



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Recurso nº. : 151.752
Matéria : IRF - Ano(s): 1998
Recorrente : BANCO BCN S.A. (INCORPORADO POR BANCO ALVORADA S.A.)
Recorrida : 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 06 de dezembro de 2006
Acórdão nº. : 104-22.095

NULIDADE - CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL - INEXISTÊNCIA - As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões, ainda mais quando o fundamento argüido pelo contribuinte a título de preliminar se confundir com o próprio mérito da questão.

IRFONTE - NÃO INCIDÊNCIA - INCORPORAÇÃO - Na incorporação feita pela controladora, absorvendo a controlada, inexistente a distribuição de lucros acumulados nesta última, eis que neutralizada a hipótese via equivalência patrimonial.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO BCN S.A. (INCORPORADO POR BANCO ALVORADA S.A.).

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, que negava provimento ao recurso e fará declaração de voto.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095


REMIS ALMEIDA ESTOL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA e GUSTAVO LIAN HADDAD. Ausente justificadamente o Conselheiro OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

Recurso nº. : 151.752
Recorrente : BANCO BCN S.A. (INCORPORADO POR BANCO ALVORADA S.A.)

RELATÓRIO

Contra o contribuinte BANCO BCN S.A. (INCORPORADO POR BANCO ALVORADA S.A.), inscrito no CNPJ sob nº. 60.898.723/0001-81, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/05, relativo ao exercício 1999, ano-calendário 1998, tendo sido apurado o crédito tributário no montante de R\$.1.547.247,51, sendo, R\$.681.516,77 de imposto; R\$.511.137,57 de multa proporcional; e R\$.354.593,17 de Juros de Mora (calculados até 30/10/2000), pela falta de recolhimento de IRRF, cujo enquadramento legal está fundamentado no art. 2º. da Lei 8.849/94 e arts. 1º. e 2º. da Lei nº. 9.064/95.

Os eventos que ensejaram o lançamento estão descritos no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 08/09, assim resumidos pela autoridade julgadora:

"Conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária do BANCO DE CRÉDITO NACIONAL - BCN, realizada em 30/04/98, foi deliberada a incorporação da empresa controlada FINANCIADORA BCN S/A - CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS, CNPJ 58.128.927/0001-91, com base no Balanço Patrimonial de 31/03/98;

A parcela das ações pertencentes ao BCN, banco incorporador, correspondia a 92,24% do total das ações existentes na FINANCIADORA BCN, controlada, detendo os demais sócios, o percentual de 7,76%;

Os sócios minoritários receberam, pela incorporação, ações do BANCO BCN pela realização de aumento de capital, em proporção à sua participação no capital da incorporada;

No Patrimônio Líquido da incorporada existiam lucros relativos aos períodos de apuração encerrados nos anos-calendário de 94 e 95, os quais, se distribuídos sofreriam tributação de IRRF; a incorporação, por controladora, de empresa avaliada pelo método da equivalência patrimonial, equivale a uma devolução da parte do patrimônio líquido existente na incorporada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

atribuível à incorporadora, pelo que se tornam disponíveis os lucros acumulados na incorporada e se configura efetiva distribuição de lucros;

Assim, no tocante às ações da FINANCIADORA BCN pertencentes ao BANCO BCN, houve, na data da incorporação, distribuição dos lucros auferidos pela incorporada no período de 94 e 95, tendo em conta que esses valores se tornaram disponíveis para o BCN pela absorção dos ativos e passivos ocorrida naquela data; com respeito aos demais sócios da incorporada, o mesmo não ocorre, uma vez que os lucros acumulados, correspondentes a eles, continuariam indisponíveis no patrimônio líquido da incorporadora;

Constatado pela Fiscalização o não recolhimento, por ocasião da incorporação, do IRRF sobre a distribuição à incorporadora, dos lucros acumulados de 94 e 95 na controlada incorporada, na condição de sucessor tributário da FINANCIADORA BCN, incorporada."

Insurgindo contra o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação assim resumida pela autoridade julgadora:

"Em PRELIMINAR, o lançamento seria nulo por falta de fundamento legal já que teria resultado de equívoco de leitura isolada do artigo 655, do RIR/99, em manifesta violação ao princípio da legalidade inserto nos artigos 5.º, inciso II, 37, 150, inciso I, da CF/88, e nos artigos 97, inciso II e IV, e parágrafo 1.º, do CTN;

No MÉRITO, alega que o processo de incorporação, ostentando natureza de sucessão, não implica distribuição ao sócio de lucros existentes no patrimônio líquido na incorporada;

Na incorporação teria havido mera substituição de investimento pelo acervo líquido correspondente recebido, e, caso houvesse diferença de valor entre esses ativos, seria aplicável o artigo 430, mas não o 655, do RIR/99, que trata de distribuição de lucros;

O exame dos diplomas legais que regem a matéria evidenciaria que o legislador não pretende que haja IRRF no caso de incorporação de sociedade com lucros acumulados;

Ainda que fosse cabível o IRRF *in casu*, o valor desse imposto poderia ser compensado com o IRRF devido em razão do pagamento pelo autuado de juros sobre o capital próprio aos seus acionistas, nos termos no artigo 2.º, da IN SRF 12/99; como o valor do imposto devido sobre os juros pagos pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

atuado naquele mesmo ano-base foi muito superior ao valor do imposto cobrado por meio do Auto de Infração, teria ocorrido, quando muito, mera postergação do pagamento do imposto, sem qualquer prejuízo para o Fisco, e não a falta de recolhimento;

Não poderia ser exigida do impugnante a multa punitiva em razão de infração cometida por terceira pessoa da qual o impugnante é sucessor, nos termos dos artigos 133, do CTN, e conforme reiterada jurisprudência do STF, sendo certo que tampouco os juros moratórios seriam devidos na dimensão pretendida, porquanto não poderiam ter sido calculados com base na TAXA SELIC, que não é índice adequado para tanto."

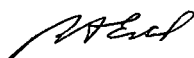
A autoridade recorrida, ao examinar o pleito, decidiu pela procedência do lançamento, através do Acórdão-DRJ/SPOI nº. 8.116, de 14/10/2005, às fls. 228/240, mantendo integralmente o imposto lançado, consubstanciada nas seguintes ementas:

"AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. Improcede a acusação de falta de fundamento legal ao lançamento, quando o fato que enseja a exigência fiscal se subsume à hipótese descrita na norma legal. *In casu*, trata-se de exação incidente sobre distribuição de lucros realizada mediante transferência de bens e direitos em processo de incorporação, fato contemplado no conceito legal de *pagamento de lucros*.

MÉRITO. SUCESSÃO EM INCORPORAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AO SÓCIO INCORPORADOR. O fato de sócio incorporador ser sucessor de empresa incorporada não constitui óbice à ocorrência de distribuição de lucros ao incorporador, no próprio processo de incorporação. A sucessão se dá pela transferência de propriedade dos bens e direitos da incorporada para o sócio incorporador, os quais incluem os correspondentes à conta *lucros acumulados* integrante do patrimônio líquido transferido.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. O regime de postergação de pagamento somente pode ser aplicado contra efetivo recolhimento de tributo.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. Não apenas à multa moratória, como também a multa punitiva, são de responsabilidade também do sucessor, vez que constituem valores devidos que integram o passivo da pessoa jurídica sucedida. Reconhece-se, por este fato, a inexistência do atributo de *personalidade* à multa de ofício, típico das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

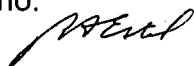
penalidades do direito penal, sanção esta que subsiste à extinção de pessoa jurídica que praticou a infração, passando o sucessor a responder pelo seu pagamento.

TAXA SELIC. CONSTITUCIONALIDADE. O índice utilizado pela Fazenda Pública para o cômputo dos juros moratórios está expressamente estipulado nas normas legais, não detendo a autoridade lançadora, nem a julgadora, competência para lhes negarem vigência, o que, pela ordem jurídica vigente, é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente.”

Devidamente cientificado dessa decisão em 21/02/2006, ingressa o contribuinte com tempestivo recurso voluntário em 21/03/2006, às fls. 247/276, reiterando os argumentos da impugnação e, requerendo, ao final, que seja reformada a decisão de primeira instância com o objetivo de ser julgado insubsistente e cancelado o auto de infração lavrado.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

VOTO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Trata a questão da incidência do IRFonte no caso de incorporação de sociedade com lucros acumulados, em que a incorporada era controlada pela incorporadora, no caso concreto, exigência do imposto quando da incorporação da empresa controlada FINANCIADORA BCN S/A - CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS pelo BANCO BCN S/A.

A autoridade lançadora assim fundamentou a autuação combatida, como se colhe, às fls. 08, do Termo de Verificação Fiscal:

“A incorporação de empresa avaliada pelo método da equivalência patrimonial efetivada pela controladora equivale a uma devolução da parte do patrimônio líquido pertencente a esta empresa, os lucros acumulados se tornam disponíveis, ocorrendo uma efetiva distribuição.”

A autoridade julgadora de 1ª instância entendeu assistir razão ao Fisco, pelo seguinte fundamento, dentre outros:

“Portanto, se esse é o fato, os lucros, constantes do patrimônio líquido da incorporada, são convertidos em bens e direitos e postos imediatamente à disponibilidade da incorporada. Assim, não há como não reconhecer que os lucros estão sendo distribuídos e a obrigação da incorporada em relação à sócia incorporada, quanto aos lucros acumulados, está sendo paga e extinta mediante entrega dos referidos bens e direitos.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

Verifico, às fls. 08/09 (Termo de Verificação Fiscal) que o crédito tributário foi constituído somente das ações pertencentes ao Banco incorporador (92,24%).

A outra parcela, de 7,76% das ações, não entrou na apuração do IRFonte lançado (os sócios minoritários receberam ações do BCN pela realização da operação), como se verifica dos cálculos do lançamento, às fls. 09:

Participação Banco BCN (92,24%)	4.543.445,18
Alíquota	15%
IRFON = 4.543.445,18 x 0,15	681.516,77

Verifico também estar juntado aos autos, dentre outros documentos, os seguintes:

- Às fls. 16/18: Ata da Assembléia Geral do BCN que deliberou sobre a Financiadora BCN;
- Às fls. 19/22: Instrumento de protocolo e justificação da incorporação;
- À fl. 23: Balanço patrimonial da incorporada em 31/03/98;
- Às fls. 24/25 - Cálculo de relação de substituição de ações dos acionistas minoritários;
- Às fls. 26/29 - Laudo de Avaliação do patrimônio líquido contábil da incorporada;
- Às fls. 30/33 - Laudo de Avaliação da incorporada pelo valor de mercado;
- Às fls. 34/37 - Laudo de Avaliação do patrimônio líquido contábil da incorporadora;
- Às fls. 38 - Cálculos de incorporação da Financiadora pelo Banco BCN;
- Às fls. 39 - Razão auxiliar em UFIR da incorporadora (Conta: Investimentos - período de 31/12/1997 a 30/04/1998);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

- Às fls. 40/34 - Laudo de Avaliação da incorporadora pelo valor de mercado;
- Às fls. 44 - Demonstrativo da determinação do patrimônio líquido contábil ajustado ao valor de mercado da incorporadora;

Postos os fatos e verificada a documentação, passemos à análise do recurso do contribuinte, juntado aos autos às fls. 247/354.

Preliminarmente, alega o recorrente a nulidade do lançamento por carência de fundamento legal do ato de lançamento.

Nulidade não há, eis que inexistiu afronta ao artigo 59 do Decreto nº. 70.235/1972, que dispõe sobre as únicas hipóteses de nulidade no processo administrativo, observado, ainda, o artigo 60, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Ainda assim, é necessário analisar o argumento do recorrente de que inexistiu pagamento, não havendo, portanto, que se falar em tributação, acarretando, por conseguinte, a nulidade do auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

Sobre o tema, asseverou a decisão recorrida, às fls. 234:

“Assim, a prestação oferecida em cumprimento de obrigação não se resume somente a dinheiro, à denominada prestação pecuniária, mas pode ser entrega de coisa, o ato de fazer algo ou de omitir algo. E, entregar coisa significa também transferir a posse ou propriedade de bens e direitos.”

Resistindo o recorrente afirma:

“De fato, tanto o pagamento quanto o crédito pressupõem a existência de uma obrigação a ser adimplida, o que não ocorre com o instituto da incorporação que reflete mera faculdade das partes, em decorrência da liberdade de contratar, corolário da autonomia da vontade, e que depende de deliberação em Assembléia Geral, conforme se verifica da Lei das S/A no seu art. 225 e seguintes.”

Não vejo como prestigiar os argumentos do contribuinte quanto à existência de uma possível nulidade em razão do suposto caráter restrito do termo “pagamento”.

Com efeito, não existe, como afirmado na decisão recorrida, o caráter restrito do pagamento argüido pelo contribuinte, não sendo o alcance do vocábulo “pagamento” essencial para o deslinde da questão posta.

Ademais, a conclusão da existência de pagamento, ou não, é fundamento que se confunde com o próprio mérito, que será analisado adiante, razão pela qual rejeito a preliminar argüida pelo contribuinte.

Com relação ao mérito, entendo assistir razão ao recorrente, levando em consideração a legislação que rege a matéria, bem como a lógica contábil, tendo em vista os resultados da equivalência patrimonial.



Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

Nesse sentido, dispõem os artigos 388 e 430 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99:

Ajuste do Valor Contábil do Investimento

"Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§ 1º Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

§ 2º Quando os rendimentos referidos no parágrafo anterior forem apurados em balanço da coligada ou controlada levantado em data posterior à da última avaliação a que se refere o artigo anterior, deverão ser creditados à conta de resultados da investidora e, ressalvado o disposto no § 2º do art. 379, não serão computados na determinação do lucro real.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, se a avaliação subsequente for baseada em balanço ou balancete de data anterior à da distribuição, deverá o patrimônio líquido da coligada ou controlada ser ajustado, com a exclusão do valor total distribuído.

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

"Art. 430. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34):

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34, § 1º):

I - discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração; e

II - manter, no LALUR, controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito à atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 2º O contribuinte deve computar no lucro real de cada período de apuração a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão e respectiva atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, quando for o caso, deduzidas como custo ou despesa operacional (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 34, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único)."

O parágrafo 1º do artigo 388 apresenta redação cristalina ao afirmar que:
"Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado".

Verificamos, nesta linha, que não haverá um aumento de patrimônio na controladora, mas sim extinção do investimento na controlada (ajuste necessário à equivalência).

Assim, inexistindo pagamento na prática, em razão da equivalência patrimonial, não há que se falar em exigência de IRFonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

De resto, a documentação trazida ao processo e discriminada no início do voto, dão notícia de que o comportamento da recorrente atende completamente às normas que regem o tema.

Em razão do acatamento das razões do contribuinte quanto à inexistência do crédito tributário, ainda que o tributo lançado IRFonte tenha natureza de antecipação e, portanto, compensável, mais especificamente em relação à fonte devida sobre os rendimentos de juros sobre capital próprio, como previsto na IN/SRF nº. 12/99, deixo de examinar as alegações do recorrente no que tange aos eventuais efeitos da postergação.

Pelo mesmo motivo, também deixo de analisar as questões relativas à multa de ofício e juros de mora.

Assim, com as presentes considerações e provas que dos autos constam, encaminho meu voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2006


REMIS ALMEIDA ESTOL

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO

A questão aqui examinada, como bem ressaltado pelo douto relator Conselheiro Remis Almeida Estol, "trata da incidência do IRFonte no caso de incorporação de sociedade com lucros acumulados, em que a incorporada era controlada pela incorporadora, no caso concreto, exigência do imposto quando da incorporação da empresa controlada FINANCIADORA BCN S/A - CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS pelo BANCO BCN S/A".

Entendeu o ilustre relator, em síntese, "assistir razão ao recorrente, levando em consideração a legislação que rege a matéria, bem como a lógica contábil, tendo em vista os resultados da equivalência patrimonial" apoiado no disposto nos arts. 388 e 430 do RIR/99, "não há que se falar em exigência de IRFonte" razão pela qual vota no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Com a devida *venia*, ousou dissentir do entendimento ora firmado, por comungar as razões postas no v. acórdão constituído no âmbito da 8ª Turma da DRJ de São Paulo assentadas nestes termos:

"21. A meu ver, não me parece possuir sucedâneo na legislação fiscal e na ordem jurídico-tributária, a afirmativa do impugnante de que, por se tratar de incorporação, e, por decorrência, de sucessão de pessoa jurídica, não se poderia conceber que, em função desse evento societário, fossem considerados distribuídos eventuais lucros acumulados contidos no patrimônio líquido da incorporada. Isto porque o entendimento manifestado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

pelo autuado funde, numa só, duas situações jurídicas do sócio incorporador, completamente distintas e disciplinadas por conjuntos diferentes de normativos legais, que estipulam direitos e obrigações diversas: o atributo jurídico de *sócio* e o atributo jurídico de *sucessor*. E mais. Faz prevalecer, sem base legal, a condição de sucessor sobre a de sócio. O fato de ser sucessor absorveria os atos, fatos e efeitos jurídicos vinculados à condição de sócio.

22. No caso sob exame, antes ser sucessor, a incorporadora é sócia da incorporada, e, nesta condição, possui direitos sobre o patrimônio da incorporada, dimensionado nas diversas contas do patrimônio líquido, entre as quais figura a conta lucros acumulados dos anos-calendário de 94 e 95. Esses direitos, por outro lado, são representados no ativo da incorporadora, pela conta investimento em participações societárias. Contudo, consoante o artigo 655, do RIR/99, como já mencionado, a distribuição aos sócios dos lucros de 94 e 95, integrantes do patrimônio líquido de pessoa jurídica, é objeto de incidência do imposto de renda na fonte.

23. A lógica do processo de incorporação implica, após realizada a transferência do patrimônio integral da incorporada para a incorporadora, a extinção daquela pessoa jurídica, processo esse que envolve necessariamente a destinação do patrimônio líquido da incorporada, o qual, como dito, inclui a conta lucros acumulados.

24. No caso de a incorporadora não ser sócia a incorporada, o acervo líquido transferido, que inclui o valor de bens e direitos correspondentes aos lucros acumulados integrantes do patrimônio líquido da incorporada, dá origem, usualmente, a aumento de capital na incorporadora, aumento este contra o qual são emitidas ações da incorporadora em favor dos sócios da incorporada, extinta.

25. No caso de a incorporadora ser sócia da incorporada, situação dos presentes autos, somente parte do patrimônio líquido da incorporada é vertida no aumento de capital da incorporadora. Isto porque a parcela atinente à participação da sócia incorporadora no patrimônio líquido da incorporada é transferida e disponibilizada à incorporadora sob a forma de bens e direitos, em contrapartida dos quais a incorporadora dá baixa na conta investimento. Há uma substituição de ativos na incorporadora, que troca uma conta representativa de direito sobre o patrimônio líquido da incorporada, denominada conta de investimentos em participações societárias, por bens e direitos, que recebe e que integravam o patrimônio da incorporada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

26. Portanto, se é esse o fato, os lucros, constantes do patrimônio líquido da incorporada, são convertidos em bens e direitos e postos imediatamente à disponibilidade da incorporadora. Assim, não há como não reconhecer que os lucros estão sendo distribuídos e a obrigação da incorporada em relação à sócia incorporadora, quanto aos lucros acumulados, está sendo paga e extinta mediante entrega dos referidos bens e direitos.

27. Em consequência, o fato de a incorporadora ser sucessora da incorporada não prejudica a ocorrência de distribuição de lucros, uma vez que a incorporadora passa a suceder a incorporada, na propriedade de todos os bens e direitos transferidos, incluindo aqueles correspondentes ao valor da compensação por sua participação no patrimônio líquido da incorporada, integrado, como dito, também pela conta lucros acumulados. Os direitos de sucessora e sócia, da incorporadora, são exercidos distinta mas simultaneamente. Observe-se, por outro lado, que essa distribuição também se dá com respeito aos demais sócios, sendo que neste caso, os valores correspondentes aos lucros acumulados são convertidos em ações da incorporadora, por aumento de capital, subscritas pela incorporada em nome dos seus sócios. Nesta hipótese, porém, não incide imposto de renda na fonte por expressa determinação da lei, que, contudo, impõe condição para a fruição do benefício, como se verá mais adiante.

28. Também se vê que a citada distribuição é compatível com a apuração concomitante de ganho de capital, previsto no artigo 430, do RIR/99, ao contrário do que assevera o impugnante. O fato de incidir IRRF sobre os lucros distribuídos - e, portanto, mesmo havendo diminuição do montante de bens e direitos líquidos transferidos por conta desse item do patrimônio líquido da incorporada -, não implica a dispensa de se aferir a ocorrência ou não de ganho de capital na incorporadora, ganho esse que é apurado pelo cotejo entre o valor do investimento contabilizado na incorporadora e o valor dos bens recebidos a título de restituição da sua participação acionária extinta na incorporada. Portanto, inexistente situação de escolha, como sugere o impugnante, entre as hipóteses previstas nos artigos 430 e 655, do RIR/99, pois que ambas podem ser verificadas nas situações concretas.

29. Também não é correta, no meu entender, outra afirmativa do impugnante de que o sistema legal que rege a matéria indique que o legislador não pretenda fazer incidir IRRF na incorporação. Como razão diz que o artigo 3º, da Lei nº 8.849/94, a seguir transcrito, exonera desse tributo os aumentos de capital - que são usuais nos processos de incorporação de empresas -, realizados mediante capitalização de lucros e reservas.
(Lei 8.849/94.....)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69

Acórdão nº. : 104-22.095

30. De fato, o legislador retirou o IRRF nas hipóteses referidas, mas, não sem restrição, consoante o disposto no parágrafo 4º, do artigo supra transcrito, uma vez que, em contrapartida ao benefício concedido, impõe uma condição: de que nos 5 anos subseqüentes à capitalização não haja restituição de capital ou partilha do ativo líquido em situação de liquidação. Caso haja restituição ou partilha do acervo líquido, o IRRF incidirá sobre o montante do lucro capitalizado. Essa mesma restrição se aplica ao caso em que a capitalização precede à incorporação de uma pessoa jurídica por outra, já que a sucessora não poderá nos 5 anos seguintes reduzir capital, impedindo, com essa restrição, que os lucros acumulados na incorporada, sejam distribuídos, sem a tributação devida, a teor do parágrafo 7º, do citado artigo. Portanto, o processo de incorporação de pessoas jurídicas não constitui, em si, na ordem legal tributária vigente, fator de benefício irrestrito no que tange ao IRRF incidente sobre aumentos de capital promovidos com utilização de lucros e reservas, como defende o impugnante.

31. Alega, ainda, o impugnante que mesmo que fosse exigível o IRRF, o valor desse imposto poderia ser compensado com o IRRF devido em razão do pagamento pelo autuado de juros sobre o capital próprio aos seus acionistas, nos termos do artigo 2º, da IN SRF 12/99, a seguir reproduzido, o que configuraria situação de postergação de pagamento e não de falta de recolhimento de tributo. Note-se que o disposto na citada IN regulamenta o estipulado no artigo 2º, parágrafo 1º, alínea *b*, da Lei nº 8.849/94, também a seguir transcrito, que qualifica essa exigência como antecipação de tributo, compensável com o imposto de renda incidente sobre distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses.

(Lei 8.849/94....)

32. Há que se reconhecer que, consoante os normativos acima transcritos, é direito do impugnante considerar o IRRF objeto do lançamento em questão, como antecipação de imposto, e, portanto, compensável com o IRRF incidente sobre distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, que tenha ou venha a efetivar. Contudo, o seu pleito quanto à aplicação, *in casu*, do regime de postergação de pagamento, não pode ser acolhido pelo fato de não estar comprovada nos autos a realização de pagamento de IRRF, sob os títulos acima, em data posterior à do fato gerador objeto do lançamento. O demonstrativo e DARF's apresentados (fls. 112, 179 a 185) indicam apenas que o autuado efetuou várias compensações de IRRF, conforme lhe autorizava o citado artigo, mas não evidenciam a realização de pagamento contra o qual se pudesse imputar o principal da exigência fiscal discutida nos presentes autos. Portanto, cabe apenas se reconhecer que o valor do principal exigido no presente lançamento, sendo recolhido, pode ser compensado com débitos de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002116/00-69
Acórdão nº. : 104-22.095

imposto, nos termos do estipulado no artigo 2º, parágrafo 1º, alínea b, da Lei 8.494/94, e no artigo 2º, da IN SRF 12/99". (fls. 235/238).

Razões estas que adoto como minhas para negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2006


MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO