



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13819.000644/2009-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.594 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SÓCIO OSTENSIVO. RELAÇÃO JURÍDICA COM TERCEIROS.

As sociedades em conta de participação não têm existência jurídica para terceiros, portanto as relações de natureza obrigacional se estabelecem diretamente com o sócio ostensivo, que assume a posição de credor ou devedor, conforme o caso.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INCORPORAÇÃO DO SÓCIO PARTICIPANTE PELO SÓCIO OSTENSIVO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO.

O saldo negativo de CSLL de sociedade em conta de participação passa a ser do sócio ostensivo, quando este, tendo incorporado o sócio participante, o sucede em direitos e obrigações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, homologando-se as compensações até o limite do crédito já reconhecido pela unidade de origem.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 16-52.480, da 4ª Turma da DRJ - São Paulo I, que manteve a decisão da DRF - São Bernardo do Campo contrária ao pleito da recorrente.

Os fatos podem ser assim resumidos:

A recorrente fazia parte, como sócia ostensiva, da sociedade em conta de participação - SCP denominada BUC SÃO JOSÉ DOS PINHAIS (abreviação de Business Unit Curitiba São José dos Pinhais), que tinha como sócia participante (oculta) a Audi do Brasil e Cia, inscrita no CNPJ sob nº 01.913.970/0001-40.

A SCP, no ano base 2008, apurou saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 18.121.286,53. A recorrente, na qualidade de sócia ostensiva, formalizou compensações utilizando esse mesmo crédito nas declarações - *dcomps* nº 39599.95216.2404909.1.3.03-8002 e 27342.91039.230909.1.3.03-6360.

A DRF - SBC, no despacho nº 094/2013 (fls. 170 a 173), reconheceu a existência do direito creditório, mas não homologou as compensações declaradas. A decisão teve por base os seguintes fundamentos:

Desta forma, não se deve confundir a figura da SCP com a pessoa jurídica da sócia ostensiva. Esta é a responsável pela informação e tributação dos resultados da SCP, mas não é a titular dos seus créditos, apenas sua representante. Sendo assim, em se apurando créditos na atividade da SCP, a sócia ostensiva pode solicitar a restituição dos créditos provenientes de eventuais saldos negativos de períodos anteriores, em nome da SCP, mas jamais poderá aproveitá-los em compensação de seus próprios débitos, ou seja, aqueles gerados em atividades exclusivas do sócio-ostensivo, ou realizadas a partir do objeto social do sócio-ostensivo.

Neste diapasão, os seguintes atos administrativos: Decisão SRRF08/DISIT nº 250/1998 no processo 13805.003626/97-04; e SCI DISIT 6ª RF nº 217/2005. E, como fundamento legal, os artigos 991 a 994 do Código Civil (lei nº 10.406/2002); a Instrução Normativa SRF nº 179/1987; e o Decreto-lei nº 2.303, de 21/11/86.

Face ao acima exposto, e em respeito à conclusão vazada na indigitada "Informação Fiscal". **DEFIRO o Pedido de Restituição, reconhecendo o crédito no valor de R\$ 18.121.286,53** (dezoito milhões, cento e vinte e um mil, duzentos e oitenta e seis reais e cinquenta e três centavos), em 31/12/2008, valor decorrente do **saldo negativo CSLL do ano-base 2008** apurado pela Sociedade em Conta de Participação denominada "BUC SÃO JOSÉ DOS PINHAIS", da qual o interessado é sócio-ostensivo. (g.n.)

Pela inobservância de formalidade legal intrínseca ao procedimento, decido pela NÃO-HOMOLOGAÇÃO das compensações atreladas ao crédito ora reconhecido (DCOMP nº 39599.95216.240409.1.3.03-8002 e 27342.91039.230909.1.3.03-6360). (fl. 172)

A recorrente apresentou manifestação de inconformidade, afirmando que a SCP fora extinta em 31 de dezembro de 2008, sendo sucedida em direitos e obrigações pela própria recorrente. Portanto, o crédito informado nas *dcomps* não seria de terceiros.

A recorrente era sócia ostensiva da SCP; a Audi do Brasil e Cia, a sócia participante (oculta). Em 1º de dezembro de 2008, os sócios da Audi do Brasil e Cia resolveram transferir suas cotas. Hermann Hennign Schulte transferiu sua participação (no valor de R\$ 1,00) para Eduardo de Azevedo Barros. Audi AIG transferiu a sua (no valor de R\$ 210.848.100,00) para a recorrente.

No mesmo ato, a Audi do Brasil Cia teve a denominação social alterada para VW Participações Ltda. Mas permaneceu como sócia participante da SCP. Porém, em 31 de dezembro de 2008, a recorrente incorporou a VW Participações Ltda. Com isso, a SCP deixou de existir. Foi então levantado o balanço de encerramento, a fim de apurar os bens e direitos a serem restituídos aos sócios. Dentre tais direitos, figurava o saldo negativo de CSLL do ano de 2008, no valor de R\$ 18.121.286,53. Por conseguinte, tal valor não era crédito de terceiros, era crédito próprio.

A 4ª Turma da DRJ - SP1, no Acórdão nº 16-52.480 (fls. 259 a 277), negou provimento à manifestação de inconformidade, em decisão cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

O contribuinte tem direito a restituição e/ou compensação do tributo pago indevidamente, desde que faça prova de possuir crédito próprio, líquido e certo, contra a Fazenda Pública.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DIREITO CREDITÓRIO.

O contribuinte, a quem cabia o ônus de provar, não logrou demonstrar a extinção da sociedade em conta de participação, sendo que as consultas efetuadas indicam que esta continua atuando. Assim, não há possibilidade de compensação de débitos próprios com crédito de terceiro, razão pela qual mantém-se a decisão recorrida.

A DRJ admitiu que a controvérsia girava em torno da definição da pessoa titular do direito creditório: a recorrente ou terceira pessoa. A legislação em vigor impede a

compensação de débitos próprios com créditos de terceiros. Em consulta ao sistema CNPJ, constatou-se que o estabelecimento nº 59.104.422/0103-84 continuava "ativo". Assim, para o órgão julgador, os indícios conduziam à conclusão de que a SCP continuava a existir.

Não resignada, a recorrente interpôs recurso. Afirmou que a SCP fora incorporada pela recorrente antes da compensação. A sócia participante era a Audi do Brasil e Cia que, posteriormente à constituição da SCP, sofreu um processo de alteração societária, pelo qual passou a ser uma sociedade limitada, recebendo a denominação de VW do Brasil Participações Ltda. Em prosseguimento, a VW do Brasil Participações Ltda. veio a ser incorporada pela recorrente. A sócia ostensiva incorporou a sócia oculta. Como resultado dessa operação, teria havido em 2008 a incorporação da própria SCP, com o que a recorrente tornara-se sucessora da SPC em direitos e obrigações, fazendo jus ao saldo negativo de CSLL.

A recorrente ainda questionou, de forma específica, alguns pontos suscitados na decisão da DRJ. Quanto a afirmação de que o estabelecimento permanecia ativo, afirmou que isso se explica pelo fato de que, depois de extinta a SCP, no estabelecimento continuou a produzir veículos Volkswagen. Sobre a informação de resultados positivos de SCP nas declarações dos anos 2007 a 2012, disse a recorrente que tais resultados se referem a outras sociedades em conta de participação. E, finalmente, quanto à ausência de documentos comprovando a liquidação da SCP, afirmou que nem a lei civil, nem a comercial exigem documento formal de constituição e dissolução de SCP.

Com esses fundamentos, pugnou pela homologação das compensações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Compensação

O recurso deve ser provido, com base em dois fundamentos distintos e autônomos.

A DRF - SBC afirmou que, embora certa a existência do crédito informado na *dcomp*, seria vedada a compensação pretendida pela recorrente, dado não existir identidade entre a pessoa do devedor e a do titular do direito creditório. A DRJ - SP1, por seu turno, acusou a falta de prova de que a SCP já estaria extinta ao tempo da entrega da *dcomp*.

Entretanto, os motivos declinados para não homologar as compensações não se coadunam com a natureza e com as características da SCP, que, não tendo personalidade

jurídica, não tem patrimônio, nem pode figurar como sujeito (ativo ou passivo) de relação jurídica obrigacional.

Esse é o entendimento que prevalece tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, como mostra a Professora Maria Helena Diniz:

A sociedade em conta de participação é a que, não tendo personalidade jurídica, nem existência perante terceiros, se constitui pelo sócio ostensivo, que por entrar com o capital e o trabalho, pratica, em seu nome individual, atos de gestão, adquire direitos e assume obrigação com terceiros, respondendo pessoal e ilimitadamente pelos débitos sociais e pelos sócios participantes (prestadores de capital), que contribuem, formando patrimônio especial, apenas com o capital, participando dos lucros e das perdas, conforme o combinado no contrato de participação, podendo, por isso exigir prestação de contas. Juridicamente, a "sociedade" inexistente para terceiro, tendo validade *interna corporis*, ou seja, vale apenas entre as pessoas que a contrataram. Entre os sócios há relação societária. Os sócios participantes poderão, individualmente, e em nome próprio, propor ações judiciais para resolver controvérsia relativa às relações internas (STJ, REsp 85.240/RJ, 3ª T., j. 19-11-1999). Sua característica primordial consiste no fato de ser uma sociedade interna, que se apresenta, externamente, como se o sócio ostensivo (pessoa física ou jurídica), exercesse a atividade como empresário individual, obrigando-se pessoalmente, com seu patrimônio, pelos resultados e pela inexecução das obrigações assumidas; logo, apenas ele será citado e demandado nas ações, não ingressando os sócios participantes na lide judicial (STJ, REsp 474.704 3ª T., j. 17-12-2002) Por tal razão não tem, como as outras sociedades, firma social, sede ou domicílio. Tem substrato econômico, destinado ao exercício de uma atividade constitutiva do objeto social que é exercida, unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. Somente o sócio ostensivo obriga-se perante terceiro. Os sócios participantes só se obrigam perante o ostensivo, e, se tomar parte nas relações desse com terceiros, responderá solidariamente com este pelas obrigações em que intervier (CC, art. 993, parágrafo único). Logo, as relações sociais permanecem num círculo fechado, isolando-se do mundo exterior, ao qual só tem acesso o sócio ostensivo. Essa sociedade pode ser constituída sem qualquer formalidade, podendo ser provada por todos os meios de direito. O contrato social só produz efeito entre os sócios e, se for registrado, tal assento não conferirá personalidade à sociedade.

(...)

Em suma, tem por caracteres peculiares: ausência de firma social; inexistência, como pessoa jurídica, perante os sócios e terceiros; logo, não pode assumir nenhuma obrigação em seu nome; falta de titularidade negocial e processual; impessoalidade de sujeição à falência e de efetuar requerimento pedindo falência; realização de liquidação no modo estipulado pelo Código de Processo Civil para prestação de contas; regularidade visto que não é sociedade irregular, nem sociedade de fato.

(...)

A sociedade em conta de participação (simples ou empresária) não é, como vimos, pessoa jurídica, não tem autonomia patrimonial, nem sede social, nem firma ou razão social, e é formada com duas modalidades de sócio: o ostensivo (empreendedor que entra com o capital e com a atividade laborativa) e os participantes ou ocultos (sócios investidores com participação restrita à entrega de

capital, para a consecução do fim social), com direito de obter, ao final, parcela dos resultados do empreendimento.

(...)

O sócio ostensivo responsabilizar-se-á como empresário, e não como sócio, visto que, perante terceiro, atua por sua conta e risco. Assim os credores que com ele vierem a efetivar negócios somente poderão acioná-lo, não podendo ajuizar ação contra os sócios participantes. (Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 8: Direito de Empresa. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp 178 a 183)

No mesmo sentido, Rubens Requião, Fran Martins, Fabrício Zamprogna Matiello, Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery.

A SCP só tem existência para os sócios, o ostensivo e o participante (ou sócio oculto). Para terceiros, a SCP não existe. Os negócios são realizados pelo sócio ostensivo, que é a pessoa que se posiciona como sujeito de direitos e obrigações nas relações jurídicas com terceiros. Isso acontece ainda que o terceiro tenha conhecimento da existência da SCP e saiba quem são os sócios participantes.

Ensinam os Professores Nelson Nery Jr e Rosa Maria de Andrade Nery que não há desvirtuamento da sociedade pelo só fato de terceiros virem a ter conhecimento da existência da sociedade ou de quem sejam os seus sócios ocultos. O que é relevante para manter a natureza da sociedade em conta de participação é o sócio ostensivo assumir o negócio em seu nome individual, com integral responsabilidade perante terceiros. O sócio oculto, ainda que venha a tornar-se conhecido, não tem responsabilidade perante terceiros. (Código Civil Comentado)

O sócio ostensivo é o sujeito das obrigações surgidas dos atos jurídicos por ele praticados na condição de sócio ostensivo da SCP, ficando o seu patrimônio, e não o dos sócios ocultos, passível de constrição para garantir o pagamento de eventuais dívidas. Perante terceiros, repita-se, o devedor ou o credor é sócio ostensivo, e não a SCP ou os sócios ocultos.

No caso em exame, a recorrente é sócia ostensiva na SCP. O Fisco é terceiro. Nessa condição, e na perspectiva do Fisco, o crédito de saldo negativo informado na *dcomp* pertence à recorrente. O direito não é da SCP, pois, não tendo personalidade jurídica, não poderia ser titular de direito creditório. Não é também do sócio oculto, porquanto não existe entre ele e o Fisco qualquer relação jurídica. A Fazenda não poderia ser devedora de pessoas a quem não estivesse vinculada por uma relação de direito.

Nessa perspectiva, é irrelevante indagar se a recorrente, como sócia ostensiva, tinha o dever de repassar parte ou a totalidade do valor do saldo negativo ao sócio participante. Essa é uma questão interna à SCP. Se o valor pertence integralmente ao sócio oculto; se houve cessão gratuita ou onerosa do direito em favor do sócio ostensivo; se este agiu com excesso de poderes ao utilizar o crédito para compensar débitos próprios, nada disso importa para a Fazenda. Todas essas questões, enfim, como ensina a Professora Maria Helena Diniz, são *interna corporis*, não cabendo ao Fisco penetrar nesse campo. Tais questões estão restritas ao âmbito da SCP, tendo de ser resolvidas pelos sócios ostensivo e oculto.

Essas razões levam à conclusão de que a autoridade administrativa não poderia, com os fundamentos que adotou, se recusar a homologar as compensações.

Ressalte-se que a certeza e a liquidez do crédito já haviam sido reconhecidas, de onde se infere que, se a recorrente pedisse a devolução em dinheiro do valor do saldo negativo, a quantia lhe seria devolvida. Todavia a compensação (mais benéfica para a própria Fazenda) a autoridade administrativa se recusou a homologar.

Essa decisão, do ponto de vista do interesse do próprio Fisco, não se justifica. É que, na hipótese de restituição, antes de fazer o pagamento, a Administração verifica se existem débitos do requerente, a fim de fazer a compensação de ofício, para só então pagar o crédito, se remanescer algum valor. A compensação, como se vê, é o que mais atende ao interesse público. Contrário a esse interesse é devolver dinheiro ao contribuinte que se encontra em débito com a Fazenda.

Necessário dizer, por fim, que as restrições à compensação de prejuízos fiscais das SCP não têm qualquer relação com saldo negativo de IRPJ ou de CSLL. As restrições à compensação de prejuízos algumas vezes alcançam lucros e prejuízos apurados pela mesma pessoa jurídica, como ocorre, por exemplo, com os prejuízos não operacionais, que só podem ser compensados com lucros da mesma natureza. As restrições à compensação de prejuízos, na maioria dos casos, buscam evitar planejamento tributário, não comportando analogia com a compensação de saldo negativo.

Essas razões, por si sós, já seriam bastantes para respaldar o provimento ao recurso. Mas existe ainda um outro fundamento que, de forma autônoma, pode ser invocado para acolher a pretensão da recorrente.

Existe nos autos a notícia de que, em decorrência de uma alteração societária, a recorrente passou a deter a maioria do capital da sócia participante, a Audi do Brasil e Cia, vindo mais tarde a incorporá-la (cf. documentos de fls. 235 a 245 e 246 a 256). Esses fatos teriam ocorrido antes da apresentação da *dcomp*.

Assim, se o sócio participante (sócio oculto) pudesse reivindicar da recorrente algum direito ao saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, tal direito teria sido extinto quando da incorporação, pois a incorporadora passou reunir as qualidades de credor e devedor, consumando o fato jurídico denominado confusão (arts. 381 a 384 do Código Civil).

Portanto, a recorrente, ao tempo da transmissão da *dcomp*, era a titular do direito creditório. Frise-se que a verificação da ocorrência de alterações societárias pode ser feita mediante simples consulta aos dados do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas -CNPJ, ao qual praticamente todos os servidores da Receita Federal têm acesso.

Por último, cabe dizer que não é óbice à compensação o fato de o estabelecimento utilizado para as atividades da SCP continuar ativo. O estabelecimento, a julgar pelo CNPJ (59.104.422/0103-84), pertencia ao sócio ostensivo, não havendo razão para desativar ou fechar tal estabelecimento pelo simples fato de ter sido extinta a SCP.

Em suma, também por essas razões se deve reconhecer o direito à compensação pleiteado pela recorrente.

Processo nº 13819.000644/2009-71
Acórdão n.º **1301-002.594**

S1-C3T1
Fl. 1.111

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para, no mérito, dar-lhe provimento, homologando as compensações até o limite do direito creditório já reconhecido pela DRF - SBC.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior