



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
6ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 69, de 22 de março de 2006
INTERESSADO	CNPJ/CPF
DOMICÍLIO FISCAL	

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: INCORPORAÇÃO

Em se tratando de instituição financeira autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil, é necessária a autorização da alteração do estatuto por parte desse órgão, para que se efetive a operação e daí decorram as implicações fiscais.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; Lei nº 4.595, de 1964, art. 10; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 223 e 227; RIR/1999, art.235 e § 1º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

RELATÓRIO

A interessada formula consulta, expondo o que se segue.

2. Informa ter como foco principal a concessão de crédito direcionado ao funcionalismo público, aos aposentados e pensionistas do INSS e trabalhadores de empresa privada.
3. Acrescenta que é parte de uma operação de reestruturação societária em andamento. Diz que comprará suas próprias ações, que hoje são propriedade de terceiros. Com

isso, deixará de existir a participação de terceiros na composição de seu capital social, à exceção de apenas um sócio, instituição financeira autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Ato contínuo, a consulente será incorporada pelo sócio remanescente, acima identificada como instituição financeira.

4. Contudo, em se tratando de atividade regulada pelo Banco Central do Brasil, a operação está sujeita à aprovação dessa autoridade.

5. A interessada transcreve os artigos 235 e 861 do RIR/1999, que tratam das obrigações tributárias decorrentes do evento de incorporação de empresas, advertindo que, se o ato de incorporação descrito na consulta está sujeito à aprovação do BACEN, pode ser que esse órgão não o aprove. Assim, a produção dos efeitos do evento está pendente de condição suspensiva, qual seja, a aprovação pelo Banco Central.

6. Fazendo referência aos artigos 116 e 117 do CTN, expõe que não estaria obrigada ao cumprimento das obrigações tributárias inerentes à incorporação (pagamento do imposto e entrega da declaração de rendimentos) enquanto o BACEN não se pronunciar definitivamente, aprovando a operação pretendida.

7. Isso posto, formula as seguintes indagações:

- a) Está correto o seu entendimento de que não deve ser feito o recolhimento do imposto de renda correspondente à incorporação, enquanto não decidida e aprovada a operação pelo BACEN ?
- b) Está correto o seu entendimento de que não deve apresentar a declaração de rendimentos relativa à incorporação enquanto não aprovada a operação pelo BACEN ?

FUNDAMENTOS LEGAIS

8. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a respeito da operação de incorporação, nos seus artigos 223, *caput*, e 227, §§ 1º, 2º e 3º, assim dispõe:

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.

(...)

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.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à

incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

9. O vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999, dispõe:

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

*§ 2º No balanço específico de que trata o **caput** deste artigo, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).*

§ 3º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, § 1º, e 2º, § 3º).

§ 4º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 5º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 3º).

§ 6º O imposto deverá ser pago no prazo estabelecido no art. 861 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).

§ 7º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º).

10. O Perguntas e Respostas divulgado na página da Secretaria de Receita Federal na Internet esclarece:

217. Como se processa a incorporação e quais seus efeitos?

Para que se processe a incorporação deverão ser cumpridas as formalidades exigidas pelo art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.):

- a. *aprovação da operação pela incorporada e pela incorporadora (relativamente ao aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada) por meio de reunião dos sócios ou em assembléia geral dos acionistas (para as sociedades anônimas);*
- b. *nomeação de peritos pela incorporada;*
- c. *aprovação dos laudos de avaliação pela incorporadora, cujos diretores deverão promover o arquivamento e publicação dos atos de incorporação, após os sócios ou acionistas da incorporada também aprovarem os laudos de avaliação e declararem extinta a pessoa jurídica incorporada.
Para as sociedades que não são regidas pela Lei das S.A., valem as disposições dos arts. 1116 a 1118 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil).*

223. Quais os tipos de sociedades que poderão proceder à incorporação, fusão ou cisão?

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.

Nas operações em que houver criação de sociedade serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo (Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, art. 223, §§ 3º e 4º, acrescentados pela Lei nº 9.457, de 1997).

228. Quais os procedimentos a serem observados pelas pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas?

A legislação fiscal prevê as seguintes obrigações a serem cumpridas pelas pessoas jurídicas na ocorrência de qualquer um desses eventos:

- a. *Levantar, até 30 dias antes do evento, balanço específico, no qual os bens e direitos poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º);*
- b. *A apuração da base de cálculo do imposto de renda será efetuada na data do evento, ou seja, na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, devendo ser computados os resultados apurados até essa data (Lei nº 9.430, de 1996, art.1º, §§ 1º e 2º);*
- c. *A incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar a DIPJ correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao da data do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º);*
- d. *A partir de 1º/01/2000, a incorporadora também deverá apresentar DIPJ tendo por base balanço específico levantado 30 dias antes do evento, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento (Lei nº 9.959, de 2000, art. 5º);*
- e. *Dar baixa da empresa extinta por incorporação, fusão ou cisão total, de acordo com as regras dispostas na IN SRF nº 200, de 2002;*

- f. *O período de apuração do IPI, da Cofins e da contribuição PIS/Pasep será encerrado na data do evento nos casos de incorporação, fusão e cisão ou na data da extinção da pessoa jurídica, devendo ser pagos nos mesmos prazos originalmente previstos.*

229. O que se considera data do evento para fins da legislação fiscal? Considera-se ocorrido o evento na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, feita na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais (RIR/1999, art. 235, § 1º; Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, arts. 223 e 225).

11. Por seu turno, a Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), prescreve:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(...)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

12. A aprovação das operações de incorporação deverá ser feita através de deliberação em assembleia, que é a forma prevista para as sociedades anônimas e pelas demais sociedades por ações promoverem alterações estatutárias, as quais deverão constar da ata da mesma.

13. Regra geral, a data do evento, para fins de legislação fiscal, será aquela em que ocorrer a deliberação que aprovar a incorporação em assembleia dos acionistas, em se tratando as sociedades por ações.

14. Entretanto, no caso de instituição financeira, que depende de autorização do Banco Central para funcionar, é indispensável a aprovação da alteração do estatuto por parte dessa autoridade, para que possam efetivamente decorrer da incorporação seus efeitos jurídicos.

15. Com efeito, a Lei nº 4.595, de 31.12.1964, que dispõe sobre o Sistema Financeiro Nacional, determina:

Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil:

(...)

X - Conceder autorização às instituições financeiras, a fim de que possam:

(...)

f) alterar seus estatutos.

(...)

16. Por outro lado, no que se refere ao registro dos atos de incorporação na Junta Comercial, a Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, que trata do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, determina:

Art. 32. *O Registro compreende:*

(...)

II - o Arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

(...)

Art. 35. *Não podem ser arquivados:*

(...)

VIII - os contratos ou estatutos de sociedades mercantis, ainda não aprovados pelo Governo, nos casos em que for necessária essa aprovação, bem como as posteriores alterações, antes de igualmente aprovadas.

(...)

Art. 36. *Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.*

17. Conforme os dispositivos legais citados, a operação de incorporação de que trata a consulta só será ato ou negócio jurídico perfeito e acabado com o implemento da condição suspensiva, qual seja, a aprovação, pelo Banco Central, das alterações estatutárias respectivas.

18. Nesse caso, a data do evento, a ser considerada para fins de cumprimento das obrigações fiscais é o implemento dessa condição suspensiva, com a aprovação das alterações estatutárias por parte do Banco Central. A partir desse momento, considera-se realizada a incorporação e começa a contar o prazo para o cumprimento das obrigações fiscais decorrentes.

CONCLUSÃO

19. Em face do exposto, respondo à consulente que está correto o seu entendimento de que não deve ser feito o recolhimento do imposto de renda e de que não deve apresentar a declaração de rendimentos relativos à incorporação, enquanto não decidida e aprovada a operação pelo Banco Central do Brasil.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

20. Dê-se ciência desta solução.

21. [...].

22. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta serão solucionados em instância única, não comportando assim a presente solução de consulta recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se o interessado tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa SRF nº 573/2005, art. 16.

Belo Horizonte, 22 de março de 2006.

FRANCISCO PAWLOW

Chefe SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF n.º 112/1999 (DOU de 26/05/1999)

DLJ