



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16306.721243/2011-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.158 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Nos termos do art. 170 do CTN, serão passíveis de compensação os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Não havendo comprovação do crédito pleiteado em pedido de compensação, o não provimento do pedido é medida que se impõe.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 27 de abril de 2026.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigenio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 551-562) interposto contra acórdão da 8ª Turma da DRJ/SPO (e-fls. 535-543) que julgou improcedente manifestação de inconformidade (e-fls. 254-260) apresentada em face de despacho decisório (e-fls. 241-252) que não reconheceu direito creditório pleiteado.

Conforme consta de referido despacho decisório, a empresa Companhia Brasileira de Bebidas apresentou DCOMP em que pretendia compensar débitos de sua titularidade com crédito oriundo de Saldo Negativo de IRPJ, ano-calendário 2002, oriundo de empresa sucedida Cervejarias Reunidas Skol Caracu, extinta por cisão. A empresa Companhia Brasileira de Bebidas foi, posteriormente à instalação do contencioso administrativo, por sua vez incorporada pela empresa Companhia de Bebidas da América – AMBEV, ora Recorrente.

O despacho decisório restou a seguir ementado:

Ementa: O sujeito passivo que apurar crédito líquido e certo relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da RFB.

Não caracteriza cisão a transferência de elementos patrimoniais específicos, sem efetiva reorganização societária, nem pode o incorporador de parcela cindida que não assumir a responsabilidade por créditos tributários relacionados no ato de cisão ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária em questão e agente habilitado a solicitar sua restituição.

Somente poderão ser deduzidos, do valor do Imposto de Renda Devido, para determinação do saldo de imposto a pagar, os valores retidos na fonte incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real.

Em sua manifestação de inconformidade, defendeu a contribuinte o direito de efetuar a compensação, bem como a higidez do crédito pleiteado.

A DRJ proferiu acórdão a seguir ementado:

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CESSÃO. VEDAÇÃO. CISÃO PARCIAL. LIMITAÇÕES. PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO AO PATRIMÔNIO LÍQUIDO TRANSFERIDO. PROPÓSITO NEGOCIAL E SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. ÔNUS DO PARTICULAR.

A cessão de créditos tributários é vedada pela legislação tributária. Os créditos transferidos por meio de cisão parcial são considerados próprios. Contudo, a autonomia privada sofre restrições no tocante à matéria tributária. O art. 123 do CTN e demais normas referentes ao regime jurídico de Direito Público limitam as convenções particulares. O crédito transferido apenas pode ser aproveitado na proporção do patrimônio líquido transferido. A necessidade de comprovação de que a operação de cisão parcial atende aos requisitos exigidos pela legislação tributária é um ônus do particular.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que alega, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, reitera as razões anteriormente expostas pela higidez do crédito pleiteado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Discute-se nestes autos Saldo Negativo de IRPJ apurado pela empresa Cervejarias Reunidas Skol Caracu no ano-calendário 2002, pleiteado através de DCOMP por sua sucessora, a empresa Companhia Brasileira de Bebidas. A empresa detentora do Saldo Negativo foi objeto de cisão parcial naquele ano-calendário, e a parcela cindida do patrimônio foi incorporada pela Companhia Brasileira de Bebidas.

No despacho decisório, foi feita a “checagem” de vários pontos necessários ao eventual deferimento do crédito, para os quais a contribuinte foi intimada também a prestar esclarecimentos. Cumpre retomar essa análise inicial, a fim de delimitar em que consiste propriamente a controvérsia submetida ao contencioso administrativo

Quanto ao requisito **“1) Verificação da existência de mesmo crédito em processo administrativo”**, verificou-se não haver *“processos que tivessem relação com o Saldo Negativo de IRPJ do período”*. Tal ponto, pois, não era impeditivo ao crédito.

No que tange ao segundo requisito **“2) Período de crédito com intersecção com o de outro PERDCOMP”**, igualmente verificou-se que *“todos os valores de IRRF que constituíram o crédito em análise foram retidos no mês de Janeiro de 2002, não podendo ter sido utilizados concomitantemente nas DCOMP’s seguintes, cujos períodos se iniciam em Fevereiro de 2002”*. Portanto, nesse ponto também não identificou-se impeditivo ao reconhecimento do direito creditório.

No item “**3) Auto de Infração de Imposto de Renda ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para o mesmo ano-calendário do saldo negativo em análise, em função da possibilidade desse Auto de Infração ter alterado ou utilizado parcelas de crédito que compõem o saldo negativo**”, verificou-se que os processos existentes não se referiam ao crédito tratado nestes autos, de forma que tampouco havia impeditivo quanto à questão.

Todavia, quanto ao item de análise “**4) Evento de cisão na cadeia de eventos de sucessão registrados entre o detentor do crédito e o declarante**”, a fiscalização apontou determinadas questões que comprometeriam a higidez do crédito:

O exame dos mesmos permite a verificação de que, na data-base 04/02/2002, promoveu-se a cisão parcial da SKOL, com transferência de créditos desta para a Cia. Brasileira de Bebidas - CBB. Foi estipulada a responsabilidade da SKOL “ ... por todas as obrigações e contingências de qualquer natureza ou que possam ser impostas à CBB relativamente ao acervo cindido” , conforme protocolo de justificação da cisão. (transcrevemos)

A operação de cisão em questão resultou na “ ... transferência de determinados bens, direitos e obrigações de propriedade da SKOL para a CBB...” , na redução do capital da SKOL” ... na exata proporção do acervo patrimonial objeto da cisão...” , na “ ... baixa parcial do valor do investimento que a CBB detém na SKOL, na exata proporção de sua participação no acervo líquido incorporado...” , e no “ ...aumento do capital da CBB, na exata proporção da participação detida pelos demais acionistas da SKOL no acervo líquido incorporado, e na emissão de ações representativas desse aumento de capital, que serão atribuídas aos demais acionistas da SKOL.” transcrevemos os trechos

O exame do laudo de avaliação dos bens envolvidos na operação de cisão (fls. 187/192) mostra que **foram transferidos créditos referentes a impostos e contribuições a recuperar e ILL (somando R\$ 53.379.365,91), outros créditos, contas a receber de pessoas ligadas e participações em controlada, num total de R\$ 812.065.557,64; e débitos correspondentes a empréstimos internacionais, somando R\$ 811.801.293,37, com o que o capital social da SKOL foi reduzido em R\$ 264.264,27, ou 0,248%.**

(...)

Não entendemos caracterizarem minimização e racionalização de custos uma operação contábil que não modificou a natureza dos negócios das empresas envolvidas, não envolveu aspectos que pudessem ter resultado em aumento de produtividade ou melhora de qualidade de produtos ou processos, e sequer provocou aumento de capital na empresa incorporadora (a não ser parcela ínfima correspondente aos acionistas minoritários) com a adição de novos elementos de ativo que pudessem incrementar suas atividades. **Não houve transferência de linhas de produção ou marcas que pudessem tipificar uma operação de cisão.** O que nos parece ter ocorrido foi uma cessão de direitos e obrigações referente a elementos patrimoniais específicos, de uma empresa cujo capital era, em

31/12/2001, quase que totalmente (99,73 % – fls. xxxxx) de propriedade da Cia. Brasileira de Bebidas, para esta, sendo que tais créditos incluíram impostos e contribuições a recuperar, que são considerados, em casos da espécie, créditos de terceiros não admitidos para restituição ou compensação pela Receita Federal. **No caso, ao invés de uma simples operação contábil de cessão de direitos e obrigações, teria sido engendrada a cisão para justificar o aproveitamento de créditos fiscais, não passíveis de transferência com aproveitamento pela sucessora não fosse a caracterização dada.**

Conforme já mencionado, o Protocolo de Cisão, em seu item “2.6.f” (fl. 166), dispõe claramente que a responsabilidade por todas as obrigações e contingências de qualquer natureza ou que possam ser impostas à CBB - Cia. Brasileira de Bebidas, incorporadora, relativamente ao acervo cindido, é apenas da SKOL, empresa cindida, em desacordo com o previsto expressamente em lei para eventos de cisão.

**Ademais, se não é da sucessora ( Cia. Brasileira de Bebidas) a responsabilidade pela integridade dos créditos fiscais objeto da cisão e transferência, não pode ela ser considerada sujeito passivo da obrigação tributária, e nesse caso não pode pleitear a restituição dos créditos.**

Independentemente dessas considerações, **o contribuinte não forneceu nenhuma comprovação de que o crédito alegado na DCOMP aqui tratada foi incluído na cisão, e não foi identificado, na relação de créditos fiscais envolvidos na operação de cisão/incorporação (fl. 190),** nenhum valor correspondente a Saldo Negativo de IRPJ do período 01/01/2002 a 04/02/2002 da SKOL no total de R\$1.278.115,40, informado como crédito na DCOMP nº 26564.26660.260208.1.7.02-3882, com o que não ficaria comprovada a transferência de titularidade do crédito na alegada operação de cisão.

Como se nota, o entendimento adotado no despacho decisório foi no sentido de que as características da operação societária realizada (especialmente o fato de que (i) o Protocolo de Cisão previa responsabilidade da cindida pelo acervo cindido e que (ii) não houve transferência de ativos operacionais) não a caracterizariam como cisão, mas como uma justificativa criada para “justificar o aproveitamento de créditos fiscais, não passíveis de transferência com aproveitamento pela sucessora não fosse a caracterização dada”.

E, além disso, observou-se também não estar devidamente provado que o crédito em questão (Saldo Negativo de IRPJ ano-calendário 2002 período anterior à cisão) tenha sido efetivamente transferido à Companhia Brasileira de Bebidas quando da cisão.

Prosseguindo, no item “5) Receita Financeira na DIPJ menor que a correspondente na DIRF”, a fiscalização observou:

A SKOL informou, na Ficha 43 – Demonstrativo do Imposto de Renda Retido na Fonte da DIPJ parcial correspondente ao período de 01/01/2002 a 04/02/2002(fl.029/030), ter auferido um total de Receitas Financeiras de

R\$6.390.577,04, que teriam gerado IRRF no valor de R\$ 1.278.115,40. A Ficha 06A - Demonstração do Resultado da mesma DIPJ registra Receitas Financeiras de R\$ 5.875.492,35 (linha 24 – fl. 026). A DCOMP (e também a linha 13 da Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real da DIPJ- fl. 028) acusam o aproveitamento de R\$1.278.115,40 como crédito de Saldo Negativo de IRPJ, tendo em vista não ter sido apurado Imposto Devido no período.

Em sua resposta, o contribuinte informou que “ ... o valor demonstrado na linha 24 da Ficha 6Aa da DIPJ ano calendário de 2002 foi oferecido totalmente à tributação como demonstra em nossa conta contábil ... mas tivemos um redutor na conta contábil ... o que resultou o valor questionado.” transcrevemos Os elementos que anexou (fls. 193/197) constituem demonstrativos sem timbre, sem assinatura, sem indicação de a qual empresa se referem, se à SKOL ou à CBB, e culminam com um quadro onde, do total de Juros de R\$ 6.390.466,44 (que também não coincide com nenhum dos números citados no início deste tópico), foram deduzidos R\$ 514.974,08 de “juros sobre impostos e contribuições”, resultando em R\$5.875.492,34, sem nenhuma explicação de qual o sentido de tal operação.

Ademais, os demonstrativos apresentados não seriam admitidos por não se revestirem de nenhuma das formalidades exigidas para constituírem documentos contábeis aptos a servir de comprovante.

Não ficou, portanto, comprovado o oferecimento à tributação do valor integral das receitas financeiras que deram origem à retenção dos R\$ 1.278.115,40 aproveitados como dedução do valor devido de IRPJ, e que geraram Saldo Negativo do imposto no mesmo valor. Portanto, mesmo que se admitisse como válida e perfeitamente caracterizada a operação de cisão aqui comentada, e , em assim sendo, se tivesse sido comprovado que o Saldo Negativo de IRPJ apurado em 04/02/2002 foi incluído na transferência de ativos operada na incorporação, o crédito em questão não poderia ser superior a R\$ 1.175.098,47, correspondente ao Imposto de Renda retido na fonte referente às Receitas Financeiras contabilizadas de R\$ 5.875.492,35. O referido valor de IRRF, confrontado com a não-apuração de Imposto Devido no período, se transformaria então em Saldo Negativo de IRPJ do período 01/01/2002 a 04/02/2002, equivalente aos R\$ 1.175.098,47.

Como se nota, observou a fiscalização que, ainda que se repute válida a transferência do crédito de Saldo Negativo da SKOL Caracu para a Companhia Brasileira de Bebidas, a receita financeira não teria sido integralmente tributada, razão pela qual o IRRF correspondente apenas poderia ser parcialmente aproveitado na composição do Saldo Negativo. Portanto, trata-se de ponto “subsidiário” em relação ao item anterior.

Em sua manifestação de inconformidade, por sua vez, a contribuinte defendeu que *“no laudo de avaliação do patrimônio líquido da empresa cindida, verifica-se que o ativo circulante apurado está composto, dentre outros, por IRRF sobre aplicações financeiras a recuperar em*

*montante apurado superior ao constante em DIPJ 2002 no evento cisão parcial”, pelo que seria “indiscutível tratar-se de parte do patrimônio cindido”. Ainda, defendeu a regularidade do crédito de IRRF em razão de aplicações financeiras.*

A DRJ, por sua vez, rechaçou os argumentos. Em primeiro lugar, apontou que a Solução de Consulta COSIT 119/2014 dispõe que *“o aproveitamento dos referidos créditos deve ser proporcional à parcela do patrimônio recebida por cada empresa resultante da cisão”,* o que limitaria o saldo negativo passível de reconhecimento a no máximo 0,44% do total. À luz ainda de referida Solução de Consulta, a operação de cisão em questão não teria propósito negocial.

Passemos então à análise do recurso voluntário.

De início, a Recorrente defende, em preliminar, nulidade do acórdão sob a justificativa de que seria descabida a adoção de novo fundamento pela DRJ em relação às razões que haviam sido adotadas pelo despacho decisório.

O argumento não prospera. Tratando-se de processo de apuração de direito creditório, cujo fundamento legal é o artigo 170 do CTN, o objetivo maior do contencioso administrativo é apurar a liquidez e certeza do crédito e, no curso do processo, haja vista as suas particularidades, é natural que o pedido do contribuinte seja analisado sob óticas relativamente distintas ao longo do trâmite processual, inclusive como reflexo da dialeticidade.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por esta Turma, a exemplo do Acórdão 1101-001.494, de Relatoria do Ilmo. Conselheiro Efigênio de Freitas Junior:

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. INOVAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA. No caso de o Despacho Decisório indeferir o direito creditório pleiteado e a decisão de primeira instância também indeferir o referido crédito em razão da ausência de documentação comprobatória não configura alteração de critério jurídico porquanto, ao contrário do que ocorre no lançamento de ofício - exceto no caso de presunção legal - em que o Fisco deve provar a infração apurada, no caso de repetição do indébito (compensação/restituição) é ônus do contribuinte provar a liquidez e certeza do crédito pleiteado e dever do Fisco verificar tais requisitos. O art. 170 do CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Verifica-se, pois, que a exigência de prova pela decisão recorrida para comprovar o direito creditório pleiteado está em consonância com o art. 170 do CTN e não configura mudança de critério jurídico

Destarte, o fato de a DRJ adotar fundamento distinto para análise da mesma parcela do direito creditório pleiteado não implicaria em inovação de critério jurídico. E, no caso concreto, sequer há variação de critério. A rigor, a DRJ analisa a questão sob a mesma ótica, isto é, se é possível a consideração da cisão e da existência de propósito negocial nessa operação.

Portanto, afastado a preliminar suscitada.

No mérito, não há razão à Recorrente.

Para além da discussão quanto ao propósito negocial da cisão, adotada como fundamento de decidir tanto no despacho decisório quanto pela DRJ, o fato é que a transferência do crédito não se encontra devidamente comprovada. Como bem observado pelo despacho decisório, os documentos societários trazidos aos autos não deixam claro que o crédito em questão (Saldo Negativo de IRPJ ano-calendário 2002 parcial pré-cisão) foi efetivamente transferido à Companhia Brasileira de Bebidas:

Independentemente dessas considerações, o contribuinte não forneceu nenhuma comprovação de que o crédito alegado na DCOMP aqui tratada foi incluído na cisão, e não foi identificado, na relação de créditos fiscais envolvidos na operação de cisão/incorporação (fl. 190), nenhum valor correspondente a Saldo Negativo de IRPJ do período 01/01/2002 a 04/02/2002 da SKOL no total de R\$1.278.115,40, informado como crédito na DCOMP nº 26564.26660.260208.1.7.02-3882, com o que não ficaria comprovada a transferência de titularidade do crédito na alegada operação de cisão.

O Laudo de Avaliação da companhia cindida aponta tão somente que um dos componentes do acervo cindido é IRRF a Recuperar, mas não há indicação de quais processos, períodos, valores, ou quaisquer outros dados relativos ao ativo:

ATIVO	Antes da Cisão	Cindida
<b>CIRCULANTE</b>		
Bancos Conta Movimento	301.832,24	-
Créditos e valores		
Contas a Receber Clientes	7.263,06	-
Contas Correntes Cias Associadas	1.550.043,48	-
Títulos e Valores Mobiliários	88.696.645,17	(86.096.645,17)
Impostos e contribuições a recuperar		
ICM a Recuperar	8.003,93	-
IPI a Recuperar	1.954.551,62	-
IRRF sobre Aplicações Financeiras	28.094.487,62	(28.094.487,62)
IRPJ a Recuperar	1.668.520,16	(1.668.520,16)
Contribuição Social a Recuperar	646.223,14	(646.223,14)
IPMF a Recuperar	66.801,08	(66.801,08)
PIS a Recuperar	114.626,84	(114.626,84)
COFINS a Recuperar	529.764,40	(529.764,40)
IRRF sobre Rend. Mútuo	25.157.467,61	(25.157.467,61)
IRRF sobre Operações Swap	58.990,84	-
Outros Contas	390.290,68	-
Operação Jaluá a Receber	298.618.896,40	(175.963.113,41)
	<u>447.864.408,27</u>	<u>(318.337.649,43)</u>

Considerando que o IRRF pleiteado nestes autos é de valor diferente (e bem inferior) ao que consta nesse laudo, caberia à Recorrente demonstrar a composição deste ativo. E veja-se que ainda antes do despacho decisório a Recorrente foi intimada a esclarecer esse ponto (e-fls. 145-147), não o fazendo.

Portanto, a questão é bastante mais simples e de cunho estritamente probatório: não há um mínimo de certeza para se afirmar que a Companhia Brasileira de Bebidas efetivamente recebeu o crédito ora discutido quando da cisão da Skol Caracu.

Nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a liquidez e certeza do crédito é condição para o ressarcimento e compensação:

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.

E, como reconhece a jurisprudência deste Conselho, a prova da retenção admite inclusive razoável flexibilidade, por exemplo a teor da Súmula CARF n. 143:

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Tal entendimento ratifica os princípios da verdade material e do formalismo moderado, recorrentemente homenageados neste Conselho.

**No entanto, tal flexibilidade não esconde o dever de que referida prova seja efetivamente produzida pelo contribuinte e trazida oportunamente à apreciação da Administração Fazendária.**

Como se depreende do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, bem como do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Em sentido semelhante, o art. 16 do Decreto 70.235/1972 (aplicável às manifestações de inconformidade e recurso voluntários decorrentes, por força do art. 74 da Lei 9.430/1996) estabelece que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No caso em tela, o crédito pleiteado pela Recorrente não ostenta suficiente liquidez e certeza e não fez o contribuinte qualquer prova robusta a comprovar seu direito.

Não tendo sido apresentado qualquer documento ou comprovação que permita aferir efetivamente a liquidez e certeza do crédito, é de se indeferir a compensação, como bem consignou o despacho decisório.

Assim, conheço do recurso voluntário para afastar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**

DOCUMENTO VALIDADO