



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

Processo nº 13820.001247/2002-10
Recurso nº 165.613 Voluntário
Acórdão nº 1402-00.255 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de setembro de 2010
Matéria IRPJ - RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEM DO BRASIL LTDA.
Recorrida 2A TURMA - DRJ CAMPINAS-SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: IRPJ. COMPROVAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS. ÔNUS DA PROVA DE ERRO MATERIAL. Cabe ao contribuinte fazer prova de seu erro na apuração/declaração do saldo negativo de recolhimentos de IRPJ. Se declarou que o tributo devido em determinado período foi compensado com saldos negativos anteriores, mas após instaurado o procedimento fiscal alega que se trata de compensação de Imposto de Renda Retido na Fonte, cabe ao contribuinte fazer prova não só da efetividade da retenção, mas principalmente de que contabilizou essa compensação, ou ao menos de que não utilizou esse valor em períodos posteriores apresentando o razão da respectiva conta contábil.

TRANSFERÊNCIA DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ MEDIANTE CONFERENCIA DE ATIVOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PROVA. Não tendo sido comprovada a transferência dos do saldo negativo de recolhimentos do IRPJ para a empresa cindida, não é possível o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira votam pelas conclusões, em relação ao ano-calendário de 2000.

Ausente momentaneamente o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta. Participou do julgamento o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sergio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEM DO BRASIL LTDA. recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

O presente processo trata de Declarações de Compensação relacionadas às fls. 420/421, protocolizadas entre 31/10/2002 e 28/04/2004, nas quais são utilizados os saldos negativos de IRPJ apurados nos anos calendário de 2000 (R\$ 1.150.733,86) e 2001 (R\$ 6.523.623,50) para quitar débitos de estimativas de IRPJ dos anos subseqüentes.

Conforme se verifica no despacho decisório de fls. 423/425, as compensações pleiteadas foram parcialmente homologadas. Isso porque, a Administração reconheceu somente parte dos saldos negativos apurados pela contribuinte, nos valores de R\$ 685.118,59, no que se refere ao ano de 2000, e R\$ 6.402.887,37, no ano 2001. Com isso, não foi integralmente homologada a compensação da estimativa de IRPJ de março de 2004, restando a pagar o valor de R\$ 719.480,60 (valor original).

Os fundamentos das quantias glosadas encontram-se nas notas explicativas de fls. 359/362 e 415/418. Em síntese, as glosas ocorreram por falta de comprovação da titularidade e da existência do indébito tributário. Mais especificamente, a contribuinte deixou de comprovar o seu direito de utilizar saldo credor da empresa EPEC S/A, apurado na DIRPJ relativa à cisão ocorrida em 04/12/1998, bem como não apresentou documentos que amparassem a alegação de erro nas informações contidas em suas Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Contra o despacho decisório, cuja ciência foi dada em 29/05/2007, a contribuinte interpôs, em 28/06/2007, manifestação de inconformidade de fl. 440/451, aduzindo o que se segue:

Como visto na decisão, uma das principais razões do deferimento parcial das compensações reside na falta de DIPJ e DCTF indicando a forma de extinção de estimativas que compuseram o saldo negativo de IRPJ. Contudo a despeito de a recorrente reconhecer o equívoco cometido no preenchimento dessas declarações, é evidente que o erro de natureza formal não pode retirar seu direito de aproveitar saldos negativos de IRPJ.

Essa conclusão decorre da aplicação do princípio da verdade material, segundo o qual é dever da Administração investigar, com base na realidade dos fatos, considerando todas as provas legais ao seu alcance, a existência dos elementos constitutivos da obrigação tributária ou, no caso, de um indébito fiscal.

O agente fiscal limitou-se à simples análise das DIPJ para embasar seu posicionamento, o que macula de nulidade material a decisão recorrida.

Quanto à titularidade dos indébitos tributários utilizados pela empresa, de fato, no curso do procedimento de verificação realizado, a defendente não teve êxito em apresentar a documentação que suporta a transferência de créditos da EPEC.

Entretanto, a contribuinte conseguiu reunir todos os documentos que comprovam a sucessão desses créditos, como descrito a seguir:

A EPEC S/A, em dezembro de 1998, passou por um processo de cisão parcial, em que parcela do patrimônio foi absorvida pela empresa General Motors do Brasil, tendo sido o crédito transferido para esta empresa conforme os documentos societários da operação.

A General Motors do Brasil inclui o crédito ora em discussão no rol de bens e direitos conferidos a sua subsidiária Delphi S/A Componentes Automotivos a título de aumento de capital.

A Delphi S/A Componentes Automotivos foi incorporada pela defendente, que passou a ser a titular dos créditos de IRPJ.

Em vista das referidas operações, verifica-se que, seja de acordo com o direito civil e comercial, seja de acordo com o direito tributário, a recorrente é sucessora da EPEC S/A com relação ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1998.

Em complementação ao argumento de que a defendente não teria comprovado a titularidade dos créditos de IRPJ oriundos da EPEC, a autoridade administrativa glosou outros valores tendo em vista que a empresa “não retificou a declaração pertinente, conforme solicitado no item 2.3”, “nem apresentou comprovantes dos créditos utilizados para efetuar a compensação declarada na DIPJ”.

A retificação das declarações, por se tratar de obrigações meramente formais, não pode ter qualquer impacto na análise do presente caso, devendo ser considerado somente os valores que compuseram os respectivos saldos credores.

Nesse sentido, a empresa informa que as diferenças apontadas pelo fisco foram integralmente compensadas com o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1997, sendo incabível qualquer glosa do saldo credor do ano-calendário de 1998.

“Não obstante, considerando que os documentos relativos à origem dos créditos utilizados na compensação das estimativas mensais de 1998 pertenciam à EPEC S/A e permaneceram sob a guarda da sociedade que remanesceu após a cisão, a defendente ainda não teve êxito na obtenção de cópia desses DARFs”.

Tal fato, no entanto, não pode ser obstáculo para o reconhecimento do indébito, pois a Receita Federal tem acesso a todos os recolhimentos efetuados, o que permite conferir o saldo negativo da EPEC S/A, no valor de R\$ 265.359,98, e reconsiderar assim o valor glosado do saldo do ano de 2000.

Já com relação ao ano-calendário de 2001, o fisco alega que não foi comprovada a existência do crédito utilizado para quitar a estimativa de setembro de 2001. Mais uma vez, as autoridades estão se apegando a aspectos meramente formais, como o preenchimento da DIPJ ou DCTF.

De fato, a estimativa de setembro de 2001 foi extinta mediante dedução de IRRF sobre aplicações financeiras do mesmo período, e não compensado com

indébitos fiscais como equivocadamente informou a contribuinte em sua declaração. Mas tal fato, como já dito, não tem qualquer efeito sobre a existência do referido IRRF e a possibilidade desse valor compor o saldo negativo de IRPJ.

Em vista do exposto, requer a recorrente o reconhecimento integral dos saldos negativos de 2000 e 2001 e da possibilidade de compensá-los.

A 2ª. Turma da DRJ em Campinas – SP, na assentada de 6/12/2007, proferiu o acórdão nº 20391 (fls. 566 e seguintes), indeferindo o pleito da contribuinte. Aludida decisão traz as seguintes ementas:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário - Ano-calendário: 2000, 2001

TRANSFERÊNCIA DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ A PAGAR. AUMENTO DE CAPITAL E CISÃO PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE. A legislação tributária não permite a compensação de créditos do sujeito passivo com débitos de terceiros.

A incorporação e a cisão total, com versão de todo o patrimônio da pessoa jurídica para outras sociedades, correspondem a formas de extinção das pessoas jurídicas. Em consequência, o direito à repetição do indébito tributário e à compensação se transfere às sucessoras.

As operações de conferência de créditos para aumento de capital e a cisão parcial não implicam extinção da pessoa jurídica, razão pela qual o sujeito passivo que realizou os pagamentos indevidos permanece como a pessoa competente para repetir e compensar o respectivo indébito tributário.

MUDANÇA DE TITULARIDADE DE DIREITO CREDITÓRIO. CISÃO X DEVOLUÇÃO DE CAPITAL. Se no patrimônio dos sócios, as extintas ações referentes à empresa cindida não forem substituídas por ações de outra sociedade, mas pelos próprios elementos patrimoniais vertidos do patrimônio da cindida, configurada está a dissolução do investimento, o que implica a mudança de titularidade dos componentes vertidos, sem a ocorrência de sucessão empresarial, nos termos do art. 229 da LSA.

DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVA COMPENSADA SEM PROCESSO. MOTIVAÇÃO E ELEMENTOS PROBATÓRIOS. Indefere-se o direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ, quando não comprovada a efetividade da compensação na escrituração das estimativas devidas do período e consideradas no ajuste anual.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS. Improcedente a compensação que vincula ao débito tributário devido à Fazenda créditos inexistentes.

Cientificada via postal em 19/02/2008, fls. 579-verso, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/02/2008 (fls. 582-600), com anexos as fls. 603-679, no qual discorre suas alegações nos seguinte tópicos: 1) efetiva titularidade dos créditos utilizados pela empresa no ano-calendário de 2000, obtidos mediante operações societárias, incorporações e outras, envolvendo as empresas EPEC, GM e Delphi S/A; efetividade do montante do saldo credor de IRPJ pleiteado no ano 2000 (originado da EPEC), inobservância ao princípio da verdade material pela DRJ quanto ao saldo do ano de 2001 (erro formal no preenchimento da DCTF e DIPJ); aplicação do princípio da verdade material. Ao final, requer o seja o crédito pleiteado integralmente reconhecido, homologando-se todas as compensações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antônio José Praga de Souza - Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade devendo ser reconhecido.

Em essência temos 4 questões em litígio, 3 delas relacionados ao pleito de direito creditório do ano-calendário de 2000, no valor originário de R\$ 256.712,87 (relativo ao saldo negativo de recolhimento do IRPJ do ano-calendário de 1998 pela empresa EPEC S/A). A última questão refere-se a parcela de R\$ 120.736,13 do saldo negativo de recolhimento de IRPJ da recorrente no ano-calendário de 2001, em face de alegado erro na apuração do mês de setembro/2001.

Início afastando a alegação de que a decisão recorrida não observou o princípio da verdade material em seus fundamentos.

A meu ver o acórdão da DRJ não afastou a aplicação desse princípio, simplesmente entendeu não ser aplicável a nenhuma das matérias apreciadas: em 2000 por se tratar de questão de direito e, em 2001, por entender que a contribuinte não comprovou tampouco promoveu a correção do erro que alega ter cometido.

Passo ao mérito.

Ano-calendário de 2000 – R\$ 256.712,87 (valor original)

Considerações iniciais

Nos termos da legislação comercial, 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 (Art. 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades por Ações - LSA). De acordo com as expressas prescrições do § 1º do mesmo art. 229 da LSA, a sociedade que absorve parcela do patrimônio da empresa cindida ***é sucessora desta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.***

Por outro lado, a legislação tributária veda a extinção de crédito tributário, mediante compensação, com crédito de terceiros. Com fundamento no art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), pode-se dizer que a competência do legislador ordinário, na instituição da compensação, como modalidade de extinção de tributos, está limitada à compensação de créditos tributários com créditos do próprio sujeito passivo contra a Fazenda Pública. É a seguinte a redação do dispositivo:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Imperioso assim definir se sucessão de direito creditório, por cisão parcial, configura cessão de crédito para terceiro.

Nos termos da legislação societária em vigor, a sucessão do crédito relacionado no ato da cisão se opera por força da Lei e dos atos de cisão, que formalizam a versão do elemento patrimonial do ativo da cindida para o ativo da sucessora. Relevante assinalar que a Lei societária admite a sucessão, não apenas nos casos de incorporação, cisão total ou fusão, em que a sucedida é extinta, mas, também, nos casos de cisão parcial, em que a sucedida continua existindo juridicamente. Desta forma, quando a sucessora de direito creditório, relacionado em ato de cisão parcial, procede à sua compensação, não utiliza crédito de terceiro, mas crédito próprio, obtido por sucessão, em operação de cisão parcial.

Por outro lado, vedação contida na legislação tributária à extinção de crédito tributário (débito), mediante compensação, com crédito de terceiros, não tem o condão de invalidar a sucessão de elementos patrimoniais, prevista na legislação comercial, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão, como forma válida de transferência de titularidade dos créditos decorrentes de indêbitos tributários. O que a Lei tributária não admite é a compensação de crédito de terceiros, obtidos por modalidade de transferência de titularidade, totalmente distinta da sucessão, tal como a cessão de créditos.

Conferir o mesmo tratamento à cisão parcial e à cessão de crédito, é ignorar completamente as relevantes diferenças entre tais operações: a cisão parcial é uma operação societária a se realizar necessariamente entre pessoas jurídicas, constituídas na forma de sociedades, e implica versão de acervo patrimonial a ensejar o aumento de capital em outra sociedade, em favor dos sócios ou acionistas cuja participação societária foi reduzida na sociedade cindida; a cessão de crédito é uma operação entre pessoas, físicas ou jurídicas, e envolve a total transferência de titularidade de direito de crédito determinado.

A principal distinção entre a transferência de titularidade que se opera, por cisão, e a que se opera, por cessão, é que, no primeiro caso, apesar de os elementos patrimoniais vertidos estarem regularmente discriminados no ato formalizador da cisão, a transferência é de acervo patrimonial líquido, ou seja, necessariamente devem estar envolvidos outros elementos patrimoniais além do ativo, ainda que apenas a redução do capital social, de modo a redundar em transferência de patrimônio líquido. Nesse caso, a Lei autoriza tratar como sucessora a empresa que recebe o patrimônio líquido vertido da cindida. No caso da cessão de crédito, não há que se falar em sucessão, pois nenhum vínculo se estabelece entre o antigo e o novo titular. Há simples transferência de titularidade do direito creditório, por cessão.

Pode-se objetar ainda que, quando puder ser descaracterizada a operação de cisão parcial, por não implicar transferência de acervo patrimonial, mas apenas de elementos patrimoniais específicos, configurada estará a simulação, devendo ser negados os efeitos inerentes às operações de cisão parcial, principalmente, o que diz respeito à sucessão de titularidade de créditos fiscais, para fins de compensação tributária.

Um outro elemento fundamental a distinguir as situações é que, na incorporação, fusão e cisão total ou parcial, os atos societários são praticados pelos sócios ou acionistas das sociedades envolvidas nas operações, e não pelas próprias sociedades envolvidas

nas operações, e nos termos da Lei, tais atos redundam em sucessão patrimonial. Já, nas operações de cessão de créditos, o ato é praticado pela própria sociedade titular do direito creditório, implicando simples transferência de titularidade do crédito cedido, distinta da sucessão.

Relevante assinalar que, nos termos do art. 223, §2º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, na incorporação, fusão e cisão, as transferências dos elementos patrimoniais se fazem entre as sociedades incorporadas, fusionadas e cindidas e as que receberem os seus acervos líquidos. Todavia, tal operação não pode ser realizada sem que os sócios ou acionistas das incorporadas, fusionadas ou cindidas recebam as ações que lhes couberem nas sociedades que receberem os patrimônios vertidos. Assim dispõe o art. 223, §2º da Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 223. A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

(...)

§ 2º Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

(...)

Logo, se o acervo patrimonial foi transferido para uma outra sociedade, sem que nesta os sócios ou acionistas da cindida passem a participar de seu capital social, resta patente que não houve cisão, mas apenas alienação do patrimônio vertido.

Ademais, indeferir o direito creditório da sucessora, por cisão parcial, porque não se admite a compensação de crédito de terceiros, gera outros graves problemas no mundo jurídico.

Tal entendimento induz à completa ineficácia do ato de cisão parcial no que diz respeito aos créditos decorrentes de indébito tributário, pois, ainda, que regularmente formalizada a operação de cisão parcial, e discriminados os créditos fiscais vertidos, a sucessora não poderá requerer a sua restituição ou utilizá-lo em compensações, nos termos da legislação tributária federal.

Entretanto, talvez pior do que tornar ineficaz, ao menos em parte, as operações de cisão parcial, é implicar reconhecimento de direito creditório à empresa que, perante a ordem jurídica, já não mais o detém; porque se o crédito decorrente de indébito tributário não é passível de ser transferido, então, ainda que vertido por operação de cisão parcial, mantém-se na titularidade da empresa sucedida (cindida) que poderia requerer a sua restituição ou a utilização em compensações.

Conclui-se, assim, que a cisão parcial é uma hipótese legal de sucessão dos direitos previstos nos atos de sua formalização, entre os quais se incluem os créditos decorrentes de débitos tributários, e que caracterizada a sucessão não há que se falar em crédito de terceiro, mas em crédito próprio, sendo perfeitamente válidas as declarações de compensação e o pedido de restituição, formulados pela sucessora.

Pelo até aqui exposto caberia, em tese, reconhecer o pleito da contribuinte.

Todavia, existem vários outros aspectos a analisar no arcabouço fático e legal das operações sob exame, os quais foram enfrentados na declaração de voto da Julgadora Maria Lucia Aguilera, com seu habitual brilhantismo, pelo que peço vênha para adotar como razões de decidir:

A presente declaração de voto se restringe à apreciação do indébito tributário relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, indeferido pela DRF Santo André/SP, tendo em conta a glosa da compensação da estimativa devida em agosto de 2000, efetuada sem requerimento à SRF, com parte do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1998, apurado pela EPEC S.A. na DIPJ de cisão parcial, do período de 01/01/1998 a 04/12/1998 (extratos de fls. 558/563).

Cumpre inicialmente ratificar a posição brilhantemente defendida pela Ilmo. Relator, com base no Parecer da Douta. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por sua vez, fundado nas disposições do CTN e da própria legislação ordinária, de que **a legislação tributária não permite a extinção de créditos tributários, mediante compensação, com a utilização de indébitos tributários de titularidade de terceiros.**

Excepcionalmente, no período de entre 11/03/1997 e 10/04/2000 – com a edição do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997 (DOU de 11/03/1997), revogado pela Instrução Normativa SRF nº 41, em 07 de abril de 2000 (DOU de 10/04/2000) –, tal compensação foi admitida administrativamente. Todavia, tais preceitos são inaplicáveis ao presente caso, na medida em que a compensação teria se efetivado sem requerimento e no mês de agosto de 2000, após a revogação do permissivo legislativo.

Portanto, imperioso verificar se a Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda. (CNPJ nº 00.857.758/0001-40), configura-se, nos termos da legislação de regência, como sucessora do indébito tributário, titularizado pela EPEC S.A. (CNPJ nº 61.896.148/0001-40), de forma a validar as declarações de compensação em litígio, na medida em que ficar caracterizada uma compensação com crédito próprio e não com crédito de terceiro.

Nesse aspecto, há basicamente duas divergências a serem assinaladas em relação ao posicionamento adotado pelo Ilmo. Relator: a primeira, diz respeito à impossibilidade de a cisão parcial se constituir em hipótese válida de sucessão de indébito tributário, tendo em conta que a sociedade cindida não é extinta; e a segunda, relaciona-se à análise dos fatos ocorridos no caso sob apreciação.

Nos termos da legislação comercial, 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 (Art. 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades por Ações - LSA). Nos termos do § 1º do mesmo art. 229 da LSA, **a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados ao ato da cisão.**

In casu, a Requerente trouxe os autos a seguinte documentação para corroborar que a General Motors do Brasil Ltda. (CNPJ nº 59.275.792/0001-50) teria absorvido parcela do patrimônio da EPEC S.A. e seria a sucessora legítima do direito creditório relativo ao saldo negativo do IRPJ apurado na data da cisão parcial ocorrida em 04/12/1998:

às fls. 464 consta demonstrativo, não subscrito, denominado “EPEC – Composição das Contas Patrimoniais – Composição das Contas do Ativo – Conta: Impostos a Recuperar” no total de R\$ 272.772,63, a indicar “IR a Compensar – 1997”, no valor de R\$ 256.715,87”. Todavia, foram consignados os seguintes “comentários” no mesmo documento: “*Falta Lalur, planilhas de cálculo e cópia da DIRPJ-97; Verificamos que na cópia do Livro de Apuração o saldo foi compensado fiscalmente mas não contabilmente; (...) Para uma melhor análise do Imposto de Renda a Recuperar, foi solicitado cópia das planilhas de cálculo, Lalur, e Declaração de Imposto de Renda do ano-base 1997; (...)*”

Data	Imposto devido no mês	IRRF -98s/ Aplic. Fin.	Imposto Pago ou Compensado	Imposto Devido Liq	Imposto Comp p/ Cr
jan/1998	12.175,95	-	-	12.175,95	7
fev/1998	72.353,15	-	12.175,95	60.177,20	2
mar/1998	190.630,48	-	72.353,15	118.277,33	118
abr/1998	256.715,87	-	190.630,48	66.085,39	66
mai/1998	193.817,49	-	256.715,87	-	
jun/1998	29.534,70	-	256.715,87	-	
jul/1998	-	-	256.715,87	-	
ago/1998	-	-	256.715,87	-	
set/1998	-	-	256.715,87	-	
out/1998	-	-	256.715,87	-	
nov/1998	-	-	256.715,87	-	
dez/1998	-	-	256.715,87	-	
				Subtotal	194
				Total	

às fls. 466, consta demonstrativo, também não subscrito, denominado “Apuração do Imposto de Renda a Recolher” e, manualmente, acrescentado “1998”. No demonstrativo são indicados mensalmente os valores do imposto devido, conta contábil 11.045, da seguinte forma:

Verifica-se daí que o suposto saldo negativo de IRPJ apurado na cisão, formou-se a partir das estimativas mensais devidas nos meses de janeiro a abril de 1998, que foram em parte pagas por Darf (R\$ 62.009,04) e parte compensadas com suposto saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1997 (R\$ 194.803,83);

às fls. 468, consta demonstrativo, não subscrito, denominado “Ativos e Passivos – EPEC – Transferidos via Cessão de Débitos e Créditos – Ficha 153”, no item Contas a Receber – Clientes (EPEC), Impostos a Recuperar no valor de R\$ 272.772,63, ao qual é feito um “Ajuste GMB” negativo de (R\$ 634,86), resultando no valor de R\$ 272.137,77;

às fls. 469, Balanço Patrimonial datado de 11/12/1998 a indicar no Ativo, Impostos a Recuperar no valor de R\$ 540.143,82. Às fls. 471, consta Balancete Analítico no qual é explicitada a composição de referida conta, dentre as quais se destaca o valor de **R\$ 256.715,92** a título de “IRPJ Estimativ./Exerc.”;

às fls. 474, cópias dos Darf relativos aos dois pagamentos efetuados sob o código de receita 2362 – IRPJ Estimativa Mensal, em 03/03 e 31/03/1998, nos valores respectivamente de R\$ 4.692,38 e R\$ 57.316,66 (valores originais);

às fls. 475 um demonstrativo, sem subscrição, indicando: no Ativo da EPEC a conta Impostos a Recuperar no valor de R\$ 272.772,63; “Balanço Contabilizado na

GMB” no mesmo valor; “Movimento na GMB” no valor negativo de (R\$ 634,86); e “Balanço Delphi Cessão Créd.” no valor de R\$ 272.137,77;

às fls. 478/480, “Ata de Reunião de Quotistas da General Motors do Brasil Ltda.” (CNPJ nº 59.275.792/0001-50), que examinou, discutiu e deliberou sobre o Protocolo de Justificação e Cisão Parcial da EPEC S.A.. No instrumento, foi aprovada a incorporação de parcela do patrimônio da EPEC, e ***aceita, em substituição às ações até então detidas pela GMB no capital da EPEC S.A., a incorporação de parcela de seu patrimônio líquido;***

às fls. 481/483, cópia do “Laudo de Avaliação”, no qual se verifica que a finalidade era a apuração do valor contábil do patrimônio líquido da EPEC, em 04/12/1998, ***para efeito da cisão parcial e subsequente redução de capital através da versão de parcela de seu patrimônio aos acionistas ERICSSON e GMB com o cancelamento das ações correspondentes à redução do capital.*** Na conclusão, consta a apuração do patrimônio líquido da EPEC de R\$ 13.339.330,02, conforme Anexo I (fls. 483) do qual consta no Ativo a conta Impostos a Recuperar de R\$ 540.143,82;

às fls. 484/492, no “Protocolo de Justificação e Cisão Parcial da EPEC S.A.”, é consignado que a Ericsson Telecomunicações S.A. (CNPJ nº 33.067.745/0001-27) e a General Motors do Brasil Ltda. (CNPJ nº 59.275.792/0001-50) eram praticamente as únicas sócias da EPEC S.A., com, respectivamente, 49,4990% e 50,5% das ações:

No item “Elementos Ativos e Passivos que Formarão a Parcela do Patrimônio a ser Desmembrada da EPEC”, foi registrado que a parcela a ser vertida para a ERICSSON seria de R\$ 6.591.005,91, constituindo-se dos bens, direitos e obrigações constantes do ***Anexo I (não carreado para os autos)***, que basicamente representavam o conjunto de ativos e passivos referentes à linha de negócios da EPEC voltada para o setor de telecomunicações.

Já a parcela a ser vertida para a GMB seria de R\$ 6.736.361,66, constituindo-se dos bens, direitos e obrigações constantes do ***Anexo II (também não carreado para os autos)***, que basicamente representavam o conjunto de ativos e passivos referentes à linha de negócios da EPEC voltada para o setor automotivo.

Importa ainda salientar que no item “Situação do Capital da EPEC em Consequência da Cisão” foi fixado que o capital da EPEC seria reduzido de R\$ 11.962.572,62 para R\$ 11.962,57 e que ***as participações societárias detidas por ERICSSON e pela GMB na EPEC seriam canceladas proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido da EPEC vertido para cada qual, de modo a refletir a redução do capital social acima referida. Como consequência, a cisão não implicaria aumento de capital da ERICSSON ou da GMB, sendo procedida mediante a mera substituição contábil da participação societária até então detida no capital da EPEC, pelos elementos do ativo e do passivo que seriam vertidos à ERICSSON e à GMB.***

Após a cisão e a versão de parcela do patrimônio da EPEC (e do suposto saldo negativo de 1998) à GMB, a seguinte documentação foi carreada aos autos para corroborar a legitimidade ativa da Requerente – Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda. (CNPJ nº 00.857.758/0001-40) para a compensação efetuada, sem requerimento, com a estimativa de IRPJ por ela devida, em agosto de 2000:

às fls. 495/498 Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Delphi S.A. Componentes Automotivos (CNPJ nº 02.688.696/0001-16), de 04/01/1999, que aprovou o aumento de capital de R\$ 100,00 para R\$ 199.409.268,14, e a emissão de novas ações totalmente subscritas e ***integralizadas pela GMB, mediante a conferência dos ativos no Anexo I (não carreado para os autos)***, dos imóveis

descritos no Anexo II (fls. 501/509) e dos estabelecimentos comerciais ali consignados.

às fls. 510/514, “Laudo de Avaliação de Direitos e Bens Pertencentes ao Patrimônio da GMB em 31/12/1998 e que serão Integralizados no Capital Social da Delphi S.A. Componentes Automotivos” no qual não é possível identificar qualquer conta de Impostos a Recuperar. Consta somente no Ativo Circulante, Créditos sob a rubrica Empréstimos e Adiantamentos no valor de R\$ 1.631.922,23;

às fls. 516/518 registro de Diário Geral nº 001 de janeiro de 1999 da Delphi S.A. Componentes Automotivos, Balancete de Verificação com lançamento “Impostos a Recuperar (EPEC)” no valor de R\$ 272.137,77;

às fls. 521/523, Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Delphi S.A. Componentes Automotivos (CNPJ nº 02.688.696/0001-16), de 03/01/2000, relativa à aprovação da incorporação desta pela Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda. (CNPJ nº 00.857.758/0001-40). Às fls. 525/530 e 531/534, constam o Protocolo de Incorporação e Justificação e Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido da Delphi S.A. em 03/01/2000, nos quais não é possível identificar o suposto saldo negativo em apreço. Foi consignado apenas no Ativo Circulante, Contas a Receber, a rubrica Impostos a Recuperar no valor de R\$ 22.172.328,00.

De início, ressalte-se a falta de comprovação de que o elemento patrimonial relativo ao saldo negativo do IRPJ apurado na DIPJ da cisão parcial da EPEC em 04/12/1998, tenha sido, de fato, transferido à GMB. A prova hábil e definitiva é o Anexo II “Protocolo de Justificação e Cisão Parcial da EPEC S.A.”, que não integra os presentes autos, pelo que não se pode acatar a tese da Requerente.

Apesar de, no caso, não estar regularmente comprovada a sucessão do elemento patrimonial em apreço, a divergência em relação ao voto do Ilmo. Relator diz respeito justamente à possibilidade de sucessão de direito creditório quando decorrente de operação de cisão parcial, operação na qual o patrimônio líquido de uma sociedade é cindido e vertido para empresas constituídas para esse fim ou já existentes.

Nos termos da legislação em vigor, não se pode refutar que a sociedade que absorve parcela do patrimônio da empresa cindida é sucessora desta ***nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão***. *In casu*, para que a GMB seja reconhecida como sucessora do direito creditório em questão, deve ser comprovado que o saldo negativo de IRPJ apurado na DIPJ da cisão parcial da EPEC de 04/12/1998 está regularmente relacionado nos documentos formalizadores do ato da cisão.

Nesse contexto, não é porque se trata de cisão parcial e porque a EPEC não foi extinta, que não pode se operar a sucessão do direito creditório em questão. A sucessão do direito se opera por força de Lei e dos atos de cisão, que formalizam a versão do elemento patrimonial do ativo da cindida para o ativo da sucessora.

Na verdade, se levada às últimas consequências, a posição adotada pelo Ilmo. Relator levaria o Fisco a reconhecer direito creditório e deferir pedidos de restituição/compensação a pessoas jurídicas sem titularidade sobre direitos creditórios vertidos para outras sociedades em operações de cisão. **No caso em apreço, adotando a tese do Relator, tendo em conta que a EPEC foi incorporada pela Ericsson Telecomunicações S.A. (CNPJ nº 33.067.745/0001-27), em 01/10/2001 – conforme extrato do CNPJ de fls. 564/565, o direito creditório em questão, seria da ERICSSON**, contrariando totalmente a Lei societária e as supostas disposições do Anexo II “Protocolo de Justificação e Cisão

Parcial da EPEC S.A.”, no qual, segundo a Requerente, o elemento patrimonial em questão teria sido vertido para o patrimônio da GMB.

Apesar de a cisão parcial ser uma hipótese legal de sucessão de direitos previstos nos atos de sua formalização – fato a redundar na conclusão de que a compensação porventura efetuada pela sucessora se faz com créditos próprios e não com créditos de terceiro –, não se pode reconhecer, no caso sob apreciação, que a GMB seja sucessora, por cisão parcial, do direito creditório da EPEC. Na verdade, apesar da cisão do patrimônio da EPEC, o patrimônio vertido foi recebido pela GMB e pela ERICSSON, sócias da EPEC, em operação de devolução de capital aos sócios.

Cumpre, nesse contexto, transcrever as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

“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.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

.....

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

.....

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto”. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997)

Conforme as expressas disposições do §5º do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, a sucessão, em operação de cisão, se opera quando a cisão patrimonial de uma empresa redunde em favor de outras sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, mas não em favor dos próprios sócios do empreendimento. Na verdade, para que se caracterizasse a situação de sucessão empresarial prevista no art. 229 da LSA seria necessário que a GMB e a ERICSSON tivessem constituído novas sociedades para receber os bens, direitos e obrigações cindidos do patrimônio da EPEC, ou destinado tal patrimônio a outras sociedades, permanecendo como investidoras.

Veja-se que é necessário que as ações extintas – em função da cisão, e conseqüente redução patrimonial da cindida – sejam substituídas por ações integralizadas com parcelas do patrimônio vertido da companhia cindida, permanecendo o investimento no patrimônio dos sócios. Caso contrário, se no patrimônio dos sócios as ações extintas **não** forem substituídas por ações de outra empresa, mas pelos próprios elementos patrimoniais vertidos do patrimônio da cindida, então configurada está a dissolução do investimento, a implicar a mudança

de titularidade dos componentes vertidos, não se podendo falar em sucessão empresarial, nos termos do art. 229 da LSA.

Na dissolução, os antigos sócios desvinculam-se integralmente do patrimônio da sociedade original, e há sub-rogação real, em seu patrimônio pessoal, das ações/quotas por elemento de outra espécie patrimonial.

Nas lições de Modesto Carvalhosa (*In Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, v. 4, Tomo I, p. 313), na cisão as parcelas do patrimônio líquido cindido são transferidas através de ações. Desta feita, como não há lugar para liquidação de obrigações e débitos, mas sim sucessão, **a cisão não se confunde com a dissolução**, muito embora haja **partilha indireta** do ativo da cindida entre seus sócios.

No caso em questão, conforme constou da “Ata de Reunião de Quotistas da General Motors do Brasil Ltda.” (CNPJ nº 59.275.792/0001-50), às fls. 478/480, com a operação de cisão parcial da EPEC, **em substituição às ações até então detidas pela GMB no capital da EPEC S.A.**, a GMB procedeu à **incorporação de parcela de seu patrimônio líquido**.

Às fls. 484/492, no “Protocolo de Justificação e Cisão Parcial da EPEC S.A.”, foi expressamente consignado que **a cisão não implicaria aumento de capital da ERICSSON ou da GMB, sendo procedida mediante a mera substituição contábil da participação societária até então detida no capital da EPEC, pelos elementos do ativo e do passivo que seriam vertidos à ERICSSON e à GMB**.

Nesse aspecto, configurada estaria a dissolução parcial do investimento ou devolução de capital aos sócios e, conseqüentemente, a mudança de titularidade do direito creditório originalmente pertencente à EPEC, impondo-se o não reconhecimento da GMB como sucessora empresarial por cisão do crédito da EPEC. Na verdade, trata-se de mudança de titularidade do direito em função de devolução de capital aos sócios.

Além de não se reconhecer a GMB como sucessora empresarial do direito originalmente da EPEC, por cisão parcial, cumpre também rechaçar a possibilidade de sucessão empresarial nas operações de integralização de capital, mediante conferência de bens e direitos, quando novamente se opera a mudança de titularidade do direito creditório, distinta da sucessão.

Nesse contexto cabe transcrever as brilhantes lições de Modesto Carvalhosa, *In Comentários a Lei de Sociedade Anônimas*, vol. 1, ed. Saraiva, pág. 75, acerca da natureza jurídica da conferência *in verbis*:

“Cabe invocar a infundável discussão sobre a natureza jurídica da conferência, definida em geral como alienação de natureza especial, não confundível com a compra e venda e a permuta.

O enfoque da questão deve ser inteiramente outro. Não se trata, com efeito, de compra e venda ou de permuta, e muito menos de alienação sui generis.

A conferência de bens ao capital é simplesmente forma de pagamento das ações subscritas pelo acionista. Por ter o estatuto estipulado que o subscritor terá a faculdade de pagar a sua subscrição em dinheiro, ou em bens ou direitos, caracteriza-se o ato como obrigação alternativa,

ou seja, pode o devedor escolher a forma de cumprir a obrigação: pagamento em dinheiro ou em espécie.

*Assim, a vontade do subscritor não é de alienar, permutar ou vender os bens, mas de **subscriver capital da sociedade. A obrigação que daí decorre é a de extinguir a respectiva dívida mediante a entrega, a título de propriedade de bens que correspondam ao valor da subscrição.***

Portanto, a transmissão da propriedade do bem conferido se dá a título de pagamento da dívida contraída”.

Fica claro que, ainda que se não se trate de compra e venda, de permuta ou de alienação, a conferência de bens e direitos para a integralização de capital subscrito em sociedade implica a entrega, a título de propriedade, de bens e direitos correspondentes ao valor da subscrição. Em decorrência, é inegável a mudança de titularidade do direito creditório, não amparada por qualquer previsão legal de sucessão empresarial. Trata-se de cessão de crédito. (Grifos do original)

No recurso voluntário, relativa a 4ª. operação, a contribuinte alega que a GM, ao transferir toda a atividade de produção de auto peças para sua Subsidiária Delphi S/A, o fez englobando todos os bens, direitos e obrigações relativo a esse negocio. Logo não se tratou de uma simples operação de aumento de capital e sim de efetiva transferência de fundo de comercio nos termos do art. 133 do Código Tributário Nacional, restando claro que a Delphi S/A é Sucessora da General Motors do Brasil com relação a esse fundo de comércio.

Essa alegação não coaduna com o teor da Ata da Assembléia da Delphi S/A, às fls. 495 e seguintes, que trata do aumento do capital daquela empresa, integralmente subscrito pela GM, mediante conferencia de ativos, realizada em 05/02/1999. Não há qualquer referência a alienação de fundo de comercio, até porque a GM passou a integrar o quadro societário da Delphi S/A.

O direito creditório de natureza tributária junto a Fazenda Publica Federal, tem tratamento em legislação específica e não pode ser objeto de transferência de uma empresa a outra mediante operação societária de subscrição de capital.

Enfim, o direito creditório da EPEC, ainda que comprovado fosse, não pode ser utilizado pela Delphi Ltda. em compensações pleiteados no ano-calendário de 2002, pelo que nego provimento ao recurso quanto a este item.

Ano-calendário de 2001 – R\$ 120.736,13 (valor original).

Vejamos os fundamentos da decisão de 1ª. instância quanto a esse item:

A tese da contribuinte entretanto não é procedente. No caso em questão, relacionado a créditos e a débitos de mesma natureza, em que pese a legislação vigente até setembro de 2002 permitisse a compensação sem requerimento, o procedimento para ser válido e oposto ao fisco deveria estar expressamente registrado na contabilidade da contribuinte e informado na declaração correspondente (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF).

Porém, compulsando os autos, verifica-se a inexistência de documentos capazes de materializar a compensação das estimativas devidas ao longo dos anos de 2000 e 2001. Como visto, as declarações não estão adequadamente preenchidas a dar apoio às compensações que a contribuinte alega ter efetuado. Por outro lado, a

empresa não juntou documentos contábeis e/ou fiscais, nos quais estariam concretizadas as compensações ora discutidas.

(...)

E se por um lado a requerente não trouxe as provas necessárias para comprovar a compensação de estimativas com o IRRF, observa-se nos demonstrativos de apuração do saldo a pagar dos anos-calendário de 2000 e 2001 (fls. 362 e 418) que o agente fiscal considerou não somente todo o IRRF informado em DIRF, mas também a diferença informada no ajuste anual, cujos comprovantes de rendimentos provam a retenção. Portanto, se todo o IRRF dos anos de 2000 e 2001 já foi deduzido do imposto devido apurado no ajuste anual, não há como a empresa ter aproveitado tais créditos para quitar as estimativas do referido período.

Enfim, a contribuinte afirma que teria compensado estimativas de forma divergente daquela informada em suas declarações. No entanto, não trouxe aos autos nenhum comprovante de sua alegação, simplesmente discordando do feito sem nenhum balizamento, expediente esse que não tem guarida no procedimento administrativo fiscal, como preceitua o art. 16, III, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

(...)

O primeiro ponto a ser observado nesta questão, para mim crucial, é que no pedido de compensação apresentado pelo contribuinte em 26/02/2003, fls. 215-216, está registrado o valor de R\$ 2.040.906,39 de saldo negativo de recolhimentos de IRPJ no ano-calendário de 2001, que é comportado pelo valor total que pleiteou em sua DIPJ (R\$ 6.523.623,50, fl. 33), regular e tempestivamente apresentada à RFB.

O segundo ponto, também crucial, é que no despacho decisório de fls. 423 e seguintes, a autoridade tributária realizou auditoria na apuração do contribuinte, reconhecendo o valor de R\$ 6.402.887,37, deixando de homologar o valor de R\$ 120.736,13 (fls. 416), por não ter sido comprovado o crédito desse valor, informado no mês de setembro/2001 como sendo DARF pago, mas que sendo o contribuinte seria relativo a retenções de IR na fonte.

Observo que essa auditoria da composição do saldo negativo foi realizada em abril/2007, ou seja após o prazo decadencial do tributo. Portanto, o fisco já estava impedido de fazer auditoria na apuração do Lucro Real do Contribuinte, mas poderia sim verificar a apuração do saldo negativo (cotejando as retenções em fonte, recolhimentos por estimativa, o imposto apurado, as compensações realizadas, etc), exatamente o que feito.

O prazo para o Fisco fazer esse tipo de auditoria é o mesmo que o contribuinte tem para pleitear a restituição ou compensação de seu saldo negativo.

Outro ponto relevante é a não obrigatoriedade de o contribuinte retificar sua DCTF ou DIPJ para “comprovar” a existência do crédito, quanto apurado erro no preenchimento/apuração. É de bom alvitre que o contribuinte faça, mas não obrigatório, até porque pode já ter expirado o prazo de retificação estabelecido pela própria RFB.

O essencial é que o contribuinte faça prova do erro cometido, bem como comprove que retificou ou ajustou sua escrituração contábil e fiscal, para não se beneficiar

posteriormente dos valores aproveitados. Fazendo isso, na declaração correspondente ao período que foi feito o ajuste, o contribuinte passa a informar o valor correto.

Adentrado ao caso concreto, o contribuinte afirma que não quitou a estimativa de set/2001 com saldo negativo do AC/2000 e sim com IR-Retido na fonte. Todavia foi intimado pela DRF a apresentar prova dessas retenções(item 1.1 da intimação de fls. 329/338) e, principalmente, da contabilização a crédito da conta IR-fonte a recuperar, mas nada apresentou. Inclusive junto a peça impugnatória e junto ao recurso voluntário.

Cabe ao contribuinte fazer prova não só da efetividade da retenção, mas principalmente de que contabilizou essa compensação, ou ao menos de que não utilizou esse valor em períodos posteriores apresentando o razão da respectiva conta contábil.

Aliás, se o contribuinte não contabilizou esse valor a crédito da conta IR-Fonte a recuperar, ele certamente utilizou-se no valor em mês subsequente, ou ainda está com o saldo na conta, logo, não está tendo prejuízo algum com isso.

A recusa de apresentação de declarações retificadoras é aceitável, mas não fazer prova de que possuía saldo de IR-fonte a compensar e que realmente compensou esse valor, é inadmissível.

Assim, por absoluta falta de comprovação do erro cometido, em sua essência, nego provimento ao recurso nesta parte.

Por fim, cumpre registrar que, em relação ao ano-calendário de 2000, os conselheiros Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira firmaram entendimento de que a recorrente poderia pleitear o direito creditório do IRPJ do ano de 2000, desde que comprovasse que houve a efetiva transferência desse ativo na cisão parcial.

Conclusão

Por todo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza