, de 15/12/1976 a cisão foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro:

CAPÍTULO XVIII

Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão

[...]

Incorporação, Fusão e Cisão

[...]

Cisão

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Imediatamente ao surgimento da cisão, houve a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Por esse motivo foi editado o Decreto-lei 1.598, de 26/12/1977, que enquadrou a cisão nos casos de responsabilidade tributária do imposto sobre a renda:

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

[...]

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

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

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

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

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

É facilmente observado que o dispositivo acima estabelece a responsabilidade tributária das pessoas jurídicas nos casos de cisão, não fazendo referência expressa ao “sócio remanescente” previsto no parágrafo único do art. 132 do CTN. Diante desse contexto, indaga-se: o Decreto-lei 1.598/77 teve a força jurídica de derogar o Código Tributário Nacional (diploma de norma geral, nos termos do inc. III do art. 146 da Constituição Federal)?

Essas informações servem apenas para elucidar o porquê da omissão do Código Tributário Nacional em relação à cisão. Esse aspecto histórico não fornece elementos capazes de responder se o art. 132 do CTN é aplicável às hipóteses de cisão.

2 O tema na doutrina e na jurisprudência

2.1 Na doutrina

O levantamento bibliográfico sobre o tema permite encontrar a explicação histórica acima. Possibilita, também, encontrar posições assumidas no sentido de que o art. 132 do CTN é aplicável às hipóteses de cisão.

Nesse sentido é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao comentar o art. 132 do CTN:

A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei nº 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão.
[...]

Entendemos que a disciplina legal deve estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de mutação empresarial.¹

A aplicação do art. 132 do CTN aos casos de cisão, segundo o entendimento acima tem por finalidade “evitar a elisão de tributos pela via do planejamento tributário”.

De fato, se não admitida a aplicação do dispositivo em estudo aos casos de cisão, estará aberta uma porta para a elisão, mas, segundo o art. 229 da Lei 6.404/76, a mutação que ocorre é a patrimonial. É que a cisão na modalidade denominada verdadeira extingue a empresa cindida. Já a cisão parcial, não extingue, nem transforma a empresa cindida. O que modifica é o seu patrimônio que é reduzido, identificando-se a redução de capital.

Todavia, o foco está em saber qual a razão para a aplicação do art. 132 do CTN à cisão? Será que a mera possibilidade de elisão fiscal permite a subsunção do fato (uma determinada cisão qualquer) à norma (extraída do mencionado dispositivo do CTN)?

Com entendimento oposto ao autor anteriormente citado, Luciano Amaro admite a existência de uma lacuna no âmbito do Código Tributário Nacional: “Falta

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 738-739.

uma disciplina geral sobre a responsabilidade tributária na cisão, e não se pode eleger responsável sem lei expressa (CTN, art. 121, parágrafo único, II)".²

A afirmação de o texto do Código Tributário Nacional ser lacunoso é da maior gravidade, porque traz à tona a problemática da existência de responsabilidade tributária sem amparo legal.

Uma das consequências da responsabilização sem lei, não só violaria a legalidade tributária (art. 150, I, CR e art. 97 do CTN) e seu corolário, a tipicidade, mas, principalmente, estabeleceria um quadro de insegurança jurídica.

Como leciona Roque A. Carrazza, "a segurança jurídica, com o seu corolário de proteção e confiança, leva, em matéria tributária, ao princípio da tipicidade fechada, com a correspondente proibição do emprego da analogia e da discricionariedade fazendária".³

A verdade da lição acima é o pano de fundo deste estudo. Somente será possível admitir a aplicação do contido no art. 132 do CTN aos casos de cisão, desde que respeitadas as normas e os valores que derivam da Constituição.

Não somente segurança jurídica, legalidade e tipicidade (fechada) alcançam o tema. De fato, o cidadão tem o direito à "proteção da confiança" de maneira que ele estando no contexto social não está nem contra nem fora do Estado. Ao contrário, no contexto do Estado, a vida, o patrimônio e a liberdade do cidadão encontram a sua dimensão plena. Vedar o uso da analogia e impedir a discricionariedade do Estado, não é favor da burocracia, mas corresponde à segurança jurídica e política da esfera do indivíduo.

É que o Sistema Tributário Nacional não está adstrito ao regramento expresso. Nessa acepção, "a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previsto – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade".⁴

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 323. No mesmo sentido, Leandro Paulsen: "A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária" (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2008. p. 178 e 180).

³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 217. Em sentido semelhante, o mesmo autor em outra de suas obras refere: "a segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas [...], as leis tributárias não se compadecem com um interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor defendidos os direitos e garantias dos contribuintes". (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 431.). A propósito, Rosane Beatriz J. Danilevicz assinala que "Portanto, no campo da incidência, é vedada a interpretação por analogia, pois fere o princípio da legalidade" (DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O uso da analogia no Direito Tributário. *Opinio Jure*, Canoas: Ulbra, 1995, n. 3, p. 55-60, p. 59).

⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 21.

Bastaria somente a existência da legalidade tributária para ser percebido o obstáculo à pretensão fiscal de exigir qualquer obrigação tributária de determinada pessoa.

A cisão como categoria jurídica constante no sistema jurídico se realiza a partir de manifestações de vontade. Tal manifestação de vontade concretizada na modalidade de cisão nada mais representa do que condutas sociais regradas pelo direito.

Em face das considerações até aqui apresentadas, é possível concluir que é destituída de validade a atribuição de responsabilidade tributária nos casos de cisão, com amparo no art. 132 do CTN.

Nos casos em que ocorrer a aquisição de fundo de comércio a imputação de responsabilidade deriva de outro dispositivo – art. 133 do CTN.

Para Luiz Alberto Gurgel de Faria os casos de cisão estariam mais bem enquadrados no art. 133 do CTN:

Embora não mencionada, a cisão também vem sendo admitida pela doutrina e jurisprudência como causa de responsabilidade, [...]. Na verdade, o instituto em foco caracteriza a sucessão em face de haver a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, de maneira que a fundamentação para tal forma de responsabilidade melhor se enquadra no art. 133.⁵

Esse entendimento decorre da premissa de que para o caso de “sucessão em face de haver aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional”, haveria uma descrição legal adequada para as circunstâncias por ela apontadas.

Contudo, mesmo nessa circunstância, se a pessoa imputada como responsável estiver relacionada a uma cisão, para o contido no art. 133 do CTN isso será meramente accidental. Para melhor compreensão é importante analisar a realidade da cisão frente ao fundo de comércio.

Pode-se concordar com a afirmação de que ocorre “sucessão” pelo fato de em uma cisão parcial ou total a empresa cindenda receber parte do acervo patrimonial da empresa cindida.

Agora, a afirmação de que ocorre “aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional” da empresa cindida, merece ser examinada.

Na cisão total ou parcial a empresa cindenda não adquire no sentido de alguém cuja intencionalidade (está inclinada) é o agir em determinado sentido, mas simplesmente recebe o acervo patrimonial no sentido de que alguém sofre uma determinada ação externa.

Assim, não poderia ser dito que houve “aquisição” no caso da empresa cindenda, mas “recepção” de acervo patrimonial.

Seguindo-se essa linha, não há como imputar o contido no art. 133 do CTN aos casos de cisão.

⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Código Tributário Nacional comentado*. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 527.

2.2 Na jurisprudência

No âmbito do Poder Judiciário são encontradas decisões que igualmente enquadram a cisão no art. 132 do CTN.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, aplicou a analogia como meio de integração da legislação tributária, pelo fato de a historicidade da cisão demonstrar que o silêncio do CTN explica-se pela inexistência da referida categoria quando do advento do diploma de normas gerais de Direito Tributário.

Diz o precedente da Corte:

DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. Cisão de empresas, implicando a expedição de certidão positiva de dívidas para uma, por força de débitos da outra. Possibilidade, pela exegese do art. 132 do CTN, combinado com o art. 233 da Lei das S/A. Dispositivo legal expresso assegurando direitos de terceiros quanto a débitos existentes até o fracionamento da empresa; aplicação por analogia da lei societária, tanto que posterior ao CTN, que não previa expressamente a cisão. Ausência de direito líquido e certo. Sentença denegatória da segurança, confirmada em segundo grau. Apelação desprovida.⁶

Neste julgado, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul associou o art. 132 do CTN e o art. 233 da Lei 6.404/76. A relação estabelecida seguramente decorre de uma interpretação sistemática do Direito, não a guisa de subordinação, mas de coordenação entre os dois dispositivos de microsistemas jurídicos distintos, o tributário e o societário. Pela omissão do dispositivo tributário e pela previsão expressa da legislação societária quanto à responsabilidade nos casos de cisão, essa solução dada pela Corte preencheu uma lacuna e resolveu o problema de eventual elisão.

A conclusão do julgado acima revela uma posição consolidada pelo Poder Judiciário, pois em outras Cortes igualmente são encontradas decisões no mesmo sentido.

É o caso do Superior Tribunal de Justiça que apreciando caso de cisão enquadrou-a na responsabilidade tributária prevista pelo Código Tributário Nacional:

EMENTA: 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. 2. Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, 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.⁷

⁶ TJRS. 2ª Câmara Cível. AC nº 70003568847. Rel. Des. Túlio de Oliveira Martins, j. 03/09/2003.

⁷ REsp 852.972/PR. 1ª Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25/05/2010, DJe 08/06/2010.

Depreende-se da decisão que, embora admitindo que o Código Tributário Nacional possua um texto lacunoso quanto ao particular, a mesma colmatou a lacuna associando o fenômeno societário *sub judice* as hipóteses de incorporação e fusão.

Do mesmo modo o Superior Tribunal de Justiça subsumiu o fato de uma cisão em concreto à disciplina do art. 132 do CTN:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA.

1. 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.

VOTO

O SR. MINISTRO: JOSÉ DELGADO (Relator) [...]

No referente ao segundo fundamento da recorrente, circunscrito a não ser responsável pelo débito tributário em questão, entendo que correto está o acórdão recorrido ao assentar o que passo a transcrever (fls. 674v e 675):

I – [...]

Desse complexo histórico infere-se que, 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. [...]

Não obstante, e em que pese parcial a versão patrimonial, a autora é responsável solidariamente pelos débitos [...], nos termos do art. 132, do CTN (art. 121).⁸

A responsabilidade solidária aplicada no caso concreto considerou que os débitos da empresa cindida também deveriam ser suportados pela empresa cindenda.

Admitindo-se a responsabilidade solidária da empresa cindenda por débitos da empresa cindida, é admitir como sujeito passivo da relação de direito tributário material alguém que não existia à época da ocorrência do fato gerador. Isso não seria problemático nos casos de fusão ou incorporação. Mas como foi demonstrado anteriormente, o ambiente histórico da edição do Código Tributário Nacional não conhecia a figura da cisão. O problema está em analisar metódica e criticamente a base teórica e a validade das construções interpretativas da doutrina e da jurisprudência.

3 Por que a relação entre a cisão e o art. 132 do CTN é problemática?

Admitindo-se o Direito positivo como uma ordem jurídica estabelecida ou como um sistema onde seus elementos (regras, princípios e valores) estão relacionados de maneira coordenada e subordinada entre si, a ideia de hierarquia se apresenta naturalmente.

⁸ REsp 970.585-RS. 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado, j. 04/03/2008, DJe: 07/04/2008.

Na vigente ordem constitucional brasileira é atribuída especificamente a lei complementar a função de introduzir normas gerais de Direito Tributário:

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;

[...]

É cediço que o Código Tributário Nacional foi recepcionado com o status jurídico de lei complementar, cujo fundamento constitucional de validade é justamente o dispositivo acima.

Do convívio entre as normas constitucionais destaca-se para o presente estudo a legalidade tributária que exige lei no sentido formal e material (CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”). Desse rigor é que deriva a interpretação corrente de que a tipicidade tributária exige a descrição minudente do tipo tributário.

Não é a finalidade do presente trabalho, inventariar e teorizar sobre os princípios jurídicos aplicáveis ao Direito Tributário. Mas é bastante útil nesse momento ter presente a segurança jurídica como um valor principiológico que paira acima dos demais princípios costumeiramente encontrados na área tributária.

No âmbito infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, como diploma de normas gerais, em mais de uma oportunidade estabelece a exigência de a lei ser o instrumento introdutor de condutas na ordem jurídica. Por exemplo, o art. 3º estabelece a exigência de lei como uma das características para que qualquer exação tenha natureza tributária,⁹ mas também os arts. 9º,¹⁰ 97,¹¹ 114,¹² dentre outros.

⁹ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

¹⁰ “Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;”.

¹¹ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; 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; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

¹² “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Não bastasse a clareza da literalidade do Código Tributário Nacional, a interpretação dos Tribunais não tem sido diferente. A título de exemplificação a decisão do Superior Tribunal de Justiça a seguir contém essa ideia:

2. Deveras, os artigos 97 e 114, do CTN, enunciam o princípio constitucional da reserva legal absoluta para instituição de tributos (artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988), sendo certo que:

[...]

6. Destarte, sobressai a observância ao princípio da reserva absoluta da lei para instituição de tributo, uma vez que a interpretação sistemática do Código Tributário Nacional e das Leis 9.317/96 e 9.249/49 permite inferir os aspectos indispensáveis da norma tributária impositiva: o aspecto material (disponibilidade econômica ou jurídica de renda advinda da alienação do ativo permanente), o aspecto espacial (no território nacional), o aspecto temporal (momento em que ocorrer a alienação com resultado positivo), o aspecto pessoal (União, como sujeito ativo, e a empresa optante pelo Simples, como sujeito passivo) e o aspecto quantitativo (a base de cálculo consistente no ganho de capital auferido e a alíquota de 15% aplicável às pessoas jurídicas).¹³

Essas exigências no mesmo sentido, ou seja, a lei como expressão máxima e autorizada a transformar a realidade jurídica e por consequência a realidade social, jamais foi interpretada como algo redundante ou uma inflação normativa.

Ao contrário, tem de ser interpretada como uma especial preocupação do constituinte e do codificador das históricas investidas do Estado contra o patrimônio do particular, não raramente de maneira abusiva. Quer isso dizer que a segurança jurídica está manifestamente espraiada na ordem jurídica, a partir de suas esferas mais superiores.

Com isso, já se pode perceber que o problema da relação entre a cisão e o art. 132 do CTN se apresenta no plano da interpretação emprestada pela doutrina e jurisprudência dominantes, em que a legítima preocupação em evitar a elisão, e, sobretudo a fraude, faz com que seja vislumbrada a incidência deste dispositivo sobre aquela categoria societária sem a devida previsão legal.

Os hermeneutas ensinam que não existe “a interpretação”, mas “várias interpretações” de um mesmo texto. O que o intérprete deve realizar é a interpretação razoável e com base nos preceitos e técnicas interpretativas oferecidas pela própria ciência jurídica interpretativa resultado da evolução das reflexões históricas.

Particularmente, Juarez Freitas, considera que:

a sugestão de uma melhor interpretação tópico-sistemática dentre as “n” possibilidades interpretativas, isto é, aquela que souber hierarquizar sistematicamente de modo o mais universalizável no enfrentamento das contradições ou incompatibilidades, contribuindo para o primado do respeito à hierarquia mais ética do que

¹³ REsp 972.264-SC. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux, j. 18/12/10, DJe: 30/11/2010.

formal, numa intelecção apta a promover a universalização de soluções sem quebra do sistema.¹⁴

Não há como negar que o entendimento dominante, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, ao realizar uma interpretação de que o contido no art. 132 do CTN aplica-se aos casos de cisão, não tem dado um adequado tratamento para explicar como fica afastada a necessidade de lei para exigir uma obrigação tributária.

Tampouco são apresentadas razões para explicar como é possível a aplicação da analogia para exigir obrigação tributária (se é que incorporação, fusão e cisão são figuras análogas.).

Esse silêncio gera inquietações de ordem intelectual, tornando ainda mais saliente o grau de problematização do tema.

Será que a cláusula contida no inc. I do art. 150 da CR, “é vedado exigir tributo sem lei que o estabeleça” diz respeito somente ao surgimento da obrigação tributária? Quer dizer, uma vez nascida a obrigação tributária principal, a imputação posterior de responsabilidade a terceiro estaria acessível através de dispositivo infra-legal? Não parece ser esse o entendimento dominante quanto à legalidade tributária.

Por outro lado, a concepção de tributo estaria totalmente desvinculada a de obrigação. E, se houvesse efetivamente essa desvinculação? Não poderia prosperar a interpretação pelo enquadramento da cisão, porquanto a própria Constituição na alínea “b” do inc. III do art. 146 estabelece à lei complementar a função de tratar matéria sobre “obrigação” tributária. Assim, se houvesse tentativa de abstrair o “tributo” de “obrigação” melhor sorte não restaria à tentativa de imputar responsabilidade a terceiro vinculado ao fenômeno da cisão, pois é matéria exclusiva de lei complementar, sequer sendo possível a aplicação da analogia.

Também não parece ter força o argumento que invocasse a separação inspirada nos romanos e apresentada pelos civilistas entre o débito e a sujeição patrimonial. Do contrário, seria admitir que o Poder Constituinte originário preocupou-se demasiadamente ao estabelecer que somente lei possa exigir tributo das pessoas direta e imediatamente vinculadas ao nascimento da obrigação tributária, deixando órfãs aquelas que após o nascimento da obrigação tributária, o arbítrio do Estado lançaria suas garras.

Essas mesmas razões com pequenas variações aplicam-se às outras previsões do Código Tributário Nacional que de algum modo exigem lei para a existência do tributo (ou “obrigação tributária”).

É o caso do supracitado art. 97 do CTN: “Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, [...] III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...]”.

¹⁴ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 60.

No mesmo sentido, o art. art. 108 do CTN, que estabelece no “§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Ou, até mesmo o art. 114 do CTN: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Esses problemas nunca foram enfrentados de maneira satisfatória. Por que as diversas modificações impostas ao Código Tributário Nacional não resolveram o problema com a introdução da figura da cisão no art. 132. A relativamente recente Lei Complementar nº 118/2005 foi uma grande oportunidade perdida para isso. Será a vontade do legislador em não enquadrar a cisão no dispositivo problematizado? A neutralidade desejada, por outro lado, indaga se a histórica não inclusão da cisão é porque o legislador pensa que a jurisprudência dominante resolveu bem o problema? O fato é que os hermeneutas lembram as dificuldades de descobrir a vontade do legislador. E, mesmo possível, essa somente excepcionalmente predomina. Então, para uma investigação séria do problema, esse caminho não é seguro, e talvez não seja rigoroso.

De outra parte, também é problemático aplicar o disposto no art. 132 do CTN aos casos de cisão pelo fato de a Lei 6.404/76 estabelecer a responsabilidade solidária para as empresas cindidas, *verbis*:

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.

Dada à supremacia da Constituição, como vincular a responsabilidade solidária em geral prevista no citado art. 233 da Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, com a responsabilidade tributária do art. 132 do CTN, quando a alínea “b” do inc. III do art. 146 da Constituição crava um abismo entre ambos dispositivos infraconstitucionais?

Essa pergunta traduz um legítimo problema que precisa ser solucionado. E, não parece que a aplicação da analogia ou de lei ordinária irá resolver.

Também se apresenta como problemática a comparação da transformação com a cisão. Aquela está prevista no art. 220 e esta no art. 229 da Lei 6.404/76:

CAPÍTULO XVIII

Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão

SEÇÃO I

Transformação

Conceito e Forma

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

[...]

SEÇÃO II

Incorporação, Fusão e Cisão

[...]

Cisão

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Essa recordação auxilia a afastar a eventual confusão ao explicar a relação entre a cisão e o art. 132 do CTN onde a figura da transformação está contemplada. No referido dispositivo a coexistência da transformação com as figuras da incorporação e da fusão não estabelece qualquer tipo de aproximação entre as figuras.

Já a cisão, incorporação e a fusão, figuras com identidades próprias e diferenças entre si, apresentam características semelhantes que autorizam serem submetidas sob a mesma classe, destacando-se nesse momento os efeitos patrimoniais imediatos.

Porventura excluída a cisão da regra presente no art. 132 do CTN a consequência jurídica é a retirada do suporte de validade dos dispositivos que procuram alcançar essa figura societária. Por exemplo, o previsto no Decreto 3.000, de 26/03/1999 que introduziu o Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), estabelece:

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º):

[...]

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

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

[...]

[...]

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º):

I – as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por *cisão*;

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

Como um regulamento veiculado por decreto modifica a ordem jurídica? Seguramente será respondido que é por obra do Decreto-Lei 1.598/77 e não pelo Decreto 3.000/99.

Sendo essa a resposta, estar-se-á fadado retornar ao ponto de partida.

Considerações finais

O presente estudo procurou problematizar os fatos que envolvem a relação entre o contido no art. 132 do CTN e a cisão. O esforço realizado foi no sentido de estabelecer a realidade problemática do entendimento dominante, assumido por juristas no âmbito doutrinário e jurisprudencial, o que por si só representa um desafio de encontrar respostas razoáveis às perguntas formuladas.

Com base nas razões apresentadas, sem a pretensão de esgotar o tema, é possível concluir que o art. 132 do CTN não é aplicável às hipóteses de cisão.

Não é possível separar “tributo” de “obrigação” pelo fato de o art. 3º do CTN, como diploma de normas gerais, estabelecer que tributo seja prestação. E prestação nada mais é do que o objeto da obrigação. Essa a razão para interpretar a palavra “tributo” no Texto constitucional como obrigação. Estando na obrigação o débito e a sujeição patrimonial. A segregação da sujeição patrimonial do débito somente é admissível por diploma de norma geral (CTN), mas sempre sem subtrair de terceiros as garantias, direitos fundamentais, princípios ou regras dadas àqueles que participaram do nascimento da obrigação tributária.

Não será possível, também, realizar um salto lógico para unir a responsabilidade solidária do art. 233 da Lei 6.404/76 e o art. 132 do CTN, sem esbarrar na alínea “b” do inc. III do art. 146 da Constituição.

Nem mesmo pelo argumento da possibilidade da ocorrência de fraude muda-se o entendimento, pois não haveria como se enfrentar, sem o risco de nela esbarrar, na ideia de supremacia da Constituição. Em particular pelo contido na alínea “b” do inc. III do art. 146 c/c o I do art. 150 da Constituição.

A ideia da supremacia da Constituição não pode se esgotar em seu âmbito, pois isso restringiria o seu sentido e alcance. Com isso é preciso admitir a existência de uma derivação inferencial que alcança até a base da pirâmide kelseniana.

Essa dedução a partir da Constituição fulminaria até mesmo o contido no Decreto-Lei 1.598/77 ou a aplicação analógica. Defender o contrário seria admitir que este diploma normativo, uma recepcionado, teria derogado o Código Tributário Nacional.

É verdade que a fraude deve ser sempre combatida. E a solução mais adequada é a modificação do Código Tributário Nacional, tarefa que não parece difícil, conforme historicamente pode ser constatado quando regra inócua até o momento foi inserida naquela codificação, como é o caso do parágrafo único do art. 116.¹⁵

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O uso da analogia no Direito Tributário. *Opinio Jure*, Canoas, Ulbra, 1995, n. 3, p. 55-60.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Código Tributário Nacional comentado*. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2008.

¹⁵ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).