



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 27 de novembro de 1984.

ACORDÃO Nº 101-75.547

Recurso nº - 88.544 - IRPJ - EX: de 1982

Recorrente - PLANTEC - FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO LIMITADA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA (PR).

IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - CISÃO PARCIAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - A responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto e demais encargos, devidos pela incidência do tributo sobre o lucro inflacionário realizado na sociedade cindida, tanto pode ser atribuída a esta como à sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial. Trata-se de responsabilidade solidária por definição legal, sem comportar nenhum benefício de ordem (art. 139, § único, alínea "b", do RIR/80 combinado com o art. 124, inciso II e § único, do C.T.N.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PLANTEC - FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO LIMITADA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 27 de novembro de 1984.

AMADOR OUTEIROLO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE 29 NOV 1984

AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

AGOSTINHO SERRANO FILHO

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e

RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0980/008.509/83-41

RECURSO Nº: 88.544

ACÓRDÃO Nº: 101-75.547

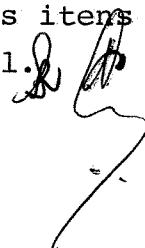
RECORRENTE Nº: PLANTEC - FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO LIMITADA

R E L A T Ó R I O

PLANTEC - FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO LIMITADA, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na Capital do Estado do Paraná, após haver oposto petição impugnativa à cobrança tributária, de que trata a notificação do lançamento suplementar do exercício de 1982 (fls. 07), e vê-la indeferida, em apelo tempestivo, recorre da decisão de indeferimento proferido pelo Delegado da Receita Federal em Curitiba.

A revisão interna da declaração de rendimentos acusou, na conformidade do demonstrativo do lançamento suplementar (fls. 06), insuficiência na realização do lucro inflacionário, ao considerar ter ele sido realizado em importância maior do que a declarada.

A parte essencial da petição impugnativa se resume em acentuar-se que, em 05.10.1981, a Plantec - Florestamento e Reflorestamento Limitada fora cindida em cinco novas empresas, por força de sua sétima alteração contratual (doc. 03, fls. 09/63), às quais distribuiu parcelas do seu patrimônio, na proporção em que indica para cada uma, e em buscar base para os cálculos, aos quais procedeu, no teor dos itens 06 e 6.1 da Instrução Normativa do SRF nº 007, de 27.01.1981.



Os fundamentos da decisão da autoridade julgadora de primeiro grau convergem para o entendimento de que a cisão ocorreu efetivamente, mas em outro período-base, atinente ao exercício de 1983, quando assim expõe:

"A alegação da impugnante de ter processado cisão de seu patrimônio, que resultou na criação de novas 05 (cinco) empresas, além da continuação da interessada com o patrimônio remanescente, somente é cabível no ano-base de 1982, pelas razões que a seguir serão expostas.

A sétima alteração contratual, objeto da cisão, embora datada de 05 de outubro de 1981, ocorreu efetivamente apenas em 1982, provas dessa afirmação são as datas constantes dos documentos de fls. 62 e 63.

Em tais documentos percebe-se que o reconhecimento de firma das assinaturas dos sócios na alteração contratual aconteceu apenas em 26 de abril de 1982, e o arquivamento na Junta Comercial do Estado do Paraná ocorreu em 10/05/1982.

Além do que, verifica-se que as empresas surgidas da operação "cisão" tiveram sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda no ano de 1982, nos meses de maio, junho e setembro (doc. fls. 77 a 81).

A pretensão da interessada é fulminada na análise do disposto na Lei nº 4.726 de 13 de julho de 1965, a qual dispõe em seu art. 39: "Verbis":

"Art. 39 - Os documentos, a que se referem os § II, III, IV, VI e VII do art. 37, deverão ser apresentados à Junta dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua lavratura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento, registro, anotação ou cancelamento.

Parágrafo único - Requerido fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder."

Donde se conclui que a sétima alteração somente possui eficácia a partir da data do despacho, isto é, 10 de maio de 1982.

Mesmo que se quisesse admitir qualquer validade de possíveis acordos particulares entre as partes, os mesmos não poderiam prevalecer perante a Fazenda Pública, por manifesto comportamento ao arrepio da Lei citada."

As contra-razões de defesa, expostas na petição de recurso de fls. 92/98, na qual se repete integralmente o conteúdo da petição impugnativa de fls. 01/04, se desenvolvem no sentido de ter como irrelevante a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que considera eficácia da sétima alteração contratual somente a partir de 10 de maio de 1982, data do despacho em que o citado instrumento de contrato foi arquivado na Junta Comercial do Estado do Paraná. Partindo desse entendimento, os fundamentos do recurso podem ser resumidos em salientar:

- que a função primordial do Registro de Comércio é dar publicidade aos atos societários, consoante opiniões doutrinárias, que transcreve como atribuídas aos Professores Edson Baccarin e Cristina Maria Baccarin Silva;
- que tendo a função precípua de dar publicidade apenas aos atos o Registro de Comércio não tem por finalidade constituir-los;
- que a própria Lei nº 4.726, de 23.07.1965, citada pela autoridade julgadora da petição impugnativa, não contém em nenhum momento penalidade ao descumprimento do prazo de trinta dias para a apresentação da alteração contratual à Junta Comercial e assim considera regra vazia, porque não possui sanção;
- que, não impondo multa ou qualquer outra penalidade, não anula o ato nem castiga o agente, apenas modifica a época dos efeitos do arquivamento, não dos efeitos do ato, contrato ou alteração contratual;
- que a função do Registro de Comércio é dar Publicidade e com isso aperfeiçoar os atos da vida mercantil, mas não tem efeito constitutivo, como nenhum outro registro;

Acórdão nº 101-75.547

- que é frágil e até desprezível o argumento da autoridade fiscal com referência à data do reconhecimento da firma dos sócios na alteração contratual, pois de nada importa tal reconhecimento à consistência e validade do documento e que nem mesmo ele se faz necessário à inscrição do documento no Registro de Comércio.

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.547

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Os debates que irrompem no seio dos autos, embora tenham por pano de fundo o instituto da cisão, no entanto não se coordenam, propriamente, ao redor dela e sim a respeito do momento em que se aperfeiçoa a alteração contratual, que a tem por objeto de convenção ajustada entre duas ou mais sociedades, a fim de que os efeitos dessa espécie de carta de intenções não fiquem apenas restrito às partes intervenientes na operação, e assim poder atribuir-se à citada convenção a eficácia jurídica que, transcendendo o simples limite do particular, atinja, indistintamente, a todos pela característica da oponibilidade "erga omnes".

Conquanto não seja, como se disse, o instituto da cisão a causa dos debates e sim o instante do seu aperfeiçoamento quanto à generalidade de torná-la oponível a todos, com certas reservas, cabe esclarecer, para mais bem situar-se a questão em exame e determinarem-se as responsabilidades tributárias, que a figura da cisão, tipo de modificação na estrutura das sociedades, como também o são a transformação, a incorporação e a fusão, ao contrário destas, que já eram previstas na lei anterior das sociedades por ações, somente surgiu, no ordenamento jurídico brasileiro, pela atual Lei nº 6.404, de 15.12.1976, que assim a define, verbalmente:

"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".

Enquanto as figuras já advindas da lei anterior, para modificação formal ou material das sociedades, transformação, incorporação e fusão, operam unitariamente com sociedades inteiras, a nova figura (cisão) se realiza com frações de uma sociedade, com parcelas do seu patrimônio, que se transferem, por suces-

Acórdão nº 101-75.547

são singular, a outra ou outras sociedades. Vale assim dizer que a finalidade da cisão é a divisão do patrimônio entre sociedades.

O centro de interesse visado pela cisão está, pois, no patrimônio da sociedade cindível. Quando tal patrimônio é dividido por inteiro em duas ou mais parcelas destinadas a outras sociedades, novas ou existentes, a sociedade cindida se extingue ("cisão-extinção"); mas se a sociedade lhe separa uma ou mais parcelas, destinando o destaque a outra ou outras sociedades, novas ou existentes, ocorre, então, a chamada "cisão-destaque".

O patrimônio da sociedade cindível por seu parcelamento e ponto convergente da cisão é tomado para ser decomposto e distribuído.

O contrato, que se fomenta no instituto da cisão, oferece à contemplação aspectos peculiares de natureza formal de múltiplas particularidades atraentes a um estudo de índole essencialmente especulativa.

Na linha objetiva da perquirição, abstraídas as discussões doutrinárias no sentido de definir, como bilateral ou plurilateral, a natureza jurídica atinente ao contrato quanto à cisão, uma singularidade salta logo aos olhos, a passagem da primeira vista pelo elenco de trâmites relativo à transferência para sociedades novas, dando a conhecer uma situação especialíssima, de que não havia precedente no Brasil, a qual provém do roteiro assinalado no § 2º do art. 229, consistente em funcionar a assembléia-geral da sociedade cindível como assembléia-geral de constituição da sociedade nova, o que implica no entendimento de a sociedade cindível formar a sociedade nova e, ao transferir-lhe parcela do seu patrimônio, com ela realizar contrato. Singularidade que se deduz de poder uma pessoa por si só criar uma sociedade e, ao mesmo tempo, com ela encetar contrato, numa revelação de comportamentos, ambos, insólitos e aberrantes da ortodoxia jurídica, que rejeita não só a sociedade unipessoal, mas também o contrato consigo mesma. Todavia, a peculiaridade de ser sujeito de dois atos, não uma pessoa física e sim uma sociedade, serve para explicar



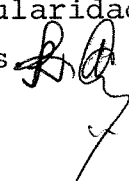
Acórdão nº 101-75.547

aqueles comportamentos e minorar o impacto da figura paradoxal de haver, na relação jurídica, uma só pessoa e poder ela contratar consigo mesma, como tais atos despertam pela superficialidade do simples exame à primeira vista.

Com efeito, a peculiaridade de constituir-se uma sociedade por uma só pessoa, que, por sua vez, é também uma sociedade e tratar-se, portanto, de um sujeito coletivo, atrás do qual há uma pluralidade de sócios, que respondem por sua existência sob forma unitária, encontra, frente ao instituto da representação, explicação para o autocontrato ou contrato consigo mesmo. O contrato consigo mesmo ou autocontrato toma, então, outro aspecto, quando o celebra, não uma pessoa física, e sim uma sociedade, que, através desta, se obriga a transferir parcela do seu patrimônio a outra (s) sociedade (s) que ela própria cria, nesse mesmo instante, para absorvê-la. Ao pactuar tal contrato, a sociedade transferente visa, pela cisão, à satisfação dos seus próprios interesses, com a particularidade de não existir a eiva do conflito com os interesses da sociedade receptora, o que torna o autocontrato censurável sob a imagem ética, mas deixa esclarecido o caso excepcional de uma pessoa, como representante de outra, contratar consigo mesma, ou, como representante de duas pessoas, estabelecer, por seu próprio ato, vínculo contratual entre as duas representadas.

Embora tudo se delibere dentro da sociedade transferente, como se ela fosse um organismo cissíparo para desdobrar-se em si mesma, gerando novas sociedades, e, sob tal circunstância, um exame perfunctório enigmática-la com a estranheza de ser apenas uma pessoa a participar do contrato ora em comentários, a lei, porque considera a cisão uma operação entre sociedades, atribui à natureza jurídica do respectivo contrato a característica plural lateral.

A singularidade recém-comentada do contrato ocorre na espécie dos autos.

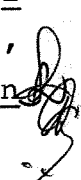


Acórdão nº 101-75.547

A questionante Plantec - Florestamento e Reflorestamento Limitada, composta de dois sócios, resolveu separar parcelas do seu patrimônio, transferindo-as para cinco novas empresas constituídas com o objetivo de recolhê-las. As empresas resultantes se compõem dos mesmos dois sócios. A versão do patrimônio para as novas empresas, porque foi parcial, não acarretou a dissolução da sociedade original, pois se trata de cisão-destaque. A questionante continua, portanto, existindo e as participações que os sócios lhe mantêm, no capital, são idênticas nas empresas resultantes.

Efetivada a cisão, com versão parcial do patrimônio, cabe aos administradores da sociedade cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio promover o arquivamento e a publicação dos atos da operação (segunda parte do § 4º do art. 229 da Lei 6.404/76), pela razão óbvia de que a operação ganhe força da oponibilidade "erga omnes", não ficando apenas restrita às pessoas que nela tomaram parte, embora tal princípio da oposição perante todos ("erga omnes") sofra exceção quando ele é invocado obstativamente à Fazenda Pública, porquanto é sob o afastamento da regra geral que o presente julgamento se orienta.

Os fatos reconhecidos aptos a gerar consequências jurídicas são considerados em si mesmos como entidades imateriais, se não manifestadas por formalidades e procedimentos, que representam pura e simplesmente um sinal exterior. Compreende-se que seja o contrato um acordo de vontades a respeito de uma operação essencialmente interna entre os que nela intervêm, cujas exterioridades, através da publicação, não fazem mais do que o revelar à oponibilidade contra terceiros. De um lado, um movimento de pensamento, estritamente interior, ainda que vertido em documento escrito, deixará de realizar todas as suas finalidades na vida prática, se não registrar um mínimo de exterioridade pública ao alcance de todos; e, de outro lado, sem essa face exterior, o direito seria verdadeiramente como se não existisse em relação a terceiros. Daí a razão de, em consonância com o parágrafo 4º do artigo 229, dispor o artigo 234 da Lei nº 6.404/76 que a certidão, passada pelo registro do comércio, a respeito da cisão, é documento



Acórdão nº 101-75.547

to hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, ponte que liga a sociedade cindida à sociedade ou às sociedades receptoras da parcela do seu patrimônio, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

Todo o arcabouço da norma contida no art. 234 da Lei nº 6.404/76 está voltado ao entendimento de que os contratos fazem lei entre as partes contratantes e só a elas vinculam, mas os efeitos deles decorrentes dão reflexos indenegáveis em relação a terceiros, estes entendidos como os que de nenhum modo participaram do ato, quando atendidas as formalidades oficiais do comportamento publicitário. Tal é a fé pública da certidão passada pelo órgão de publicidade, na hipótese, o Registro de Comércio da Junta Comercial do Estado do Paraná, tendente não só a documentar externamente a existência da relação contratual, firmando, pelo menos, a certeza de uma data, como ainda o de dar eficácia "erga omnes" ao contrato, ou melhor, dotá-lo de uma força de oponibilidade. Além de tornar preciso um momento da existência do contrato, afastando quaisquer dúvidas de ordem cronológica, o registro tem um valor de publicidade para o exercício da oponibilidade geral, não a deixando apenas restrito às partes contratantes. É o que se depreende da conjunção entre as disposições do artigo 234 da Lei nº 6.404/76 com as do art. 39, e seu parágrafo único, da Lei nº 4.726, de 13.07.1965, que dispõe sobre os Serviços do Registro do Comércio e Atividades Afins. Contudo, fique sempre entre parênteses que a oponibilidade geral sofre restrições quando as partes contratantes e ou terceiros, excluídos destes a Fazenda Nacional, mas contra esta possam aventurá-la.

Ora, declarando o art. 234 da Lei das S.A. que a certidão, passada pelo registro do comércio, quanto à cisão, entre outras operações que ali também se indicam, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações, e se é no próprio órgão de Registro do Comércio, onde se fazem e se colhem os assentamentos que dão publicidade à existência, extinção, personificação e despersonificação das sociedades, os do

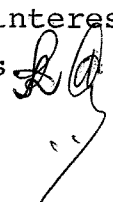
Acórdão nº 101-75.547

cumentos atinentes à constituição delas e bem assim quaisquer modificações formais ou estruturais, que as atinjam, não de obedecer ao prazo de registro, anotação ou cancelamento, de que trata o art. 39 da Lei nº 4.726/65, a fim de que, com o arquivamento, se fixe a data a partir da qual a força da oponibilidade produza efeitos jurídicos contra terceiros. Na hipótese, os efeitos jurídicos são os da sucessão singular decorrente da cisão parcial.

Assim, na conformidade do "caput" do citado art. 39, se os documentos são apresentados, dentro do prazo de trinta dias seguintes à sua lavratura, para receber despacho de arquivamento, os efeitos da mencionada oponibilidade retroagem à data a que se lhe apuseram as assinaturas.

Todavia, se o prazo for excedido, os efeitos da oponibilidade geral somente surtem consequências jurídicas válidas contra terceiros, a partir da data do despacho que conceder o arquivamento, como estipula o parágrafo único do mesmo art. 39.

Incumbe, então, precisar as restrições ou exceções antes referidas, por duas vezes, de forma genérica, para assinalar que, em qualquer dessas duas hipóteses pertinentes ao registro e também ao respectivo documento em si mesmo considerado, a oponibilidade "erga omnes" se abstrai da invocação dos próprios contratantes e mesmo de terceiros contra a Fazenda Pública na forma do art. 123 do Código Tributário Nacional. Por outras palavras: a Fazenda Pública, como terceiro, pode invocá-la no direito de cobrar o crédito tributário, consoante o fez a autoridade recorrida, mas os participantes do ato (sétima alteração contratual) e os outros terceiros, se porventura quiserem, não podem arrogá-la contra a definição legal e ocorrência do fato gerador, ou, na forma do art. 123 do C.T.N., afastar a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Como terceiro, vige a favor da Fazenda Pública princípio maior da oponibilidade do que o da oponibilidade em prol dos contratantes e demais terceiros, pois o interesse geral de uma coletividade se coloca acima do interesse particular, principalmente nas circunstâncias dos autos.



Acórdão nº 101-75.547

Em verdade, a defesa, embora não esteja, com a apresentação da sétima alteração contratual, datada de 05.10.81 e levada a registro após o decurso de trinta dias contados dessa data, com o arquivamento afinal efetuado em 10.05.82, negando a ocorrência do fato gerador com base no lucro inflacionário realizado em 31.12.81, cujo montante ela nem sequer discute, apenas quer que a cobrança fiscal se faça de maneira proporcional com as novas sociedades que a própria recorrente criou e assim afastar desta a responsabilidade pelo pagamento integral do tributo.

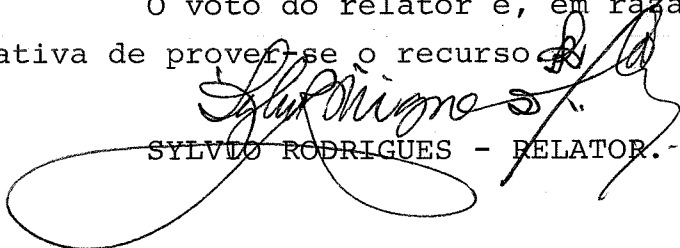
Já pelo particularismo da lavratura e do registro da citada alteração contratual, já pelo princípio exposto no artigo 123 do CTN, acaso não seja suficiente para convencer o descabimento da pretensão, ainda é de lembrar que, em se tratando de cisão-destaque, a regra do art. 5º, § 1º, alínea "b", do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77 (art. 139, § único, alínea "b" do RIR/80) prescreve responsabilidade tributária tanto da sociedade cindida como da sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial, em perfeita harmonia com o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). Ademais, não se cuida de responsabilidade simples, mas solidária como expressamente cita o dispositivo legal, o que obriga a recorrente pelo pagamento total do crédito tributário, uma vez que, dentro da característica da solidariedade, a escolha da sociedade responsável cabe a ação imediata da autoridade lançadora, e assim obviamente esta não iria optar em tornar responsáveis sociedades novas, que nem sequer estavam, em 31.12.81, data em que se completou o fato gerador, definitivamente organizadas sob o ponto de vista jurídico-fiscal, portanto, até sem possuírem inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e isto é dito em caráter supletivo, pois nem que já estivessem cabalmente organizadas, nem assim, porque se trata de obrigação solidária, a imposição tributária não se prejudicaria por sua base no art. 5º, § 1º, alínea "b", do Dec.-lei número 1.598/77 em consonância com o art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional.



Acórdão nº 101-75.547

E não é só. Frente àquela situação especialíssima, antes referida, de aparecer em ambos os polos da relação jurídica apenas uma pessoa, que, ao mesmo tempo, representa outra, ou, como representante de duas pessoas, estabelecer, através de ato exclusivamente seu, vínculo contratual entre duas representadas, e desta sorte a sociedade transferente conciliar seus próprios interesses sem a mácula de conflitá-los com os da sociedade (s) recepto-ra (s), perante o quadro de interesses mútuos, que as unem por laços de responsabilidades recíprocas, se tornam elas solidariamente obrigadas em toda a extensão no cumprimento de deveres, sem comportar qualquer benefício de ordem como prescreve o parágrafo único, art. 124, do Código Tributário Nacional.

O voto do relator é, em razão de todo o exposto, pela negativa de prover-se o recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.