



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.002116/00-69
Recurso nº 104-151.752 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.021 – 2ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2009
Matéria IRRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO BCN S.A. (INCORPORADO POR BANCO ALVORADA S.A.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

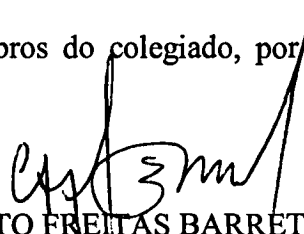
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - INCORPORAÇÃO -
INAPLICABILIDADE AO CASO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO
655 DO RIR/99.

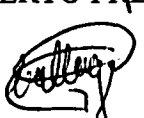
No caso em apreço, de incorporação de controlada, que tem reserva de lucros relativamente aos anos-calendário 1994 e 1995, por controladora, não houve o pagamento ou o crédito de dividendos previsto no artigo 655 do RIR/99, inexistindo, portanto, aumento de seu patrimônio. Em razão da equivalência patrimonial, ocorreu apenas a extinção do investimento na incorporada.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


GONÇALO BONET ALLAGE - Relator

EDITADO EM:

18 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Moisés Giaconelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face do Banco de Crédito Nacional S.A., incorporado pelo Banco Alvorada S.A., CNPJ nº 33.870.163/0001-84, foi lavrado o auto de infração de fls. 04-07, para a exigência de imposto de renda na fonte incidente sobre lucros distribuídos do período de 1994 e de 1995, com fato gerador ocorrido em 30/04/1998, tendo como enquadramentos legais o artigo 2º da Lei nº 8.849/94, os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.064/95 e o artigo 655 do RIR/99.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora está detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 08-09, de onde extraio as seguintes assertivas:

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 nº 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 de 2.780.435 ações existentes na FINANCIADORA BCN. Os demais sócios minoritários detinham o percentual de 7,76%. Esses sócios receberam ações do Banco BCN pela realização de aumento de capital no Banco BCN proporcional ao valor das ações da Financiadora.

No Patrimônio Líquido da Financeira-incorporada existiam lucros relativos aos períodos de apuração encerrados nos anos-calendário de 94 e 95, tais lucros se entregues aos sócios sofreriam tributação pelo Imposto de Renda na Fonte.

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.

No caso presente, a incorporação no tocante às ações da Financiadora pertencentes ao Banco BCN, corresponde a uma distribuição dos lucros auferidos no período de 1994 e 1995 existentes na Financiadora para o Banco BCN na data da incorporação, pois esses valores se tornaram disponíveis no Banco incorporador, pela absorção dos ativos e passivos. Relativamente às ações pertencentes aos demais sócios o mesmo

não ocorre, os lucros acumulados continuarão indisponíveis para esses sócios no patrimônio líquido do Banco BCN.

Constatado pela fiscalização o não recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, relativamente aos lucros do período de 1994 e 1995, distribuídos quando da incorporação acima referida, o mesmo será exigido através da lavratura do Auto de Infração na empresa incorporadora, por ser a sucessora da Financiadora BCN.

A impugnação apresentada pelo sujeito passivo às fls. 75-98 deu origem ao acórdão nº 8.116 (fls. 228-240), por intermédio do qual os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) I consideraram o lançamento procedente.

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 104-22.095, que se encontra às fls. 359-376, cuja ementa é a seguinte:

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.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria de votos, vencida a Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, que apresentou declaração de voto, deu provimento ao recurso, sob o fundamento básico de que, na prática, não houve pagamento de dividendos, em razão da equivalência patrimonial, não se podendo cogitar na exigência de imposto de renda na fonte.

O voto vencido adotou como razões de decidir as conclusões a que chegaram as autoridades julgadoras de primeira instância, cumprindo trazer à colação a seguinte passagem desta manifestação (fls. 373-374):

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.

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.

Intimada deste acórdão (fls. 378), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 379-386, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O acórdão recorrido excluiu exação incidente sobre distribuição de lucros realizada mediante transferência de bens e direitos em processo de incorporação, o qual resultou na negativa de vigência do artigo 655 do RIR/99, na redação conferida pela Lei nº 8.849/94, artigo 2º e pela Lei nº 9.064/95, artigo 1º, além de contrariedade à prova dos autos;
- b) Há perfeita compatibilidade da sucessão em incorporação com a distribuição de lucros ao sócio incorporador, tal como verificado na hipótese em tela, quando da incorporação da empresa controlada Financiadora BCN S.A. – Créditos, Financiamento e Investimentos pelo Banco BCN S.A.;
- c) No caso concreto, houve efetiva distribuição aos sócios de lucros existentes no patrimônio líquido da pessoa jurídica incorporada, em clara hipótese de incidência do imposto de renda na fonte, previsto no artigo 655 do RIR/99;
- d) O fato de sócio incorporador ser sucessor de empresa incorporada não constitui obstáculo à ocorrência de distribuição de lucros ao incorporador, no próprio processo de incorporação;
- e) 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.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 104-287/2007 (fls. 388-390), o contribuinte foi intimado e, devidamente representado, apresentou contra-razões às fls. 396-409, onde defendeu, fundamentalmente, que:

- a. A hipótese que levou à lavratura do auto de infração, qual seja, a incidência de imposto de renda na fonte sobre o pagamento ou crédito dos lucros acumulados relativamente aos anos-calendário 1994 e 1995, não ocorreu no caso concreto, não se aplicando a regra do artigo 655 do RIR/99. Assim, não há que se falar em violação de norma legal apta a ensejar a interposição de recurso especial;



b. O fato de ser incorporada uma sociedade que possua lucros acumulados não significa em absoluto que com tal incorporação houve uma distribuição daqueles lucros à incorporadora, porque esta nada mais é do que a sucessora daquela, assumindo inclusive todas as suas obrigações;

c. Na incorporação não ocorre devolução de parte do patrimônio líquido e nem distribuição de lucros, mas sim mera substituição de um investimento pelo acervo líquido correspondente, como expressamente dispõe o artigo 430 do RIR/99;

d. Se, nos termos do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 8.849/94, na redação da Lei nº 9.064/95, a sociedade incorporada poderia, anteriormente à incorporação, capitalizar os lucros acumulados sem que com isso houvesse a incidência do imposto de renda na fonte, inclusive quando da sua posterior incorporação pela controladora, qual o sentido de se pretender tal incidência nos casos em que a controladora faz a incorporação sem essa prévia capitalização de lucros?

e. Na hipótese de provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, os autos devem retornar para a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a fim de que sejam analisadas as demais razões de defesa expostas pela instituição financeira no recurso voluntário, sob pena de se suprimir um grau de jurisdição.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Na visão deste julgador, a preliminar suscitada pelo contribuinte em sede de contra-razões, no sentido da impossibilidade de conhecimento do recurso, não merece prosperar, pois a ocorrência ou não de contrariedade à lei ou à evidência da prova será decidida por esta Turma na apreciação do mérito do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

No caso, tal preliminar se confunde com o mérito da questão trazida à apreciação deste Colegiado.

Passa-se, então, à análise do mérito da insurgência da recorrente.

Cumprе reiterar, de início, que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, entendendo que, no caso concreto não houve pagamento de dividendos a ensejar a aplicação da regra prevista no artigo 655 do RIR/99, em razão da equivalência patrimonial, não se podendo cogitar na exigência de imposto de renda na fonte.

A recorrente defendeu, basicamente, que a incorporação em apreço gerou distribuição de lucros ao sócio incorporador, sendo plenamente aplicável ao caso o artigo 655 do RIR/99, segundo o qual:

Art. 655. Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, relativos aos lucros apurados nos anos-calendário de 1994 e 1995, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento (Lei nº 8.849, de 1994, art. 2º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 1º).

Eis a matéria em litígio.

De acordo com as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido da sociedade incorporada, Financiadora BCN S.A. – Crédito, Financiamento e Investimentos (fls. 11-12), foram transferidos para reserva de lucros os valores de R\$ 1.197.737,89 e de R\$ 3.458.927,96, respectivamente, relativamente aos anos-calendário 1994 e 1995.

O Banco BCN S.A., incorporador, detinha 92,24% do total das ações da incorporada e sócios minoritários tinham 7,76% das ações.



No caso, a exigência de imposto de renda na fonte incidente sobre lucros distribuídos dos anos-calendário 1994 e 1995 atingiu as importâncias correspondentes às ações do incorporador, ou seja, 92,24% dos totais escriturados.

No Anexo I do Instrumento de Protocolo e Justificação da incorporação em apreço (fls. 19-22), itens III, IV e V, está expresso que:

III – O valor contábil do Patrimônio Líquido da Sociedade Incorporada, conforme Laudo de Avaliação referido na Cláusula anterior, na data-base de 31.3.98, é de R\$ 34.402.060,72 (trinta e quatro milhões, quatrocentos e dois mil, sessenta reais e setenta e dois centavos);

IV – A parcela do Patrimônio Líquido Contábil da Sociedade Incorporada a ser vertida para aumento do Capital Social da Sociedade Incorporadora é de R\$ 2.669.590,00 (dois milhões, seiscentos e sessenta e nove mil, quinhentos e noventa reais). A diferença entre o valor que efetivamente será vertido para aumento do Capital Social da Sociedade Incorporadora e o valor total do Patrimônio Líquido informado na Cláusula anterior corresponde às ações de emissão da Sociedade Incorporada de propriedade da Sociedade Incorporadora, no valor de R\$ 31.732.470,72 (trinta e um milhões, setecentos e trinta e dois mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e dois centavos), que serão extintas na forma da Cláusula V;

V – Na forma do Parágrafo Primeiro do Artigo 226 da Lei nº 6.404/76, as 2.564.674 (dois milhões, quinhentos e sessenta e quatro mil, seiscentas e setenta e quatro) ações nominativas-escriturais, sem valor nominal, sendo 1.637.864 (um milhão, seiscentas e trinta e sete mil, oitocentas e sessenta e quatro) ordinárias e 926.810 (novecentas e vinte e seis mil, oitocentas e dez) preferenciais, representativas do Capital Social da Sociedade Incorporada (controlada), no valor informado na Cláusula anterior, de propriedade da Sociedade Incorporadora (Controladora), serão extintas;

A situação em tela se amolda à regra prevista no artigo 655 do RIR/99?

Eis a pergunta que precisa ser respondida neste julgamento.

Segundo o relator do acórdão recorrido, Conselheiro Remis Almeida Estol, não há subsunção dos fatos à referida norma, motivo pelo qual não poderia prosperar a exigência de imposto de renda na fonte.

Extraio do voto condutor da referida decisão as seguintes passagens (fls. 366 e seguintes):

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);

- 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.

(...)

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.

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;

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.

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.

Comungo deste entendimento, que adoto como razões de decidir.

O artigo 655 do RIR/99 estabelece que o pagamento ou o crédito de dividendos, entre outros, a pessoas residentes ou domiciliadas no País, está sujeito à incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 15%.

Não me parece que a incorporação¹ em tela tenha gerado pagamento ou crédito de lucros ou dividendos à sociedade controladora, cujas ações representativas do capital social da incorporada foram extintas, havendo aumento de seu capital social na proporção da participação dos sócios minoritários no capital da controlada.



¹ Nos termos do artigo 227 da Lei nº 6.404/76, "Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações."

No caso, em razão da equivalência patrimonial não ocorreu aumento de patrimônio na controladora, mas extinção do investimento na controlada (§ 1º, do artigo 388, do RIR/99).

Na visão deste julgador, a regra do artigo 655 do RIR/99 é inaplicável à hipótese dos autos.

Ademais, o artigo 3º da Lei nº 8.849/94, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.064/95, permite o aumento de capital mediante incorporação de lucros ou reservas, sem a incidência de imposto de renda.

Conforme alegou a recorrida em sede de contra-razões, às fls. 406, com o que concordo, “... *se a sociedade incorporada poderia, anteriormente à incorporação, capitalizar os lucros acumulados sem que com isso houvesse a incidência do imposto de renda na fonte, inclusive quando da sua posterior incorporação pela controladora, qual o sentido de se pretender tal incidência nos casos em que a controladora faz a incorporação sem essa prévia capitalização de lucros?*”

Com estas breves considerações, entendo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.



Gonçalo Bonet Allage - Relator