



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

Processo nº 16561.000068/2006-77
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-000.744 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrentes BOSTON NEGOCIOS E PARTICIPACOES LTDA
FAZENDA NACIONAL

RECURSO VOLUNTÁRIO

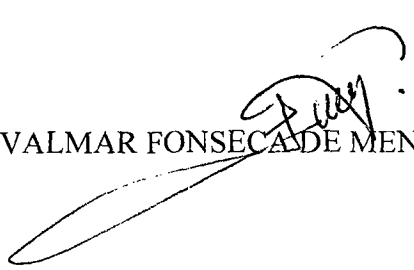
AUTO DE INFRAÇÃO - NORMAS PROCESSUAIS - Padecerá de nulidade o auto de infração que não observar o período-base correspondente ao lucro apurado por empresa controlada sediada no exterior. É elemento indispensável ao lançamento a observação correta do período-base de incidência do tributo em questão.

RECURSO DE OFÍCIO

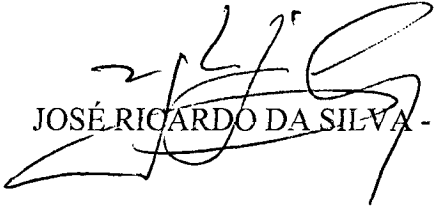
ERRO QUANTO À DATA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO E A MATÉRIA TRIBUTÁVEL - Improcede o lançamento efetuado com erro em relação a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício, votando pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e o Presidente Valmar Fonseca de Menezes, mas foi interrompido o julgamento em razão de vistas concedidas à Conselheira Edeli Pereira Bessa. Prosseguindo nesta sessão, relativamente ao recurso voluntário: 1) por maioria de votos, foi REJEITADA a proposta de diligência apresentada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, e 2) por maioria de votos, foi DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Farão declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.




JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Nara Cristina Takeda Taga, Benedicto Celso Benício Júnior, José Ricardo da Silva e Valmar Fonseca de Menezes (Presidente).



Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela COMPANHIA BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., (fls. 23/61 v. 3), contra decisão da 5ª Turma da DRJ de São Paulo I, consubstanciada no Acórdão nº 16-19.519, de 18 de novembro de 2008 (fl. 03/14, v. 3), que julgou os lançamentos tributários de IRPJ e CSLL procedentes em parte.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 75/79, v. 1), os trabalhos fiscalizatórios foram iniciados com o intuito de verificar o cumprimento de obrigações tributárias por parte da Recorrente, referentes ao recolhimento de IRPJ e seus reflexos, nos anos-calendário 2001 a 2003.

Assim, depois de cientificada - ocorrida em 15/02/2005 - do MPF para verificar o cumprimento de suas obrigações tributárias, a mesma foi intimada a informar suas participações empresariais no exterior, apresentando, assim, as documentações correspondentes.

Destaca a fiscalização que a constituição da Recorrente se deu em 06 de dezembro de 1999, mediante a subscrição, pelo Bank Boston Múltiplos, de sua participação na empresa BankBoston Latino Americano S/A, passando, assim, a ser controlada pela Recorrente.

No dia 21 de dezembro de 2001, informa à fiscalização que a Recorrente constituiu a BBLA Holding Europe, SL, sediada em Madrid, na Espanha, por intermédio de entrega de 100% das ações que detinha do BankBoston Latino Americano S/A. Contudo, destaca que, da “*Escritura de constitucion de la sociedad mercantil de responsabilidad limitada denominada BBLA Holding Europe, S.L*”, o aporte das ações do BankBoston Latino Americano S/A foi calculado com base em seu balanço de 30 de setembro de 2001, cujos números são:

Fonte Dem Financ (Euros)	30/09/2001
Capital Subscrito	57.238.410
Reservas	19.939.531
Resultados Transitados	146.256.614
Lucro do Exercício	1.512.415
Patrimônio Líquido	224.948.970

Não obstante, constatou-se que, consoante o Relatório e Parecer do Fiscal Único, Bernades, Sismeiro e Associados, para o exercício findo em 31 de dezembro de 2001 do “BankBoston Latino Americano S/A”, seu patrimônio líquido, em euros, naquela época, era:



Balanço em Euros	31/12/2001
Capital Subscrito	57.238.410
Reservas	19.939.531
Resultados Transitados	146.256,614
Lucro do Exercício	62.935.558
Patrimônio Líquido	286.370.113

Ocorre que o lucro da controlada BankBoston Latino Americano S.A, em setembro de 2001 era de € 1.512.415 - data esta de seu balanço utilizado para aportar às ações-, e em dezembro do mesmo ano - data esta da constituição da *BBLA Holding Europe* - passou a ser de € 62.935.558. Assim, intimou-se a Recorrente, a fim de que esta informasse os motivos da diferença, tendo se restringido a dizer que esta refletia a contabilidade da BBLA Europe e o balanço da BNP Brasil mediante registro de Equivalência Patrimonial.

Contudo, entendeu a fiscalização que as informações prestadas pela Recorrente não conferiria com o “*Balance de Situacion*” da BBLA Holding Europe – Madrid, de 31/12/2001, pois neste consta uma participação, de patrimônio líquido, no valor de € 224.946.951,00, que seria o mesmo do BankBoston Latino Americano S.A (BBLA-Lisboa) de 30 de setembro de 2001, e um prejuízo de € 43,32 (fls. 77, volume 1).

Destaca, também, a fiscalização que, consoante as respostas que a Recorrente prestou às intimações, confirmadas pelas Declarações de IRPJ, os tributos referentes à Controlada BankBoston Latino Americano S.A (BBLA-Lisboa) não foram pagos, tanto no Brasil, quanto no exterior, em virtude de ela ter, até 18 de dezembro de 2001, gozado do benefício da isenção de IRC ao abrigo do artigo 41 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, já que exercia suas atividades na Zona Franca exterior da Ilha de Madeira (fls. 77, volume 1).

Por entender a fiscalização que, em dezembro de 2001, a Recorrente utilizou a seu favor todo o investimento no BankBoston Latino Americano S.A para efetivar seu investimento na BBLA Holding Europe, teria ocorrido o emprego do valor dos lucros auferidos pela controlada BanBoston Latino Americano S.A no exterior a favor da Recorrente. Assim, nos termos do art. 394 do RIR/99, esses lucros são considerados pagos (item d, II, do §4º) e disponibilizados (II, do §3º), e não oferecidos à tributação.

Destarte, o presente auto de infração complementar o crédito tributário constituído no processo fiscal 16327.000299/2006-53, e corresponderia à tributação da diferença entre o lucro da BankBoston Latino Americano S.A apurado em 30/09/2001, e o lucro apurado em 31/12/2001.

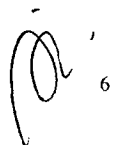
Com força no art. 143 do CTN, procedeu à fiscalização a conversão dos valores em euros para reais, por intermédio da taxa de câmbio de 21/12/2001, cujo valor era de 2,07665, data esta a mesma do fato gerador do Auto de Infração anterior (fls. 78, volume 1).



O contencioso administrativo foi instaurado, em 11 de janeiro de 2007, com a apresentação de Manifestação de Inconformidade Fiscal (fls. 155/172), cujos argumentos se seguem:

- a) as exigências tributárias discutidas nestes autos são uma complementação da que foi formalizada no Processo nº 16327.000299/2006-53, decorrente, pois, da ação fiscal iniciada com amparo no MPF em epígrafe. Para respaldar os lançamentos, o referido MPF foi prorrogado até 17.03.2006, como enfatizado pela autoridade julgadora de primeira instância quando do julgamento da matéria tributária naquele processo, a qual fez referência ao Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF no voto condutor do Acórdão nº 16-10.180, 5ª Turma da DRJ/SPOI, de 22.08.2006;
- b) o MPF é o instrumento legal (Portaria SRF 1.265, de 1999) que confere competência específica para que a autoridade fiscal instaure a fiscalização e limite o tempo, a matéria tributária e os fatos geradores a serem examinados;
- c) do dia 17/03/2006 e diante, não se teve prorrogação tendente a validar o prosseguimento da ação fiscal e a lavratura do Auto de Infração ora contestado;
- d) a presente autuação ocorreu em 13/12/2006, fora do prazo assinalado para a prorrogação;
- e) os atos administrativos da autoridade fiscal devem ser cancelados, haja vista terem sido praticados sem autorização legal, conforme Portaria SRF 3.007/01;
- f) os Autos de Infração de IRPJ e reflexo da CSLL, complementares, foram lavrados fora do prazo legal e por autoridade fiscal incompetente, conforme arts. 15 e 16 e seu parágrafo único, que admite a convalidação dos atos praticados com base em MPF extinto, mediante a emissão de novo MPF, desde que não seja indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto;
- g) a autoridade fiscal que lavrou os presentes autos de infração é a mesma que atuou no Processo 16327.000299/2006-53;
- h) a exigência fiscal tem como valor tributável a diferença apurada entre o lucro do exercício em 31/12/2001, e o consignado no balanço de que trata o Relatório e parecer do Fiscal Único, Bernardes, Sismeiro e Associados, apontado pela fiscalização, e o lucro do exercício levantado pela controlada BankBoston Latino Americano S.A, em demonstrações financeiras datadas de 31/12/2001;
- i) no processo 16327.000299/2006-53 já se discutiu a tributação dos lucro auferidos no exterior;

- j) o cerne da questão é a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- k) para a autoridade fiscal, o fato imponible está disciplinado no art. 25 2, § 2º e 3º, da Lei nº9.249, de 1995, art. 16 da Lei nº9.430, de 1996, e arts. 249, inciso II, e 394, do RIR, de 1999. Sob sua ótica, são passíveis de tributação não apenas os lucros auferidos no exterior e levantados no balanço patrimonial em 30.09.2001, mas também a diferença de lucros apurada posteriormente por ocasião do término do ano-calendário de 2001;
- l) contudo, com o advento da Lei 9.249, de 1995, os lucros auferidos no exterior passaram a ser tributados pelo da universalidade da renda em face ao contexto internacional da economia;
- m) a partir de 1º de janeiro de 1998, com a edição da Lei 9.532/97, tais lucros passaram a ser tributados no momento em que fossem disponibilizados para a empresa controladora no País, ficando sujeitos à sua adição ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinação do lucro real;
- n) o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, da renda, considerando-se o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na renda, art. 43 do CTN;
- o) a Lei 9.532/97 nos ensina que a tributação dos lucros auferidos no exterior deve ocorrer na data da disponibilidade dos lucros para a empresa controladora, no Brasil, considerando-se ocorrida na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;
- p) a Lei Complementar 104/01 acrescentou o §2º no art. 43 do CTN para solucionar o seu conflito com a Lei 9.532/97;
- q) a MP 2.158-35/01 foi editada para estabelecer as condições e o momento da disponibilidade dos lucros para efeito de sua tributação, conforme condições constantes em seu art. 74;
- r) com sua edição, restou revogado, tacitamente, o art. 1º da Lei 9.532/07;
- s) a constituição da empresa BBLA Holding Europe SL, com o aporte de ações da empresa BankBoston Latino Americano, deve ser analisado à luz deste novo regramento, vez que o fato ocorreu em 21/12/2001, época esta que vigorava a MP 2.158-35/2001;
- t) como os lucros apurados pela controlada BankBoston Latino Americano, no exterior, não estavam tributados na data de eficácia da MP, devem ser considerados disponibilizados para a Recorrente somente na data do balanço patrimonial de 30/09/2001, conforme o art. 74 da referida MP;



- u) não se pode negar observância a este regramento em virtude da Lei 9.249/95, embora vigente, prever como regra geral no caput do art. 25 que os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano e, no caso sob exame, o fato impositivo de tributação dos lucros no exterior ocorreu no curso do ano-calendário de 2001, antes de 31 de dezembro;
- v) os §§ 2º e 3, do art. 25 da Lei 9.249, invocados pela fiscalização, não tem aplicação, pois eles prevêm, nos seus incisos III, a hipótese de tributação no curso do exercício se a pessoa jurídica se extinguir, o que não ocorreu com a Recorrente;
- w) a hipótese de incidência do imposto somente ocorreu em 30/09/2001, data da contabilização dos lucros para fins de constituição da BBLA Holding Europe SL, estando sujeito ao comando normativo do art. 74 da MP 2.158-35/01;
- x) como o evento societário ocorreu em 21/12/2001, não pode a fiscalização atribuir como lucros no exterior valores apurados posteriormente em balanço datado em 31/12/2001, pois a incompatibilidade de datas é evidente, o que desmonta a tese da fiscalização de que há diferença de lucros no exterior a ser tributada;
- y) como o fato gerador do IR se dá com a disponibilidade jurídica dos lucros no exterior para a Recorrente, e a apuração dos lucros no Balanço Patrimonial ocorreu em 30/09/2001, não há dúvidas de que somente o valor de € 1.512.415,00 deveria ser adicionado ao lucro líquido para determinar o lucro real do exercício, ano-calendário 2001;
- z) a escolha da data para levantamento do balanço patrimonial não foi aleatório, e o resultado espelha a situação até o terceiro trimestre do ano de 2001, findo em 30/09/2001;
- aa) os valores apurados neste momento contábil representam o efetivo de aporte de ações para a constituição da BBLA Holding Europe SL;
- bb) os seus atos constitutivos somente foram registrado em 21/12/2001 data esta que passou a ter personalidade jurídica, por questões burocráticas;
- cc) a diferença de €61.423.143,00 (€ 1.512.415- € 62.935.558), objeto desta demanda, faz parte do resultado da nova empresa: BBLA Holding Europe SL, devendo ser disponibilizada, para fins de tributação, somente em 31/12/2002, conforme parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/01;
- dd) assim, o fato gerador do IR sobre a diferença do resultado contábil em 31/12/2001 ocorreu em 31/12/2002, devendo os créditos tributários de IRPJ e CSLL ser tornados insubsistentes, por estarem carecedores de liquidez e certeza;



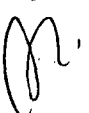
- ee) quanto a taxa de câmbio aplicável, informa que o procedimento fiscal está equivocado. Isto porque, o art. 43 do CTN é norma geral de conversão de valores expressos em moeda estrangeira para a nacional, enquanto o §4º, do art. 25, da Lei 9.249/95 é regra específica de conversão;
- ff) assim, os lucros devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada, ou seja, devem ser realizadas com base na taxa de câmbio vigente em 31/12/2002, correspondente ao Balanço Patrimonial nessa data levantado, qual seja, 2,05854;
- gg) o valor ratificado da base de cálculo passara de R\$ 127.554.369,90 para R\$ 126.441.996,79, com reflexo no valor da multa de ofício aplicada (75%) e dos juros moratórios (83,13%);
- hh) ao final, pede seu deferimento.

No dia 06/07/2007, a relatora do presente processo propôs, ao presidente da 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da Secretaria da Receita Federal em São Paulo I –SPOI, o qual foi acatado na mesma data, a conversão do julgamento em diligência (fls.191/193), para que a fiscalização:

- ii) fornecesse elementos e suporte documental hábeis a respaldar uma constatação positiva de que os lucros da controlada BankBoston Latino Americano S.A (BBLA-Lisboa) foram efetivamente utilizados no aporte de suas ações para constituição da empresa BBLA Holding Europe, SL (BBLA-Madrid), podendo a comprovação ser extraída dos autos do processo 16327.000299/2006-53 ou obtidos junto à Recorrente; e
- jj) elaborasse Relatório Final de Diligência, respondendo a seguinte indagação: “a hipótese de incidência relativa à diferença”, observada a necessidade de outro lançamento, de crédito tributário com fato gerador em 31/12/2002, na eventual impossibilidade de atendimento à providência inicial.

Em cumprimento à diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, originou-se o MPF-Fiscalização 0817100-2007-00120-0 (fls. 195, volume 1), cuja ciência à Recorrente foi dada em 12 de setembro de 2007, e que decorreu do MPF-Diligência 0817100-2007-00112-0 (fls. 194, volume 1), de 03 de setembro de 2007, onde se constatou infrações à legislação tributária, redundando na lavratura de Autos de Infração Complementar, nas seguintes balizas:

- 1 - Adições não computadas na apuração do Lucro Real – Lucros Auferidos no Exterior (2001), fato gerador: 31/12/2002. (fls. 41, volume 2)
Enquadramento legal: art. 25, §§2º e 3º da Lei 9.249/95
Art. 16 da Lei 9.430/96;
Arts. 249, II, e 394, do RIR/99;
Parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/01



2- CSLL – Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls.47, volume 2)

Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior no período de 2001, por filiais, sucursais, controladas, ou coligadas.

Fato gerador: 31/12/2002

Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei 7.689/88;

Art. 19 da Lei 9.249/95;

Art. 1º da Lei 9.316/96 e art. 28 da Lei 9.430/96;

Art. 6º da MP 1.858/99 e reedições.

que: No Termo de Verificação Fiscal (fls. 50/55), explica a autoridade autuante

kk) a diferença de lucros da BLA-Lisboa (ex-Madeira), apurada entre outubro e dezembro de 2001, que não foi disponibilizada naquele ano, porque não utilizada na subscrição de capital da BBLA-Madrid, e não integrou o patrimônio da espanhola a partir de janeiro de 2002 deve ser considerada como lucro auferido pela Recorrente no exterior, no ano de 2001, através de sua controlada BankBoston Latino Americano S.A (BBLA-Lisboa);

ll) os lucros auferidos pela controlada BBLA-Lisboa, ex-madeira no exterior foram apurados no Balanço de 30 de setembro de 2001;

mm) que não foram oferecidos à tributação;

nn) que deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido da Recorrente, e por não terem sido adicionados, foram objeto de lançamento tributário, através de Auto de Infração lavrado por esta fiscalização em 16/03/2006, objeto do Processo 16327.000299/2006-53;

oo) a diferença de lucros referentes à controlada BankBoston Latino Americano S.A., de Lisboa, apurada no período de outubro a dezembro de 2001, e não disponibilizada em 2001, porque não utilizada na constituição da BBLA-Madrid, deve ser considerada disponibilizada em 31 de dezembro de 2002, nos termos do parágrafo único do art. 74, da MP 2.158-35/01;

pp) no presente Auto de Infração Complementar, foi considerado a diferença entre os lucros de 30 de setembro de 2001 e o efetivo Lucro do Exercício de 2001, e que seu valor efetivo em euros é:



Lucro do Exercício (euros)	
dez/01	62.935.558
set/01	1.512.415
Diferença	61.423.143

- qq) a conversão da diferença em euro foi realizada com fulcro no art. 143 do CTN, pela taxa de câmbio de 3.7012, referente a 31/12/2002 – data do fato gerador;
- rr) foi obtido, com sua conversão o valor de R\$ 227.339.336,87 (duzentos e vinte e sete milhões, trezentos e trinta e nove mil, trezentos e trinta e seis reais e oitenta e sete centavos), que deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido da Recorrente;
- ss) **o lucro auferido no exterior e não oferecido à tributação é objeto do presente lançamento tributário, o qual é feito por determinação da relatora de primeira instância do presente processo, com base em nova fundamentação legal (parágrafo único do art. 74, da MP 2.158-35/01), alterando-se a data do fato gerador para 31/12/2002;**
- tt) que o Auto de Infração Complementar é lavrado com guarida no art. 18, §3º, do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 8.748/93;

Cientificada dos Autos de Infração Complementares em 31/10/2007 (fls. 55, do volume 2), foi apresentada Manifestação de Inconformidade Fiscal (fls. 73/120, volume 2), com os seguintes argumentos:

- uu) o lançamento é um procedimento administrativo decorrente de atividade vinculada e obrigatória da autoridade fazendária, nos termos do art. 142 do CTN;
- vv) como o art. 142 do CTN estabelece somente a competência geral, o Decreto 70.235/72 veio para estabelecer alguns limites a essa competência genérica, conforme se extrai de seu art. 7º, inciso I;
- ww) o art. 59, I, do indigitado decreto cuidou das nulidades, e que, embora especifique tais hipóteses, não pode ser interpretado de forma restritiva, sob pena de agredir o art. 100, I, do CTN;
- xx) a introdução do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, pela portaria SRF 1.265/99 foi um marco histórico na relação entre a administração tributária federal e os contribuintes;



10

- yy) o MPF é um pré-requisito à abertura de procedimento fiscal, e constitui-se em verdadeira atribuição de “competência específica” à autoridade autuante, estabelecendo os limites exatos da atuação dos AFRFB;
- zz) sua inobservância o torna nulo, apesar de respeitar a competência genérica disposto no art. 142 do CTN;
- aaa) o art. 2º da portaria RFB 4.066/07 classifica o gênero MPF, nas espécies Fiscalização e Diligência;
- bbb) que o inciso II de seu art. 3º conceitua o MPF de Diligência como “ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigências de instrução processual;
- ccc) o Auto de Infração ora combatido teve como origem o “Pedido de Diligência” formulado pela DRJ/SPOI, cujo propósito era para esclarecer, mediante suporte documental, que os lucros apurados pela BBLA/PORTUGAL, no período compreendido entre 30/09/01 e 31/12/01, de € 61.423.145, foram, efetivamente, utilizados no aporte de suas ações para a constituição da BBLA/ESPANHA, ou apontar, caso os lucros tivessem sido apurados no balanço encerrado em 31/12/01, a necessidade de novo lançamento tributário e, em qualquer das hipóteses, intimar a Recorrente para, de acordo com o art. 44 da Lei 9.784/99, manifestar-se no prazo de 10 dias, antes da devolução do processo àquela instância julgadora;
- ddd) a autoridade diligente, em 12/09/07, sem elaborar o Relatório de Diligência e dele dado ciência a Recorrente, emitiu o MPF 08.1.71.00-2007-00120-0, e lavrou os Autos de Infração ora impugnados;
- eee) agindo dessa forma, afrontou seu direito à ampla defesa e ao contraditório, esculpido no inciso XXXIII, do art. 5º da CF, c/c o art. 44, da Lei 9.784/99, que rege o Processo Administrativo Fiscal, desobedecendo, em consequência, o determinado pela DRJ/SPOI;
- fff) em virtude do ocorrido, todos os atos por ela praticados após o encerramento do procedimento de diligência se tornaram nulos, principalmente o lançamento decorrente do MPF 09.1.71.00-2007-00120-0, nos termos do inciso II, do art. 59, do Decreto 70.235/72;
- ggg) o §3º, do art. 18, do Decreto 70.235/72, somente permite a lavratura de Auto de Infração Complementar quando se constata incorreção, omissão ou inexatidão no lançamento objeto da diligência, que pudesse resultar em agravamento da exigência inicial, na inovação ou alteração da fundamentação legal, o que não ocorreu;
- hhh) conforme Termo de Verificação Fiscal, ficou claro que a nova fundamentação legal apontada alterou o fato gerador do IRPJ, já que anteriormente se tinha entendido ter ocorrido no dia 31/12/01, e com a nova lavratura se fixou o dia 31/12/02;



- iii) a situação descrita pela autoridade autuante no item 3.1 do "Termo de Verificação Fiscal" deixa claro, em face da nova fundamentação legal nele apontada, que houve alteração do fato gerador do IRPJ, quer da data de sua ocorrência, de 31/12/01 para 31/12/02, quer da sua materialidade - de disponibilização de lucros pelo pagamento, em face do evento societário de constituição da BBLAFESPANI para disponibilização, em 31/12/02 de lucros apurados em 31/12/01 -, como também, em razão da taxa de câmbio então adotada, da base tributável, que passou de R\$ 127.554.369,90 para R\$ 227.339.336,87;
- jjj) no final do procedimento fiscal houve, claramente, nova constituição de um crédito tributário, demonstrando a inexistência de complementaridade entre o presente Auto de Infração e o lavrado no PAF 16327.000068/2006-53;
- kkk) a intenção da autoridade autuante, ao proceder desta forma, foi a de evitar a ocorrência de decadência do direito de constituir o indigitado crédito tributário, pelo decurso do prazo de cinco anos, art. 173, I, do CTN;
- lll) incorreu em excesso de exação, o que é vedado pela legislação pátria, razão pela qual não pode prosperar o Auto de Infração combatido;
- mmm) o lançamento complementar não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas no art. 145, III e 149 do CTN;
- nnn) é vedada à Administração Tributária, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas, introduzir modificações benéficas, ou não, ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, nos termos do art. 146 do CTN;
- ooo) na época de constituição da BBLA/ESPANHA, em 21/12/01, já vigorava a MP 2.158-35/01, que dispõe sobre a presunção legal da data de disponibilização dos lucros e não distribuídos até 31/12/01;
- ppp) quando da lavratura do Auto de Infração objeto do PAF 16327.000068/2006-77, deveria, de ofício, a autoridade fiscal ter aplicado a referida MP;
- qqq) após o advento da Lei 9.249/95, os lucros apurados por controladas no exterior, até então não sujeitos à tributação do IRPJ no Brasil, passaram a sê-lo e, nos termos do seu art. 25, caput e §2º, II, nos mesmos moldes da legislação pátria e no próprio ano em que apurados;
- rrr) a partir de 01/01/98 tais lucros passaram a ser computados na determinação do lucro real somente no momento em que fossem, nos termos do disposto nos §§1º e 2º, do art. 1º, da Lei 9.532/97, disponibilizados para a controladora ou coligada domiciliada no Brasil;
- sss) o legislador, agindo dessa forma, criou nova espécie de fato gerador para o IRPJ, espécie esta não prevista no art. 43 do CTN;

- ttt) como essa criação poderia criar discussão sobre sua aplicação, o legislador fiscal, em obediência ao art. 146, III, "a", da CF, editou a LC 104/01, para acrescentar o §2º, ao art. 43, do CTN;
- uuu) para dar cumprimento ao novo comando, editaram-se a MP 2.158-35/01, onde ficou estabelecido as condições e o momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, conforme disciplinado no caput do art. 74, o qual revogou, tacitamente, a teor do disposto no §1º, *in fine*, do art. 2º do Decreto-Lei 4.657/42, o art. 1º da Lei 5.532/97;
- vvv) o art. 25 da Lei 9.249/95, caput e §2º passou a ter sua consonância restabelecida, e os lucros das controladas/coligadas no exterior voltaram a compor a determinação do lucro real das controladoras ou coligadas, no Brasil, no mesmo exercício em que apurados;
- www) após 21/12/01, a BBLA/PORTUGAL passou a ser controlada pela BBLA/ESPANHA, motivo suficiente para afastar, no caso vertente, a hipótese de disponibilização de lucros a que alude o disciplinado pelo art. 74 da MP 2.158-35-01, quer da BBLA em favor da Recorrente, quer da BBLA, com sede em Portugal, em benefício da BBLAHE, na Espanha;
- xxx) tentar aplicar a legislação pátria a pessoas jurídicas relacionadas e ambas com sedes no exterior, estas sujeitas as leis dos países em que situam, ultrapassa os limites legais de que dispõe a autoridade fiscal brasileira, já que invade, de forma inadmissível, a competência daqueles entes tributantes;
- yyy) ainda que a BBLA/ESPANHA estivesse obrigada, por força da legislação brasileira, o que se admite a título argumentativo, a avaliar o investimento na BBLA/PORTUGAL, sua controlada, pelo método da Equivalência Patrimonial, a variação decorrente dos lucros da BBLA, apurados em 31/12/01 e não distribuídos, não teriam efeitos tributários na Recorrente, por estarem subsumidos ao disposto pelas legislações de Portugal e Espanha;
- zzz) ainda que a BNP tenha incorrido em erro em sua escrituração contábil, a afirmação da autoridade autuante, constante do item 1.10 do Termo de Verificação Fiscal, de que a BBLAHE não refletiu em seu patrimônio os lucros apurados pela BBLA entre outubro e dezembro de 2001, não pode servir de fundamento para considerá-los como lucros auferidos pela Recorrente no exterior em 31/12/01, e disponibilizados em 31/12/02, visto que tal não encontra respaldo no art. 25, §2º, I, da Lei 9.249/95, c/c os arts. 384, 387, 388 e 389 do RIR/99;
- aaaa) os créditos tributários lançados com base nos lucros apurados pela BBLA/PORTUGAL, em 31/12/01, e jamais disponibilizados em favor da Recorrente em 31/12/02, carecem de certeza e liquidez, devendo a autoridade julgadora declarar improcedente a autuação em questão;



- bbbb) o Termo de Verificação Fiscal constatou, de forma clara, que o BBLA/ESPANHA, desde sua constituição, esteve e se encontra sob a jurisdição do Estado Espanhol, posto que sediada em Madrid;
- cccc) também reconhecer ser a BBLA/PORTUGAL uma empresa controlada por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, seja pelo BankBoston Banco Múltiplo S/A, até 27/12/99, seja pela Boston Negócios e Participações Ltda., até 21/12/01, quando passou a ser controlada diretamente pelo BBLA/ESPANHA, com sede em Madrid;
- dddd) outro ponto reconhecido, expressamente no item 1.9, foi de se encontrar o BBLA, no que diz respeito ao tratamento tributário dos resultados de suas atividades econômicas realizadas até 21/12/01, data da ocorrência do evento societário de constituição da BBLA/ESPANHA, sob o albergue de Tratado Internacional Contra a Dupla Tributação, firmado entre o Brasil e Portugal;
- eeee) em 5 de janeiro de 1976 foi promulgado o Decreto 76.975, onde passou a vigorar a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, o qual se encontra, ainda, em plena vigência;
- ffff) conforme se extrai de seus arts. 7º e 10º, os lucros auferidos pela BBLA/ESPANHA, entre 30/09/01 e 31/12/01, em decorrência das atividades econômicas exercidas no Estado Espanhol por meio de estabelecimento estável, só poderiam ser tributados naquele Estado Contratante, visto que a a BBLA/ESPANHA não exercia sua atividade no Brasil;
- gggg) o fato de a empresa sediada em um outro Estado Contratante ser controlada por sociedade residente em outro Estado Contratante, como no caso vertente, em que a BBLA/ESPANHA era controlada pela BNP, não caracteriza, por si só, a existência de estabelecimento estável nesse outro Estado Contratante, não se aplicando, na espécie aqui discutida, o que dispõe o item 1 do art. 7 do tratado em comento;
- hhhh) ainda na dicção do item 1 do art. 10 do tratado, destaca a Recorrente que os dividendos eventualmente pagos pela BBLA/ESPANHA a seus sócios ou acionistas sediados no Brasil poderiam, esses sim, sofrer, nos termos da legislação brasileira, a incidência do imposto sobre a renda;
- iiii) contudo, não se pode equiparar os lucros auferidos pela BBLA/ESPANHA em suas atividades desenvolvidas na Espanha com os dividendos a que alude o item 4 do artigo 10, visto que não houve nenhuma remessa, pagamento ou creditamento em favor da Recorrente, sua controladora no Brasil;
- jjjj) o próprio Termo de Verificação Fiscal, em momento algum fez menção ao pagamento de dividendos, tampouco à remessa, pagamento, este no sentido estrito do termo, ou ao crédito de lucros, por parte do



BBLA/ESPANHA, em benefício da Recorrente, a BNP, pelo simples motivo de que tal fato não ocorreu;

kkkk) uma possível alegação de que o tratamento tributário objeto da Convenção Internacional em apreço não teria supremacia sobre as leis internas vão por terra por uma simples leitura do §2º, do art. 5º, da Constituição Federal, c/c o art. 98 do CTN;

llll) como a celebração dos tratados é ato de competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional, é inadmissível sua revogação ou denúncia por ato do Poder Legislativo;

mmmm) assim, não poderia a Lei 9.532/97 se sobrepor aos Tratados/Convenções Internacionais contra a Dupla Tributação, celebrados pela República Federativa do Brasil com outros Estados Contratantes;

nnnn) tendo em vista que o fato gerador relativo aos lucros apurados pela BBLA/PORTUGAL no encerramento do ano-calendário 2001 ocorreu em 31/12/01, e foi alcançado, como disciplinado no art. 150, §4º do CTN, pela decadência em 31/12/06, muito antes de iniciado, em 03/09/07, o procedimento fiscal objeto do MPF 08.1.71.00-2007-00112-0, deve a autoridade julgadora reconhecer e declarar a improcedência do crédito tributário do IRPJ dele decorrente;

oooo) o Auto de Infração, ao quantificar os lucros tidos como disponibilizados pela BBLA em favor da Recorrente incorreu em erro, pois apontou, como fundamento para converter o valor da base tributável, no montante de € 61.423.143, o art. 143, o que ocasionou, por consequência, a adoção da taxa de câmbio válida para o dia 31/12/02, correspondente a R\$ 3,7012/€;

pppp) contudo, como se extrai do art 143 do CTN e do §4º do art. 25, da Lei 9.249/95, os lucros serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada;

qqqq) assim, no caso vertente, para a conversão da base tributável, deveria ser utilizado a taxa de câmbio do dia 31/12/01, a qual era de R\$ 2,05854/€, e não a data da suposta disponibilização, o que implicaria a retificação da base de cálculo para R\$ 126.441.996,79, com amplos reflexos nos créditos tributários do IRPJ e da CSLL;

rrrr) ao final, pede seu provimento.

No dia 08 de outubro de 2008, a Recorrente juntou, às fls. 152/164, volume 2, aditivo à Manifestação de Inconformidade, onde se extrai os seguintes argumentos:

13

- ssss) o fato de não ter a Recorrente adicionado, na determinação do lucro real do ano-calendário 2002, os lucros auferidos pela BBLA/PORTUGAL no período de 30/09/01 a 31/12/01, nem tampouco tê-los computado no Patrimônio da BBLA/ESPANHA a partir de janeiro de 2002, não serve para sustentar a afirmação de ter ela infringido o disciplinado pelo art. 25 da Lei 9.250/95, e pelo parágrafo único do art. 74, da MP 2.158-35/01;
- tttt) para afastar tal entendimento, basta recorrer-se ao disciplinado pelos artigos 1º, §6º e 6º da IN SRF 213/02, e art. 38 do Código do Comércio da Espanha, onde diz que “Será seguido o princípio da prudência valorativa. Este princípio, obrigará, em todo caso, a reunir no balanço só os lucros realizados na data de seu encerramento”, e que “os elementos do imobilizado e do circulante serão contabilizados, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte, pelo preço de aquisição ou pelo custo de produção”;
- uuuu) por intermédio dessa combinação, salta evidente a obrigatoriedade da BBLA/ESPANHA de escriturar os investimentos em sua controlada pelo preço de aquisição, não havendo que se falar, como quis sustentar a autoridade autuante, Equivalência Patrimonial da participação societária na BBLA/PORTUGAL;
- vvvv) desta forma, a tese esposada pela autoridade autuante, agasalhada pela DRJ/SPOI no Pedido de Diligência, e ensejadora do presente Auto de Infração, de ter a BBLA/ESPANHA deixado de registrar os lucros da BBLA/PORTUGAL em seu Patrimônio Líquido não prospera por ter feito em absoluto respeito à determinação legal;
- wwww) ao não considerar o inserto na IN SRF 213, de 7 de outubro de 2002, que possui fundamento de validade em lei, decorre a afronta ao Princípio da Estrita Legalidade ao qual se subordina o exercício das funções fiscalizadora e julgadora da SRF;
- xxxx) ao querer impor, à requerente, a obrigatoriedade de computar, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o acréscimo patrimonial auferido pela BBLA/PORTUGAL, tanto a autoridade fazendária, na formalização do Auto de Infração, como a DRJ, no julgamento da impugnação oferecida anteriormente, subverteram a relação jurídico-tributária existente entre o sujeito passivo (a requerente) e o fisco no Brasil, extrapolando, com o fim de tributar lucro auferido por uma terceira empresa (a BBLA/PORTUGAL), sem vínculo direto, a relação societária existente entre a querente, com sede no Brasil, e sua controlada (a BBLA/ESPANHA) na Espanha;
- yyyy) exigir da BBLA/ESPANHA o reconhecimento, por meio de escrituração em seu registros contábilios, do lucro da BBLA/PORTUGAL é, além de infringir a IN SRF 213/01, obrigar que a empresa espanhola desobedeça ao seu próprio ordenamento jurídico e, sob pena de não fazendo, punir sua controladora no Brasil senão o fizer;

- zzzz) menciona, ainda, a impossibilidade de aplicação, para efeito de apuração dos lucros da BBLA/ESPANHA no encerramento do ano-calendário 2001, o quanto inserto no art. 121, do Capítulo XI, da Lei 43/1995 (Lei Espanhola de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica);
- aaaaa) o referido normativo, que obriga as empresas com sede no território espanhol a computar, para o fim de apuração da base tributável no encerramento do exercício fiscal e dentro do princípio da Transparência Fiscal Internacional, as rendas positivas auferidas por sua(s) controlada(s) no exterior, como no caso a BBLA/PORTUGAL, não alcançava, no entanto, a BBLA/ESPANHA, posto ter sido ela constituída nos moldes de uma "ETVE — Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros",
- bbbbb) sob esse regime especial, sobre o qual não podia a legislação brasileira se sobrepor, tem-se que as rendas positivas auferidas pela BBLA/PORTUGAL em 31/12/01 não preisavam ser imputadas na apuração dos resultados da BBLA/ESPANHA daquele exercício, como fez crer a autoridade autuante, como a posterior exclusão da base tributável, quando distribuídos, dos benefícios (lucros-dividendos) delas decorrentes;
- cccc) podia a BBLA/ESPANHA, com o propósito de evitar a dupla tributação (Espanha/Portugal), deduzir do IR devido em 31/12/01, o valor efetivamente satisfeito, na parte da renda imputada c/ou incidente sobre os dividendos distribuídos pela BBLA/PORTUGAL;
- dddd) contudo, a fiscalização, em momento algum, observou a legislação em referência, motivo este para comprovar todo o equívoco cometido na lavratura do Auto de Infração;

A 5ª Turma da DRJ/SPOI, ao apreciar o mérito, julgou parcialmente procedente o lançamento, tendo recorrido de ofício sobre a parcela do lançamento que foi excluída pela mesma, conforme se extrai da ementa:

ASSUNTO-IMPOSTO-SOBRE--A-REND A DE PESSOA - 40-JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

Quando forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

MESMOS FATOS E MATÉRIA. COEXISTÊNCIA DE DUAS AUTUAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Impossível a existência de duas autuações sobre os mesmos fatos e a mesma matéria.

APORTE DE AÇÕES. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

Na utilização de ações de controlada sediada no exterior para a constituição de outra empresa, há o emprego de lucros da controlada, em favor da controladora, o que configura hipótese de disponibilização.

ERRO QUANTO À DATA DO FATO GERADOR E À MATÉRIA TRIBUTÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a autuação efetuada com erro quanto à data do fato gerador e à matéria tributável.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente em Parte

Com relação a parcela excluída da tributação, relativa ao segundo auto de infração, lavrado por ocasião da realização da diligência fiscal, a turma de julgamento interpôs recurso de ofício.

Cientificada da decisão de primeira instância (fls. 20, volume 3), e com ela não se conformando, apresentou Recurso Voluntário (fls. 22/61), no qual, em apertada síntese, argumenta que:

eeee) considerando o tempo transcorrido entre 30 de setembro de 2001 (data do balanço da BBLA-Lisboa utilizado para o aporte das ações) e 21 de dezembro de 2001 (data da Escritura de constituição da BBLA-Madrid), concluiu a autoridade autuante que o lucro da BBLA-Lisboa, que era de € 1.512.415 em setembro, passou a ser de € 62.935.558, em dezembro de 2001;

ffff) contudo, a premissa adotada pela autoridade fiscal, de que a parcela de € 61.423.143 do lucro do ano-calendário 2001 teria sido realizada em 21/12/01, não encontrou nenhum fundamento contábil e/ou fiscal na documentação entregue pela Recorrente, inclusive contrariando o expressamente descrito no item 1.6 do Termo de Verificação Fiscal, que reconheceu ter sido ele apurado em 31/12/01;

ggggg) a conclusão de que aquela parcela do lucro da BBLA-Lisboa teria sido utilizada em 21/12/01 como aporte de capital na BBLA-Madrid, não encontra suporte na documentação relativa ao evento societário em questão, conforme expressamente reconhecido pela própria autuante no

curso do procedimento fiscal tratado nos autos do PAF 16327.000299/2006-53;

hhhhh) que a julgadora não tinha dúvida sobre a data de apuração, pela BBLA-Lisboa, da parcela de lucros de € 61.423.143, ou seja, em 31/12/01 (item 4 do Pedido de Diligência), como também não ter sido tal parcela utilizada na subscrição do capital da BBLA-Madrid, em 21/12/01, posto que referido evento teve por base, em absoluta linha com o disciplinado pela legislação pátria, o balanço levantado em 30/09/01, incluindo todo o lucro até então apurado no exercício, de € 1.512.415 (item 2 do Pedido de Diligência);

iiii) que reconheceu, expressamente, o equívoco cometido pela autoridade autuante, pois, em afronta ao princípio da verdade material, “considerou que todos os lucros apurados no balanço da BBLA-Lisboa, encerrado em 31/12/01, foram empregados pela autuada na constituição da BBLA-Madrid, ocorrido em 21/12/2001”, fato esse mais do que suficiente para julgar improcedente a autuação;

jjjj) a legislação que vigorava na Espanha, em 31/12/01, particularmente o Código do Comércio de 1885, faz-se necessário julgar improcedente o afirmado pela autoridade no Termo de Verificação Fiscal e no Auto de Infração;

kkkk) que a afirmação da autoridade de que, a partir do “Balance de Situacion” do BBLA/ESPANHA de 31/12/01, o resultado no encerramento daquele exercício foi um prejuízo de € 43,32, e que o valor da participação do BBLA/ESPANHA no BBLA/PORTUGAL foi de € 224.946.951,00, valor este correspondente ao Patrimônio Líquido do BBLA/PORTUGAL, apurado por ocasião do balanço levantado em 30/09/01, não pode prosperar;

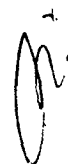
llll) o fato da Recorrente não ter adicionado, na determinação do lucro real do ano-calendário 2002, os lucros auferidos pela BBLA/PORTUGAL no período 30/09/01 a 31/12/01, nem tampouco tê-los computado no Patrimônio da BBLA/ESPANHA a partir de janeiro de 2002, não serve para sustentar a afirmação de ter ela infringido o disciplinado pelo art. 25 da Lei 9.250/95, e pelo parágrafo único do art. 74, da MP 2.158-35/01;

mmmm) que o art. 1º e seu §6º, o art. 6º da IN SRF 213/02, e o art. 38 do Código do Comércio da Espanha, nos ensina que a BBLA/ESPANHA era obrigada a escriturar seus investimentos em sua controlada pelo preço de aquisição, e não pelo princípio da Equivalência Patrimonial da participação societária na BBLA/PORTUGAL;

nnnn) assim, o argumento de que a BBLA/ESPANHA deixou de registrar os lucros da BBLA/PORTUGAL em seu Patrimônio Líquido não pode prosperar, por ter feito em absoluto respeito à determinação legal;

- ooooo) assim, caso apurados lucros na BBLA/ESPANHA [e que estes deveriam ser disponibilizados em favor da Recorrente;
- ppppp) o Termo de Verificação Fiscal constatou que, desde a constituição da BBLAHE, esta esteve sob a jurisdição do Estado Espanhol, posto que sediada em Madrid;
- qqqqq) também reconheceu que a BBLA é uma empresa controlada por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, seja pelo BankBoston Banco Múltiplos S/A, até 27/12/99, seja pela Boston negócios e Participações Ltda, até 21/12/01, quando passou a ser controlada diretamente pelo BBLAHE, com sede em Madrid;
- rrrrr) a fiscalização também reconheceu que o BBLA, no que diz respeito ao tratamento tributário dos resultados de suas atividades econômicas realizadas até 21/12/01, data da ocorrência do evento societário de constituição da BBLAHE, sob o albergue de Tratado Internacional Contra a Dupla Tributação, firmado entre o Brasil e Portugal;
- sssss) desde o dia 5 de janeiro de 1976, quando foi promulgado o Decreto 76.975, passou a vigorar, entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol, a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evassão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, o qual encontra-se em plena vigência;
- ttttt) os lucros auferidos pela BBLAHE entre 30/09/01 e 31/12/01, por conta da Convenção firmada pelo Brasil com o Estado Espanhol, deveriam ser tributados pela Espanha, já que lá exercia suas atividades;
- uuuuu) somente os dividendos, eventualmente, pagos pela BBLAHE a seus sócios ou acionistas sediados no Brasil que poderiam sofrer, nos termos da legislação brasileira, a incidência do IR;
- vvvvv) não se pode equiparar os lucros auferidos pela BBLAHE em suas atividades desenvolvidas na Espanha com os dividendos a que alude o item 4 do artigo 10, do Tratado, visto que não houve nenhuma remessa, pagamento ou creditamento em favor da Recorrente, sua controladora no Brasil;
- wwwww) em momento algum o Termo de Verificação Fiscal fez menção ao pagamento de dividendos, tampouco à messa, pagamento, este no sentido estrito do termo, ou ao crédito de lucros, por parte da BBLAHE, em benefício da Recorrente, a BNP, pelo simples motivo de tal fato não ter ocorrido;
- xxxxx) ao final, pede o provimento de seu recurso.

Intimada a Fazenda Nacional, a mesma apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 107/134, volume 3), com os seguintes argumentos:



yyyyy) compulsando os autos verifica-se que o MPF-F nº 08.1.71.00-2005-00015-0 (fls. 01/06) acompanhado de Termo de Início da Ação Fiscal foi lavrado por autoridade competente (Auditores da Receita Federal João Carlos de Souza — Matric. 0024792 e Ely Santos — Matric. 0065329), cuja ciência foi dada ao representante do contribuinte em 15/02/2005. Aludido MPF-F deu origem do Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal (fls. 62/75), cientificado o contribuinte em 13/12/2006;

zzzzz) às fls. 176/179 os presentes autos foram baixados em diligência por meio da expedição do MPF-1) nº 08.1.71.00.-2007-00112-0, cujos responsáveis eram os Auditores da Receita Federal do MPF-F já citado e a ciência do contribuinte foi apostada em 24/09/2007, conforme se infere às fls. 179/180. Aludido MPF-1) deu origem a lavratura de Auto de Infração Complementar e Termo de Verificação Fiscal (fls. 235/251), cuja ciência do contribuinte foi dada em 31/10/2007;

aaaaa) a diligência foi devidamente realizada, tendo a Recorrente sido cientificada em 31/10/2007 da lavratura do Auto de Infração Complementar resultado daquele MPF-D;

bbbbb) o fato da Recorrente não ter sido cientificada do Relatório de Diligência elaborado não implica ofensa ao inciso II, do art. 59, do Decreto 70.232/72, já que foi lavrado Auto de Infração Complementar, cuja ciência foi dada a Recorrente;

ccccc) em caso similar, o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu no Acórdão 103-19.930;

ddddd) os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente demonstram que a mesma compreendeu perfeitamente as razões de fato e o enquadramento legal em que se fundou a autuação, o que contradiz a acusação de insuficiência de elementos demonstrativos da natureza das infrações que lhe foram imputadas;

eeeeee) a jurisprudência do Conselho de Contribuintes também se alinha a tal entendimento, conforme se extrai dos Acórdão 104-19340 e 202-14920;

ffffff) os autos de infração foram lavrados com permissão legal, nos termos do referido artigo, já que a autoridade competente, após a realização de diligência, verificando incorreção no lançamento originário, agravando a existência, lavrou Auto de Infração Complementar, dele dando ciência a Recorrente;

gggggg) não houve nenhuma mácula às normas legais invocadas pela Recorrente, motivo pelo qual devem ser desconsiderados tais argumentos;

hhhhh) no momento da concretização do negócio jurídico (21/12/2002), a fiscalização realizada do Processo Administrativo 16327.000299/2006-

53 não levou em consideração a diferença de € 61.423.413, apesar de que referido valor já constava do balanço da BBLA-Lisboa de setembro de 2001, embora com outra rubrica, qual seja, lucro suspenso, em face da isenção do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), nos termos do artigo 41 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, por exercer suas atividades na Zona Franca Exterior da Madeira;

iiiiii) os lucros oriundos do exterior estão sujeitos à tributação em virtude do que dispôs, inicialmente, o art. 25, da Lei 9.249/95;

jjjjjj) que o RIR/99, em seus arts. 249 e 394 e a Lei 9.430/96, em seu art. 16, disciplinam, de forma clara, a matéria;

kkkkkk) segundo as disposições referidas, a tributação sobre os lucros auferidos por meio de controladas, regra geral, serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Entretanto, se tais lucros foram auferidos por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil;

llllll) não resta dúvidas de que a disponibilização dos lucros auferidos pela Recorrente efetivou-se no momento do aporte de 100% de suas ações do BankBoston Latino Americano S/A e a sua utilização na constituição da BBLA/Madrid;

mmmmmm) contudo, cinge-se a questão na quantificação do referido valor;

nnnnnn) a partir de declarações da própria recorrente no momento da constituição da BBLA/Madrid e até 18 de dezembro de 2001 a mesma se beneficiou da isenção de IRC ao abrigo do artigo 41º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, dado que a sua atividade foi exercida na Zona Franca exterior da Madeira. Assim, a diferença apurada entre o balanço do aporte de ações (30/09/2001) e o realizado 31/12/2001 proveio dessa isenção, posto que a mesma deixou de existir entre a concretização dos referidos balanços;

oooooo) por ocasião do balanço de 30/09/2001, quando ainda estava em vigor a referida isenção, o lucro referente a diferença de € 61.423.413, apesar já constar no balanço da BBLA-Lisboa, encontra-se sob a rubrica de lucro suspenso, em face da isenção do "Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas" (IRC). De outro lado, quando da apuração do balanço de 31/12/2001 a isenção, que vigorou até 18/12/2001, deixou de existir e o lucro de suspenso e passou a estar disponível à controladora brasileira, devendo, portanto, estar sujeito à tributação;

pppppp) como o aporte ocorreu em 21 de dezembro de 2001, evidentemente utilizou a totalidade dos lucros auferidos até a referida

data, independentemente de sua classificação contábil, configurando a hipótese legal de disponibilização e tributação de lucros;

qqqqqq) a isenção concedida à BBLA-Lisboa na elide a tributação dos lucros, no Brasil, quando sua disponibilização à controladora brasileira;

rrrrrr) a referida isenção vigorou apenas até 18 de dezembro de 2001, como dito anteriormente;

ssssss) não se aplica a Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a Renda, por não se tratar de dupla tributação, mas sim única tributação de empresa brasileira e com sede no Brasil que auferiu lucro em virtude de negócios realizados no exterior;

tttttt) o lançamento não refere-se a dividendos pagos pela BBLA/Madrid à Recorrente, mas sim valores auferidos pela Recorrente na empresa BBLA/Portugal e, posteriormente, utilizados na constituição da BBLA/Madrid;

uuuuuu) assim, há de se considerar, também, o montante de € 61.423.413, bem como o valor de € 1.512.415,13, tributado nos autos do processo 16327.000299/2006-53, disponibilizado em 21 de dezembro de 2001, data esta do fato gerador;

vvvvvv) a Recorrente não se insurgiu, em sede de Recurso Voluntário, acerca da taxa de câmbio aplicável a espécie, motivo de preclusão da matéria em tela;

wwwwww)ao final, requer que seja negado provimento ao recurso voluntário da Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva

Em apreciação recursos voluntário e de ofício. Ambos atendem os pressupostos de admissibilidade, portanto ambos devem ser conhecidos.

Como visto do relato, trata-se de lançamento a título de lucro auferido no exterior por empresa controlada.

A exigência fiscal constante no presente processo administrativo refere-se a lançamento complementar a outra autuação, a qual foi objeto do Processo Administrativo nº 16327.000299/2006-53. Assim, o evento societário realizado em 21 de dezembro de 2001 acarretou o lançamento de ofício em ambos processos.

De acordo com a autoridade autuante, a recorrente, com sede no Brasil, constituiu em data 21 de dezembro de 2001, uma empresa com o controle total da mesma com sede em Madri, Espanha, denominada BBLA Holding Europe SL, integralizando no capital desta a totalidade das ações que possuía do BankBoston Latino Americano S/A, tendo como base o balanço realizado pelo BankBoston Latino Americano em data de 30 de setembro de 2001, conforme o quadro constante no Relatório Fiscal (fls. 72):

Fonte Dem. Financ (euros)	30/09/01 (em euros)
Capital Subscrito	57.238.410
Reservas	19.939.531
Resultado Transitado	146.256.614
Lucro do Exercício	1.512.415
Patrimônio Líquido	224.946.970

A autoridade fiscal entendeu que a operação acima descrita teria dado origem a ocorrência do fato gerador do IRPJ em decorrência do emprego dos lucros acumulados pelo BankBoston Latino Americano S/A em favor da empresa Boston Negócios e Participações Ltda., conforme previsto pelo artigo 1º da Lei 9.532/1997.

Nessas condições foi constituído o crédito tributário em razão do emprego dos lucros acumulados no exterior até 30 de setembro de 2001 por parte da recorrente. A disponibilização dos lucros ocorreu em 21 de dezembro de 2001, sendo que o primeiro auto de infração constituído no presente processo incluiu tão somente os lucros acumulados até o dia 30 de setembro do mesmo ano, de acordo com o balanço realizado.

No balanço realizado pela empresa controlada sediada no exterior, em data de 30/09/2001, no primeiro auto de infração (Processo Administrativo nº 16327.000299/2006-53)



foram incluídos os lucros acumulados correspondentes ao seguinte montante: € 19.939.531 (reservas) + € 146.256.614 (resultado transitado) + € 1.512.415 (lucro do exercício), que totaliza € 167.708.560. Às fls. 328 do presente processo consta o Termo de Fiscalização do Processo Administrativo nº 16327.000299/2006-53, correspondente aos lucros tributados naquele.

Assim, no primeiro auto de infração conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal (cópia às fls. 328) relativa a ação fiscal constante no processo nº 16327.000299/2006-53, foram tributados os lucros acumulados de € 167.708.560,13, até 30/09/2001, data do balanço levantado para o evento de transferência da participação societária ocorrido em 21/12/2001.

No presente processo sob julgamento, na verdade existem dois autos de infração complementares, ambos exigindo uma diferença em razão do mesmo fato anteriormente citado, ocorrido em 21/12/2001 e que também serviu de base para a lavratura do auto de infração anterior conforme o processo administrativo nº 16327.000299/2006-53 (resultante da primeira ação fiscal levada a efeito).

Ressalte-se que Turma de Julgamento de primeira instância determinou a realização de diligência fiscal (fls. 176 a 178), para que fossem fornecidos elementos e suporte documental *“hábeis a respaldar uma constatação positiva de que € 61.423.143 dos lucros da controlada BankBoston Latino Americano S/A (BBLA-Lisboa) foram efetivamente utilizados no aporte de suas ações para constituição da empresa BBLA Holgin Europe, S.L. (BBLA-Madrid)”*.

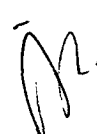
A fiscalização limitou-se à lavratura de novo auto de infração, sem trazer aos autos os elementos solicitados pelos julgadores de primeiro grau, cujo lançamento foi, posteriormente, cancelado pela DRJ, portanto, o questionamento suscitado pelos julgadores resultou sem atendimento.

Pelo que se depreende dos presentes autos e também da diligência determinada pela DRJ em São Paulo, haveria uma parcela de resultado a ser tributada, que o primeiro auto de infração deveria ter incluído e deixou de fazê-lo, o que daria ensejo à lavratura de um auto de infração complementar.

Ou seja, em razão do evento ocorrido em 21/12/2001, quando houve a disponibilização dos lucros apurados pela controlada da Recorrente no exterior, o primeiro auto de infração (Processo nº 16327.000299/2006-53) deveria tributar os lucros apurados até esta data (21/12/2001), e não os lucros apurados tão somente até 30/09/2001, data do balanço levantado pela empresa apenas para efeito societário, para proceder à integralização.

Diante disso, resultou sem tributação todo o lucro apurado pela empresa controlada no período de 30/09/2001 a 21/12/2001. Este é o resultado que deveria ser tributado no auto de infração complementar, segundo a legislação de regência.

O artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 estabelece a tributação dos lucros auferidos no exterior até o momento de sua disponibilização para a empresa no Brasil, disponibilização esta que poderia se dar com o pagamento destes lucros. Citado diploma legal estipulou várias hipóteses de pagamento, inclusive quando houver o emprego do valor em favor da beneficiária. Esta é a situação jurídica estipulada em lei como suficiente para a ocorrência do fato gerador.



A citada lei determinou a forma da tributação do resultado apurado por empresa controlada no exterior através da adição ao lucro em 31 de dezembro de cada ano em que ocorrer a disponibilização, e não na data da ocorrência da mesma. Nesse sentido cabe destacar o voto do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, no Acórdão nº 101-96.601:

“Da exegese dos dispositivos apresentados vê-se que a matéria tributável é o lucro auferido no exterior por sociedade domiciliada no Brasil, por intermédio de suas sucursais, filiais, controladas ou coligadas, que sejam disponibilizados àquela (artigo 1º). Os lucros serão considerados disponibilizados, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento (letra b do parágrafo 1º). O parágrafo 2º cria uma presunção de que o lucro será considerado pago, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária.

Falta definir apenas se a alienação da participação societária de coligada no exterior se enquadraria na expressão “o emprego do valor em favor da beneficiária”.

À luz dos dispositivos supra citados, não resta dúvida de que ao alienar sua participação societária em sua coligada no exterior a coligada brasileira beneficiou-se do valor dos lucros auferidos por aquela, representado, tal benefício, pelo acréscimo no valor das ações alienadas, em decorrência da valorização do patrimônio líquido pelos lucros auferidos e acumulados nele.

Portanto, a disponibilização dos lucros se deu na data da alienação da participação societária (maio de 2000), devendo ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro daquele ano-calendário, sendo este o momento temporal do fato gerador da obrigação tributária. A ciência dos lançamentos se deu em 30 de setembro de 2005, portanto tempestivamente, não tendo ocorrido a suscitada decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário.”

Como se viu no voto acima descrito, a norma legal fixou dois momentos para efeito da hipótese de incidência dos lucros no exterior: (a) o momento da disponibilização, como condição da própria tributação, e (b) o momento efetivo da tributação, que se consuma em 31 de dezembro. Com efeito, o artigo 43 do CTN prevê o fato gerador do imposto de renda, nos seguintes termos:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)”

O parágrafo 2º do artigo acima, incluído pela Lei Complementar nº 104/01, veio legitimar as regras de tributação dos lucros auferidos no exterior, prevendo que a lei estabelecerá o momento da ocorrência do fato gerador com a disponibilização dos lucros,

verbis:

“§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)”

A Lei nº 9.532/1997 fez exatamente isso, dispôs sobre o momento em que se davam a disponibilização dos resultados do exterior “para fins de incidência” do Imposto de renda. Assim, fixou vários momentos como elemento necessário para a ocorrência do fato gerador do tributo e, dentre eles, o elemento denominado “emprego do valor”. Além disso, e estabeleceu que a sua tributação ocorre no dia 31 de dezembro, a saber:

“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(...)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

(...)

b) pago o lucro, quando ocorrer:

(...)

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

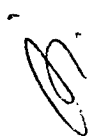
O pagamento e/ou emprego do valor é condição *sine qua non* para a ocorrência do fato gerador. Faz parte do próprio elemento material da hipótese de incidência. Se o fato gerador é o pagamento, a base de cálculo da tributação será o valor efetivamente pago. Sobre o aspecto material e a base de cálculo do tributo Geraldo Ataliba ensina:

“41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há em sua configuração.

(...)

*Fornece o critério básico, para se responder “quanto é devido”, além de servir de fulcro para o *discrimen* que permite formular a única classificação jurídica dos tributos, desdobrando-os em espécies e subespécies.*



42.1 A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional (sublinhada por Paulo Barros Carvalho, ao demonstrar a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos). Ela fornece critério para determinação do quantum tributário.

43. Definição de base imponible

43.1 Base imponible é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur. "É padrão ou referência para medir um fato tributário" (Aires Barreto, ob. Cit., p. 38)¹

Assim, o valor a ser tributado como materialidade (base de cálculo) do fato gerador será todo o lucro disponibilizado até a data do evento, até a data da disponibilização com o pagamento/emprego, que se deu, no caso dos autos, em 21/12/2001. Este resultado apurado, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real da empresa controladora no Brasil em 31/12/01.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, em seu Perguntas e Respostas, determina que:

"094 Se ocorrer a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior, como são tributados os lucros não disponibilizados por estas entidades?"

*Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, **APURADOS ATÉ A DATA DO EVENTO**, serão considerados disponibilizados, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do respectivo evento."*

A Instrução Normativa SRF nº 213/2002, especificamente no §5º do artigo 2º, é no mesmo sentido:

"Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(...)

*§ 5º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, **apurados até a data do evento**, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, no balanço levantado em 31 de*

¹ Hipótese de incidência tributária. -- 6. Ed. -- São Paulo : Malheiros editores, 2006, página 106, 107 e 108



dezembro do ano-calendário do respectivo evento.'

Portanto, a princípio, para a corrente que entender haver disponibilização na operação societária em tela, há efetivamente uma parcela do lucro que deixou de ser tributada no auto de infração objeto do PAF nº 16327.000299/2006-53, que se restringiu a tributar os lucros apurados no balanço levantado em 30/09/2001, ao invés de tributar os resultados apurados até a data da ocorrência do fato gerador, que se deu em 21/12/2001, com o emprego do valor em razão da transferência da participação societária. O auto de infração complementar deveria tributar todo o lucro apurado de 30/09/2001 até o momento do evento em 21/12/2001. Mas não o fez!

Ao invés de tributar os lucros apurados no exterior de 30/09/2001 a 21/12/2001, os dois autos de infração complementares - que estão no presente processo - cuja diferença de um para o outro detalharemos adiante, na verdade, exigem o tributo, de forma equivocada, sobre o lucro apurado de 30/09/2001 a 31/12/2001.

De fato, ambas as autuações (constantes nos presentes autos) supostamente complementares tributam o valor de € 61.423.143, correspondente a diferença entre o lucro apurado de € 62.935.558 de 31/12/2001 e o lucro de € 1.512.415 apurado até 30/09/2001, o que em minha opinião viola a regra clara do artigo 1º, da Lei nº 9.532/95, que determina a tributação dos lucros disponibilizados até o evento que gerou a disponibilização, no caso, 21/12/2001.

Além de ser contrário às regras acima mencionadas, que determinam a tributação do lucro apurado até a data do evento de disponibilização, que no caso ocorreu em 21/12/2001, teríamos um problema de sujeição passiva, em razão do procedimento adotado pelo auto de infração.

O Bankboston Latino Americano S/A apurou no ano calendário de 2001 um lucro de € 62.935.558. O lucro, como é sabido, é formado pelos resultados apurados ao longo de todo o ano-calendário. Este resultado pode ser apurado em qualquer data do ano-calendário, bastaria levantar um balanço para tanto com base na contabilidade da empresa.

Em 21/12/2001 houve, no entender da fiscalização, a disponibilização de parte daquele lucro do ano de 2001 em favor da empresa no Brasil. Todo o lucro apurado até aquela data deveria ser atribuído, para efeito de tributação no Brasil, à empresa que detinha a sua participação.

Acontece que o resultado apurado a partir de 22/12/2001, não mais pertence à empresa brasileira, pois a Bankboston Latino Americano S/A, passou a ser de titularidade da BBLA Holding Europe.

Assim, o lucro apurado de 22/12/2001 a 31/12/2001 é de titularidade da empresa BBLA Holding Europe, e não mais da empresa Boston Negócios E Participações Ltda. Cabe ressaltar que a forma e o momento como o resultado apurado de 22/12/2001 a 31/12/2001 deve ser tributado no Brasil não é objeto dos presentes autos, pois estamos julgando os lucros que devem ser tributados em razão do evento ocorrido em 21/12/2001.

A Turma de Julgamento de primeira instância detectou esse problema por ocasião do

julgamento do primeiro auto de infração, convertendo o mesmo em diligência. Disse a DRJ, em síntese:

“10. Contudo, indaga-se se a hipótese de incidência relativa à diferença de € 61.423.143 é o momento do evento societário de aporte de ações (em 21.12.2001) ou o encerramento do balanço (em 31.12.2001).

(...)

14. Finalmente, proponho sejam os autos baixados em diligência à fiscalização, para que esta:

a) forneça ao julgamento elementos e suporte documental (podem ser emprestados dos autos do processo nº 16327.000299/2006-53 ou obtidos juntamente à contribuinte) hábeis a respaldar uma constatação positiva de que € 61.423.143 dos lucros da controlada BankBoston Latino Americano S.A (BBLA-Lisboa) foram efetivamente utilizados no aporte de suas ações para constituição da empresa BBLA HOLDING EUROPE, S.L. (BBLA-Madrid);

b) elaborar Relatório Final de Diligência, com resposta á indagação sintetizada no item 10, observada a necessidade de outro lançamento, de credito tributário com o fato gerador em 31.12.2002, na eventual impossibilidade de atendimento à providência inicial (item 14.a).”

Mas veja que a DRJ colocou o problema centrado na diferença apurada de € 61.423.143, se esta corresponderia à diferença dos lucros no momento do evento societário de aporte de ações (em 21.12.2001) ou no encerramento do balanço (em 31.12.2001), **quando na verdade o problema seria outro, mais precisamente qual o valor efetivo do lucro apurado pela BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., de 30/09/2001 a 21/12/2001, data em que ocorreu a disponibilização.**

O fato é que nenhum dos dois autos de infração complementares determinam o valor efetivo do lucro apurado de 30/09/2001 a 21/12/2001, que deveria ter sido tributado no auto de infração objeto do PAF nº 16327.000299/2006-53 e não o foi.

Pois bem, a despeito de não haver a menor dúvida de que o valor de € 61.423.143 correspondia à diferença do lucro apurado em 31/12/2001 (€ 62.935.558) e o lucro que já fora tributado em 30/09/2001 (€ 1.512.415), a diligência foi realizada e a resposta confirmou aquela informação.

Mas, ao invés de corrigir o erro anteriormente praticado, a fiscalização resolveu cancelar o primeiro auto de infração e, a partir daí, lavrou um novo auto de infração, tributando o mesmo valor de € 61.423.143, como se esse lucro tivesse sido disponibilizado em 31/12/2002, em razão da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Eis as razões para agir dessa forma:

“RELATÓRIO

Sr. Chefe,

Encarregada de efetuar a Diligência solicitada pela Relatora Noêmia Naoe Murakami, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (DRJ I / SPO), e na impossibilidade de atender à providência inicial do

item 14.a, para fornecer "ao julgamento elementos e suporte documental (...) hábeis e respaldar uma constatação positiva" de que a diferença dos lucros, no valor de € 61.423.143, encontrada entre os balanços de outubro e dezembro de 2001, da Controlada "**BankBoston Latino Americano S.A.**" (**BBLA-Lisboa**) foi efetivamente utilizada "no aporte de suas ações para constituição da empresa **BBLA HOLDING EUROPE, S.L. (BBLA-Madrid)**, passamos a relatar, com base no 'Termo de Verificação Fiscal' de fls. 248 a 251:

- A **BBLA-Madrid** não registrou aquela diferença em seu Patrimônio Líquido e não é possível a constatação positiva de que a Contribuinte utilizou, sim, lucros da Controlada **BBLA-Lisboa** no total de € 62.935.558, para constituição da empresa **BBLA-Madrid**.
- A diferença dos lucros, portanto, não foi utilizada na subscrição de capital da **BBLA-Madrid**;
- Tampouco passou a integrar o patrimônio da empresa espanhola a partir de janeiro de 2002;
- E muito menos constou das demonstrações financeiras e fiscais da Contribuinte, para que fosse oferecida à tributação, embora tenha constado das demonstrações financeiras da empresa de Lisboa (ex-Madeira).

Assim, não tendo a diferença de € 61.423.143 sido utilizada no momento do evento societário de aporte de ações (21/12/2001), mas apurada no encerramento do balanço (em 31/12/2001), respondendo à questão do item 10 e concordando com o item 12 da solicitação da Relatora, a **hipótese de incidência** seria a data de 31 de dezembro de 2002, nos termos do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001.

Configurada a necessidade de outro lançamento de crédito tributário com o **fato gerador** em 31.12.2002, e considerando-se a exiguidade do prazo, procedeu-se, no dia 31 de outubro de 2007, ao referido lançamento, através de **Auto de Infração Complementar**, nos termos do artigo 18, §, 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, tendo sido dada ciência na mesma data, ao representante da fiscalizada, e concedido o prazo de 30 dias para impugnação.

Atendido portanto o MPF em epígrafe, com a Lavratura de Auto de Infração Complementar (folhas __ a __, incluindo esta, por mim numeradas e rubricadas), proponho que o presente Processo seja encaminhado à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário (DICAT) da **Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (DERAT-SPO)**, para que ali seja juntada a ele eventual impugnação apresentada pelo autuado, do lançamento ora constituído e em seguida encaminhado à **5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (DRJ I / SPO)**."

Ou seja, o segundo auto de infração, constituído para complementar o primeiro, simplesmente abandonou o evento ocorrido em 21/12/2001, agindo em desrespeito à legislação tributária. Além disso, a própria autoridade autuante constatou o erro praticado em relação ao primeiro auto de infração procedendo ao cancelamento do mesmo com a lavratura de outro para substituí-lo.

Até se poderia cogitar da existência de dois autos de infração, um tributando o lucro apurado de 30/09/2001 até 21/12/2001, que seria adicionado ao resultado de 31/12/2001 da empresa brasileira, e outro tributando o resultado apurado de 22/12/2001 a 31/12/2001, que seria adicionado em 31/12/2002 em razão da MP 2.158-35 de 2001. Mas não foi isso que foi

feito, lamentavelmente, em nenhum dos dois atos de infração.

E nem se diga que a única demonstração de resultado existente seria a de 30/09/2001, usada para a transferência do controle da empresa Bankboston Latino Americano S/A, não existindo qualquer documento da empresa que apurasse o lucro até 21/12/2001. Ora, para essas situações a regra da Instrução Normativa SRF nº 38/1997 é clara ao determinar:

“Art. 10. (...)

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

O evento societário se deu em 21/12/2001, sendo que a empresa em Portugal, Bankboston Latino America, utilizou o balanço realizado no mês de setembro, isto é, de mais de 60 dias antes daquele evento. Se a lei daquele País não determina o levantamento de um balanço específico para a data do evento, deveriam as autoridades administrativas brasileiras exigir a elaboração destas demonstrações, onde se apurasse o lucro efetivo no período compreendido entre 30/09/2001 até 21/12/2001, para efeito de tributação no Brasil, nos exatos termos da norma acima mencionada.

Abaixo reproduzo os argumentos utilizados pela turma julgadora para cancelar o segundo auto de infração e manter o primeiro. Diz aquela decisão:

“O presente processo foi originalmente analisado por outra julgadora desta 5ª Turma da DRJ/SPOI, que, por excesso de zelo, resolveu converter o julgamento em diligência, para que a Auditora Fiscal autuante fornecesse ao julgamento “elementos e suporte documental hábeis a respaldar uma constatação positiva de que € 61.423.143 dos lucros da Controlada BankBoston Latino Americano S.A (BBLA-Lisboa) foram efetivamente utilizados no aporte de suas ações para constituição da empresa BBLA HOLDING EUROPE, S.L. (BBLA-Madrid)”.

Ocorre que, apesar de a Auditoria Fiscal autuante afirmar que a diferença de € 61.423.143 não foi utilizada no momento do evento societário de aporte das ações (21/12/2001), entendo que há (e já havia, antes da conversão do julgamento em diligência) prova de que a referida diferença foi, efetivamente, utilizada no aporte de ações.

Isso porque o referido valor já constava do balanço da BBLA-Lisboa se setembro de 2001, embora com outra rubrica. Não constava como lucro do exercício, mas como lucro suspenso, em face da isenção do “Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas” (IRC), nos termos do artigo 41 do “Estatuto dos Benefícios Fiscais”, por exercer suas atividades na “Zona Franca Exterior da Madeira”.

Como em 21 de dezembro de 2001, a contribuinte aportou a totalidade das ações que detinha na controlada BBLA-Lisboa para constituir a BBLA Holding Europe, S.L. (Madrid), evidentemente utilizou a totalidade dos lucros auferidos até a referida data, independentemente de sua classificação contábil,

configurando a hipótese legal de disponibilização – e tributação – de lucros, conforme item 4, alínea b, §2º, artigo 1º, da Lei nº 9.532/97 (artigo 394 do RIR/99), in verbis:

(...)

Destaque-se que a isenção concedida à BBLA-Lisboa não elide a tributação dos lucros, no Brasil, quando de sua disponibilização à controladora brasileira. Ademais, a referida isenção vigorou apenas até 18 de dezembro de 2001.

Dessa forma, há que se considerar também o montante de € 61.423.143 (assim como o montante de € 1.512.415,13 tributado nos autos do processo nº 16327.000299/2006-53) disponibilizado em 21 de dezembro de 2001 (data do fato gerador), estando correta a sua conversão para reais pela taxa de câmbio de 2,07665, vigente na referida data.

Assim, há que se considerar procedentes os Autos de Infração de fls. 60/63 e 65/68 (ano-calendário 2001)."

Ora, se o valor de € 61.423.143 já estava no balanço de 30/09/2001, como afirma a DRJ, então já seria objeto do auto de infração objeto do PAF nº 16327.000299/2006-53, constituindo o presente auto uma duplicidade de autuação. Com a devida vênia, não é isso.

Na verdade, após compulsar os autos, não foi encontrado qualquer documento que desse a esta afirmativa uma sombra de verossimilhança. Aliás, a decisão sequer cita as folhas dos autos em que o suposto documento lhe daria respaldo.

Ao analisar o balanço da Bankboston Latino Americano de 31/12/2001 (fls. 479), verifica-se que está registrado o valor de € 62.935.558 como resultado do exercício de 2001, apurado em 31/12/2001. E mais, a *"Proposta de Aplicação de Resultados"* do Conselho de Administração (fls. 477), propôs que os *"Lucros do Exercício de 2001, no montante de 62.935.558 euros, tenham a seguinte aplicação*

<i>Para Reserva Legal</i>	<i>6.293.556 euros</i>
<i>Para Resultados Transitados</i>	<i>56.642.002 euros"</i>

Portanto, não há dúvida que o valor de € 62.935.558 corresponde ao resultado apurado no ano calendário de 2001.

No presente processo consta a informação no Termo de Verificação Fiscal do primeiro auto de infração, objeto do Processo Administrativo nº 16327.000299/2006-53, anexado aos presentes autos às fls. 329, de que o valor tributado foi de € 167.708.560.

Pois bem, analisando o balanço de 31/12/2001 do BankBoston Latino Americano, em que há a coluna denominada "ano anterior", isto é, o valor dos resultados acumulados até o ano de 2000, somando o valor de € 13.850.662 (reservas), de € 91.456.789 (resultados transitados) e € 60.888.694 (lucro do exercício), chegaremos a soma de € 166.196.145.

Ou seja, até o ano de 2000 havia resultados apurados da ordem de € 166.196.145. Se somarmos este valor ao resultado apurado pela fiscalização de 01/01/2001 até 30/09/2001, da ordem de € 1.512.415, encontraremos exatamente aquele valor tributado no auto de infração objeto do PAF nº 16327.000299/2006-53. Aliás, naquele TVF consta uma tabela demonstrado



isto:

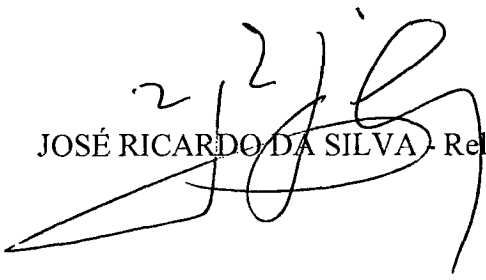
Reservas	19.939.531
Resultados Transitados	146.256.614
Lucro do Exercício	1.512.415,13
LUCROS ACUMULADOS	167.708.560,13

Os números são os mesmos do TVF do PAF nº 16327.000299/2006-53 (€ 19.939.531 + € 146.256.614 = € 166.196.145) e no presente processo (€ 13.850.662 + € 91.456.789 + € 60.888.694 = € 166.196.145). A diferença é que o TVF daquele processo utilizou a coluna do ano de 2001 do balanço de fls. 475, em que o lucro do ano anterior já fora totalmente destinado para reservas e resultado transitados, enquanto que no nosso cálculo acima utilizamos a coluna do ano de 2000.

O fato é que não há nenhum documento nos autos que respalde a fundamentação da decisão recorrida no sentido de que o valor de € 61.423.143 já estava no balanço de 30/09/2001 e deve ser considerado disponibilizado em 21/12/2001.

Desta forma, não vejo como manter as autuações fiscais, que deixaram de aplicar corretamente a legislação atinente à matéria acima apontada, com a utilização indevida do período base tributável.

Por estas razões dou provimento ao Recurso Voluntário e nego provimento ao Recurso de Ofício, cancelando ambos os autos de infração.


JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente é necessário definir qual lançamento deve ser analisado em seu mérito. Consoante relatado, em 13/12/2006 a autoridade lançadora formalizou lançamento complementar ao contido nos autos de processo administrativo nº 16327.000299/2006-53, pretendendo alcançar parcela de lucro auferido pela atuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A, entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143, o que resultou na exigência de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2001. Contudo, em razão de questionamentos apresentados em diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância, a autoridade lançadora alterou seu entendimento, afirmando que a parcela de € 61.423.143 deveria ser considerada disponibilizada apenas em 31/12/2002, formalizando nova exigência para este ano-calendário, cientificada à contribuinte em 31/10/2007.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

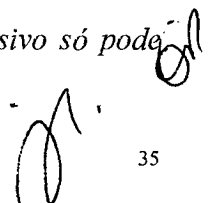
§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (negrejou-se)

Nestes termos, caberia cogitar se a autoridade lançadora pode alterar a exigência inicialmente formalizada para atribuir nova natureza jurídica à base de cálculo apurada, e corrigir o fundamento legal e o período de apuração originalmente indicados no lançamento. A dúvida remete, necessariamente, às disposições correlatas do Código Tributário Nacional:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:



I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Interpretando conjuntamente o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 145 do CTN, pode-se concluir que a autoridade lançadora, em razão de diligência solicitada pela autoridade julgadora ao apreciar impugnação do sujeito passivo, pode alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo para corrigir *incorrekções, omissões ou inexatidões*, ainda que disto resulte *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, bastando que, para isto, seja *lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar*, e assegurado o direito de defesa ao interessado.

Todavia, o art. 146 do CTN assegura ao sujeito passivo a parcial imutabilidade dos *critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*, de modo que *a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial* somente produza efeitos em relação *a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*. Assim, seria necessário definir se esta norma limita, de alguma forma, o âmbito de aplicação do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Desnecessário, porém, maior aprofundamento neste tema, pois o Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar *o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*, assim tratou o lançamento complementar:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorrekções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º-O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (negrejou-se)

Como se vê, o §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 é taxativo: somente é possível o lançamento complementar quando a descrição dos fatos é incompatível com a apuração da base de cálculo do lançamento original, que por incorreção ou omissão no valor tributável, ou quando há fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora, que implicam o agravamento da exigência inicial.

O motivo da formalização da segunda exigência não se enquadra em nenhuma destas hipóteses. A mesma base impositiva foi submetida a tributação sob outro fundamento e em outro período de apuração, sem que nenhum fato novo tivesse sido subtraído ao conhecimento da autoridade lançadora.

Em verdade, a segunda exigência resulta de uma nova interpretação acerca dos dispositivos legais aplicáveis ao fato desde antes conhecido: o lucro auferido pela atuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143.

Portanto, por extrapolar os limites formais estabelecidos para formalização de lançamento complementar, deve ser declarada nula a segunda exigência. Na medida em que o crédito tributário nela veiculado já havia sido exonerado na decisão de 1ª instância, inclusive ensejando o seu reexame necessário, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Quanto à primeira exigência, a contribuinte apresenta argumentos que antecedem a apreciação da conexão do litígio presente nestes autos ao litígio decorrente da exigência formalizada nos autos do processo administrativo nº 16327.000299/2006-53, atacando diretamente a decisão de 1ª instância na parte em que afastou os questionamentos formulados em diligência, e declarou a prevalência do primeiro lançamento complementar.

Segundo exposto em sustentação oral, a presente exigência estaria viciada porque pretendeu tributar o lucro não alcançado pelo processo administrativo nº 16327.000299/2006-53, de 30/09/2001 até a data do evento que resultaria na disponibilização dos lucros tributados (21/12/2001), mas equivocadamente tributou parcela correspondente ao lucro incorrido de 30/09/2001 a 31/12/2001. O vício estaria patente nos quesitos formulados pela autoridade julgadora de 1ª instância, ao encaminhar os autos em diligência, quesitos estes assim sintetizados pela recorrente:

(i) fosse esclarecido o momento da ocorrência do fato gerador dos créditos tributários e;

(ii) fosse comprovado que houve a efetiva utilização da diferença de € 61.423.143 no aporte de ações da controlada na data do evento de 21.12.2001.

Quanto à determinação do lucro incorrido até a data do evento, observa-se que o valor tributado foi obtido pela Fiscalização após intimar a contribuinte a esclarecer qual parcela corresponderia a lucro/prejuízo dentre os valores contabilizados *na conta razão do investimento (Conta número SIN 211816 BANKBOSTON LATINO AMERICANO S/A)*, cujo saldo inicial de R\$ 599.739.826,75, em 01/10/2001, foi alterado por registros de equivalência patrimonial e encerrou o ano, em 31/12/2001, com saldo de R\$ 407.130.002,60 (fl. 10).

Em resposta, a contribuinte apresentou *planilha contendo a taxa de câmbio utilizada na contabilização da participação no exterior no ano de 2001, inclusive com a composição do montante informado no termo de intimação a título de exemplo, balancetes Mensais, em reais, da BBLA Portugal, referente ao ano-calendário de 2001, utilizados para o cálculo da equivalência patrimonial, e relatórios internos suporte para cálculo da Equivalência Patrimonial da Boston Negócios e Participações Ltda.* Posteriormente, apresentou também *balancetes da BBLA em Euros.*

Tais documentos possivelmente são aqueles juntados aos autos depois do Termo de Constatação Fiscal, no qual a autoridade lançadora comparou o balanço de 30/09/2001, que serviu de base para o aporte de ações do BankBoston Latino Americano S/A na BBLA Holding Europe, com o *Relatório e Parecer do Fiscal Único, Bernardes, Sismeiro e Associados, para o exercício findo em 31 de dezembro de 2001 do "BankBoston Latino Americano S.A."*, e acrescentou:

1.7. Considerando-se o tempo transcorrido entre 30 de setembro de 2001 (data do balanço do "BankBoston Latino Americano S.A." utilizado para o aporte das ações) e 21 de dezembro de 2001 (data da Escritura de constituição da BBLA HOLDING EUROPE, S.L.), vemos que o lucro do exercício de 2001 do Banco de Portugal, que era de € 1.512.415 em setembro passou a ser € 62.935.558, em dezembro de 2001.

1.8 Intimada a informar sobre aquela diferença, a Contribuinte informou apenas que o valor referente à diferença entre o lucro do exercício de 2001, subtraído do lucro auferido até setembro de 2001, utilizado para a capitalização das cotas detidas pela BNP na empresa espanhola,

"está refletido na contabilidade da BBLA Europe e, por conseguinte, no balanço da BNP Brasil mediante registro da Equivalência Patrimonial" [documento de fl. 108]



1.9. Tal informação entretanto não confere com o "Balance de Situacion" da BBLA Holding Europe - Madrid, de 31/12/2001, em que consta uma participação (Patrimônio Líquido) de €224.946.951,00 — o mesmo Patrimônio Líquido do "BankBoston Latino Americano S.A." (BBLA-Lisboa) de 30 de setembro de 2001, conforme inciso 1.5, - e nenhum lucro, pelo contrário, um prejuízo de €43,32. [documento de fl. 110]

1.10 Segundo resposta as intimações, confirmada pelas Declarações de IRPJ, não houve pagamento de tributos (sobre o lucro) referentes à Controlada "BankBoston Latino Americano S.A." (BBLA-Lisboa), nem no exterior, nem no Brasil. Até porque, segundo o Relatório já referido,

"(..) até 18 de dezembro de 2001, o Banco se beneficiou da isenção de IRC ao obrigo do artigo 41" do Estatuto dos Beneficiários Fiscais, dado que a sua actividade foi exercida na Zona Franca exterior da Madeira."

Após reproduzir o direito aplicável, a autoridade lançadora concluiu que:

2.3 Analisando os documentos fornecidos, verificamos que, tendo a Contribuinte BOSTON NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., em dezembro de 2001, utilizado a seu favor todo o seu investimento no "BankBoston Latino Americano S.A." de Lisboa, para efetivar seu investimento na "BBLA HOLDING EUROPE, S.L."- Madrid, ocorreu o emprego do valor dos lucros auferidos pela Controlada (BBLA-Lisboa) no exterior, a favor da Contribuinte. Portanto, nos termos do Artigo 394 do RIR199, esses lucros são considerados pagos (item d, inciso II, do § 4º) e disponibilizados (inciso II do § 3º) e não oferecidos à tributação.

2.4 No Auto de Infração lavrado em 16/03/2006 — Processo 16327.00029912006- 53 - , os lucros auferidos pela Controlada (BBLA-Lisboa) no exterior haviam sido calculados a partir do Balanço de 30 de setembro de 2001, conforme já explicado no inciso 1.5. No presente Auto de Infração, em complementação, estamos considerando a diferença já explicitada, entre os lucros de 30 de setembro de 2001 e o efetivo Lucro do Exercício de 2001, conforme quadro a seguir, em euros:

[...]

Deste relato, observa-se que a autoridade lançadora intimou a contribuinte, apenas, a esclarecer qual parcela da equivalência patrimonial relativa ao BankBoston Latino Americano S/A corresponderia a lucro, e a contribuinte informou o valor total auferido em 2001 (\$67.379.328,00 euros) que comparado com o lucro auferido até setembro/2001 (\$1.512.415 euros) resultaria na diferença de \$ 65.866.913 euros. Em momento algum a contribuinte foi intimada a informar o lucro auferido até 21/12/2001. Os comentários feitos pela Fiscalização acerca da inexistência de lucro reconhecido na BBLA Holding Europe, em razão de equivalência patrimonial decorrente do investimento no BankBoston Latino Americano S/A eventualmente poderia dar fundamento à conclusão fiscal de que todo o lucro auferido pelo BankBoston Latino Americano S/A foi gerado até 21/12/2001, mas a transcrição acima deixa claro que a Fiscalização não deu mais este passo para construção do fato jurídico tributável.

A dúvida exposta na diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância deixa transparecer que o lançamento não estava adequadamente fundamentado:

4. A autoridade fiscal considerou que todos os lucros apurados (€ 10 62.935.558) no balanço da BBLA-Lisboa, encerrado em 31.12.2001, foram empregados pela autuada na constituição da BBLA-Madrid, ocorrida em 21.12.2001, não obstante a diferença de € 61.423.143 ter sido reconhecida somente no balanço encerrado em 31.12.2001.

5. A presente diligência volta-se a esclarecer qual o momento do fato gerador dos créditos tributários correspondentes à diferença de lucros da controlada oriunda do confronto dos dois balanços analisados (de 30.09.2001 e de 31.12.2001).

6. No tocante ao fato gerador da autuação, a contribuinte, em suas razões de impugnação, argumenta que a fiscalização não pode atribuir ao evento societário ocorrido em 21.12.2001 parcela de lucros apurada posteriormente, em balanço datado de 31.12.2001 (fl. 153). Sustenta que a diferença de € 61.423.143 faz parte do resultado da nova empresa (BBLA-Madrid), devendo ser considerada disponibilizada somente em 31.12.2002, conforme previsto no parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cuja vigência iniciou-se em 24.08.2001.

7. Nesse aspecto, a autoridade autuante relatou (itens 1.9 e 1.10, fl. 73) que, inversamente ao que foi alegado pela contribuinte a fl. 108 ("tal valor está refletido na contabilidade da BBLA Europe, e, por conseguinte, no balanço da BNP Brasil mediante registro da Equivalência Patrimonial"), essa diferença não foi contabilizada pela BBLAMadrid, empresa constituída em 21.12.2001. Isso porque, no "Balance de Situacion" da BBLA-Madrid encerrado em 31.12.2001 (fl. 110), a autoridade fiscal verificou constar uma participação (Patrimônio Líquido) de € 224.946.951,00, valor coincidente com o Patrimônio Líquido do BBLA-Lisboa, registrado em 30.09.2001, e no qual estariam computados lucros de apenas € 1.512.415.

8. Em que pesem as corretas constatações da autoridade fiscal, de caráter negativo — (i) de que não houve pagamento de tributos sobre a diferença de lucros apurados entre setembro e dezembro de 2001, e (ii) de que a BBLA-Madrid também não registrou essa diferença em seu Patrimônio Líquido; cumpre observar que essa diferença somente pode ser atribuída ao evento societário se houver a constatação positiva de que a contribuinte utilizou, sim lucros da controlada BBLA-Lisboa no total de € 62.935.558, para constituição da empresa BBLA-Madrid, pois este é o evento societário que justificaria a constituição da diferença com data em 31.12.2001 conforme consta no Auto de Infração.

9. Com efeito, as constatações fiscais (de que a contribuinte não ofereceu à tributação a diferença de € 61.423.143 e de que a BBLA-Madrid não registrou essa diferença em seu Patrimônio Líquido) comprovam a necessidade de autuação sobre a diferença de lucros da BBLA-Lisboa verificada entre o balanço encerrado em 30.09.2001 e o balanço encerrado em 31.12.2001.

10. Contudo, indaga-se se a hipótese de incidência relativa à diferença de € 61.423.143 é o momento do evento societário de aporte de ações (em 21.12.2001) ou o encerramento do balanço (em 31.12.2001).

11. A primeira hipótese depende da constatação positiva (vide item 8) de que todos os lucros apurados pela BBLA-Lisboa no exercício de 2001 foram utilizados para constituição da BBLA-Madrid, em 21.12.2001. Nesse caso, o lançamento deve estar respaldado em elementos que infirmem a deliberação da contribuinte acerca do montante de lucros utilizados, conforme escritura de constituição da BBLA-Madrid.

12. Na segunda hipótese, de a diferença de lucros não ter sido utilizada na constituição da BBLA-Madrid, tendo sido apurada em 31.12.2001, a hipótese de incidência seria 31.12.2002, dada a sua subsunção ao parágrafo único do art. 74 da Medida 110 Provisória nº2.158-35, de 2001.

Correto o entendimento acima firmado: o lançamento deve estar respaldado em elementos que infirmem a deliberação da contribuinte acerca do montante de lucros utilizados, conforme escritura de constituição da BBLA-Madrid. Deveria a Fiscalização demonstrar que os lucros auferidos pelo BankBoston Latino Americano de 01/10/2001 a 21/12/2001, ou 31/12/2001, foram também utilizados para aquela finalidade, se a tributação está incidindo porque houve disponibilização daqueles lucros presumida a partir do emprego de seu valor.

Veja-se que na decisão recorrida o primeiro lançamento foi mantido por se entender comprovada a utilização dos lucros auferidos depois de setembro/2001:

Ocorre que, apesar de a Auditora Fiscal autuante afirmar que a diferença de € 61.423.143 não foi utilizada no momento do evento societário de aporte das ações (21/12/2001), entendo que há (e já havia, antes da conversão do julgamento em diligência) prova suficiente de que a referida diferença foi, efetivamente, utilizada no aporte de ações.

Isso porque o referido valor já constava do balanço da BBLA-Lisboa de setembro de 2001, embora com outra rubrica. Não constava como lucro do exercício, mas como lucro suspenso, em face da isenção do “Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas” (IRC), nos termos do artigo 41 do “Estatuto dos Benefícios Fiscais”, por exercer suas atividades na “Zona Franca Exterior da Madeira”.

Acrescentou, ainda, que se em 21 de dezembro de 2001, a contribuinte aportou a totalidade das ações que detinha na controlada BBLA-Lisboa para constituir a BBLA Holding Europe, S.L. (Madrid), evidentemente utilizou a totalidade dos lucros auferidos até a referida data, independentemente de sua classificação contábil.

Talvez a autoridade julgadora tenha vislumbrado o mencionado lucro suspenso em um dos itens que foram assim consolidados no Termo de Constatação Fiscal:

Fonte Dem Financ (Euros)	30/09/2001
Capital Subscrito	57.238.410
Reservas	19.939.531
Resultados Transitados	146.256.614
Lucro do Exercício	1.512.415
Patrimônio Líquido	224.946.970

Difícilmente, porém, o valor em debate estaria aí computado, pois a demonstração de 31/12/2001 da qual se vale a Fiscalização, juntada à fl. 101, foi por ela assim resumida:

Fonte Dem Financ (Euros)	31/12/2001
<i>Capital Subscrito</i>	<i>57.238.410</i>
<i>Reservas</i>	<i>19.939.531</i>
<i>Resultados Transitados</i>	<i>146.256.614</i>
<i>Lucro do Exercício</i>	<i>62.935.558</i>
<i>Patrimônio Líquido</i>	<i>286.370.113</i>

Como se vê, a única conta alterada, dentro do Patrimônio Líquido, é aquela representativa de lucro do exercício, inexistindo qualquer permuta entre contas patrimoniais. Por sua vez, o acordo mencionado na diligência quantifica em € 224.946.951 o discutido aporte.

De toda sorte, se esta não foi a fonte utilizada pela autoridade julgadora de 1ª instância para suas conclusões, não há outro elemento nos autos do qual se pudesse extrair o conteúdo por ela afirmado.

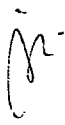
Acrescente-se, por fim, que o segundo lançamento formalizado nestes autos apenas confirma a impossibilidade de se provar o fato que fundamenta a primeira exigência. Aliás, estas foram as palavras da fiscal autuante ao encerrar os trabalhos que resultaram no segundo lançamento:

- *A BBLA-Madrid não registrou aquela diferença em seu Patrimônio Líquido e não é possível a constatação positiva de que a Contribuinte utilizou, sim lucros da Controlada BBLA-Lisboa no total de €62.935.558, para constituição da empresa BBLA-Madrid.*
- *A diferença de lucros, portanto não foi utilizada na subscrição de capital da BBLA-Madrid;*
- *Tampouco passou a integrar o patrimônio da empresa espanhola a partir de janeiro de 2002;*
- *E muito menos constou das demonstrações financeiras e fiscais da Contribuinte, para que fosse oferecida à tributação, embora tenha constado das demonstrações financeiras da empresa de Lisboa (ex-Madeira).*

Na medida em que se reputou nulo o segundo lançamento formalizado nestes autos, é forçoso concluir que os fatos aqui provados são insuficientes para justificar a exigência inicial em debate.

Por estas razões, além de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, o presente voto é também para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


EDELI PEREIRA BESSA



Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

Relatório dos pontos relevantes para a declaração de voto:

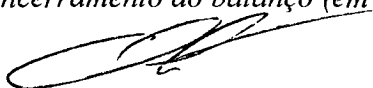
Conforme termo de verificação fiscal (proc. fls. 71 a 75), lavrado em 13/01/2006, o contribuinte (Boston Negócios e Participações) constituiu a BBLA Holding Europe SL, em 21/12/2001, pela entrega de 100% das ações que detinha do Bank de Boston Latino Americano S.A., mas calculou o aporte com base no balanço do Bank de Boston Latino Americano S.A., de 30/09/2001, que computava como lucro do exercício o montante de € 1.512.415. De outra banda, o Fisco identificou que o lucro do exercício, em 31/12/2001, era de € 62.935.558.

Para esclarecer a situação, a fiscalização intimou o contribuinte a informar o montante de lucro utilizado no aporte feito em 21/12/2001. No entanto, este respondeu apenas que a diferença entre de lucro entre os 2 balanço estaria refletida na contabilidade BBLA Holding Europe SL mediante equivalência patrimonial (proc. fl. 108 e 109). A fiscalização alega que a informação do contribuinte não procede, porque consta do balanço de 31/12/2001 do BBLA Holding Europe SL uma participação de valor idêntico ao patrimônio líquido do Bank de Boston Latino Americano S.A em 30/09/2001.

Por fim, considerando que no auto de infração lavrado em 16/03/2006 foi considerado apenas o lucro informado no balanço de 30/09/2001, e considerando que na operação de 21/12/2001 foi utilizado todo o investimento no Bank de Boston Latino Americano S.A, foi lavrado auto de infração complementar para tributar a diferença de € 61.423.143 (= € 62.935.558 - € 1.512.415), convertido pela taxa de câmbio de 21/12/2001 (2,07665). Assim, foram adicionados R\$ 127.554.369,90 no lucro líquido ajustado, para fins de apuração de IRPJ e CSLL de 2001 (proc. fls. 59 a 69).

O contribuinte impugnou a exigência (proc. fls. 141 a 157), questionando a validade do mandado de procedimento fiscal (MPF) e a legislação aplicada pelo fiscal. Diz que, como o evento ocorreu em 21/12/2001, na vigência do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, *“devem ser considerados disponibilizados para a Recorrente na data do balanço patrimonial de 30.09.2001, conforme determina o art. 74 da referida Medida Provisória”*. Adiciona que a fiscalização não pode atribuir como lucros no exterior valores apurados posteriormente ao evento societário, ocorrido em 30/09/2001, tal como pretendeu ao usar as informações do balanço de 31/12/2001. Explica que o montante aportado foi aquele identificado no balanço de 30/09/2001 e que o evento só ocorreu em 21/12/2001 por questões burocráticas. Afirma que a diferença de € 61.423.143 deve ser tributada em 31/12/2002, como determina o parágrafo único do art. 74, da Medida-provisória nº 2.158-35, de 2001, e que a taxa de câmbio deveria ser a do dia 31/12/2001 (2,05854).

Em 06/07/2007, é solicitada diligência para determinar *“se a hipótese de incidência relativa à diferença de € 61.423.143 é o momento do evento societário de aporte de ações (em 21.12.2001) ou o encerramento do balanço (em 31.12.2001)”* (proc. fls. 176 a 179).



Em 31/10/2007, é lavrado termo de verificação fiscal (proc. fls. 246 a 251), onde se afirma que o lucro apurado de outubro a dezembro de 2001, pelo Bank de Boston Latino Americano S.A., não foi utilizado na subscrição de capital da BBLA Holding Europe SL. Por isso, o lucro não foi disponibilizado durante 2001. Explica que, em razão do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, o lucro deve ser considerado disponibilizado em 31/12/2002. Informa que, por determinação da relatora do processo, em julgamento na 5ª turma da DRJ I em São Paulo, foi lavrado novo auto de infração (proc. fls. 232 a 244), nos termos do art. 18 do Decreto 70.235, de 1972. Diz que, neste novo auto, foi adicionado R\$ 227.339.336,87, pela conversão da diferença de € 61.423.143 pela taxa de câmbio de 31/12/2002 (3,7012). A ciência do termo foi dada em 31/10/2007.

Relatório de diligência (proc. fls. 266 a 267) explica que, frente a impossibilidade de fornecer ao julgador elementos que comprovem a utilização dos € 61.423.143 no aporte para constituição da BBLA Holding Europe SL, seguiu a determinação da relatora e fez novo lançamento considerando o fato gerador ocorrido em 31/12/2002. Informa que o contribuinte foi cientificado da nova exigência e do prazo para impugnar.

Em 29/11/2007, o contribuinte impugna a nova exigência (proc. fls. 269 a 316). Diz que a autoridade julgadora tinha todos os elementos para julgar o auto de infração complementar original, pois reconhecia que os € 61.423.143 não haviam sido aportados na nova empresa. No entanto, ao invés de se limitar a julgar, a autoridade julgadora converteu-se em autoridade preparadora, determinando diligência de caráter protelatório. Alega que a nova autuação extrapolou os limites do art. 18 do Decreto 70.235, de 1972, pois efetuou lançamento com alteração da materialidade e do fundamento legal do lançamento original. Explica que a data do fato gerador foi alterada de 21/12/2001 para 31/12/2002, que o fato gerador foi alterado de disponibilização em face da utilização para disponibilização em razão de dispositivo legal, e que a taxa de conversão também foi alterada. Argumenta que foi constituído um novo crédito tributário e não um lançamento complementar. Explica que existem dois lançamentos feitos com base nos lucros apurados pelo Bank de Boston Latino Americano S.A., ambos em discussão administrativa e com pressupostos legais diferentes.

O contribuinte reitera sua tese de que o aporte foi feito com base no balanço de 30/09/2001 e argumenta que, após 21/12/2001, os lucros do Bank de Boston Latino Americano S.A. passaram a ser da BBLA Holding Europe SL. Por isso, não há como pretender tributar o lucro da Bank de Boston Latino Americano S.A. auferido entre 30/09/2001 e 31/12/2001. Diz que, por força de tratado Brasil-Espanha, o lucro da BBLA Holding Europe SL de 30/09/2001 a 31/12/2001 está isento à tributação. Também, alega a decadência, eis que a determinação do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, não alterou a ocorrência do fato gerador para 31/12/2002, mas apenas determinou tal data para oferecimento a tributação. Por isso, a possibilidade de lançar o lucro apurado de 30/09/2001 a 31/12/2001 teria decaído em 31/12/2006. Por fim alega erro na conversão.

Em 06/10/2008, o contribuinte junta informações sobre a legislação da Espanha (proc. fls. 349 a 360).

Em 18/11/2008, a 5ª Turma da DRJ I em São Paulo cancela o segundo auto complementar, recorrendo de ofício desta decisão, e mantém o primeiro auto de infração complementar (proc. fls. 413 a 424). Conforme a turma, embora o segundo auto pudesse ser lavrado, nos termos do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, os dois autos não podem coexistir.



Diz que a primeira autuação foi cientificada dentro do período de validade do MPF e que a diferença de € 61.423.143 constava do balanço de 30/09/2001 como lucro suspenso, em razão de isenção. Explica que *“como em 21 de dezembro de 2001, a contribuinte aportou a totalidade das ações que detinha na controlada BBLA-Lisboa para constituir a BBLA Holding Europe, S.L. (Madrid), evidentemente utilizou a totalidade dos lucros auferidos até a referida data independentemente de sua classificação contábil, configurando a hipótese legal de disponibilização — e tributação - de lucros, conforme item 4, alínea b, §2º, artigo 1º, da Lei nº 9.532/97 (artigo 394 do RIR/99)”*. Esclarece que a isenção não afeta a tributação, no Brasil, do lucro disponibilizado e que, além disso, a isenção só vigorou até 18/12/2001.

Diz que o segundo auto de infração é improcedente porque o lucro já havia sido disponibilizado em 21/12/2001.

Em 08/12/2008, o contribuinte é cientificado do acórdão (proc. fl. 430). Em 07/01/2009, apresenta recurso voluntário (proc. fls. 432 a 471), onde repete seus argumentos e diz juntar balancete do Bank de Boston Latino Americano S.A. de setembro de 2001, indicando o lucro de € 1.512.415. A PGFN apresentou contra razões (proc. fls. 517 a 527).

Declaração de voto:

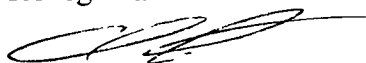
Frente aos fatos constantes no processo e acima resumidos, é necessário admitir que o segundo auto de infração complementar contém dois vícios igualmente graves, nenhum deles superável pelo art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972: 1º) o segundo auto foi lavrado por determinação de autoridade julgadora da DRJ, relatora do processo em que se discutia o primeiro auto de infração complementar; 2º) o segundo auto teve por fato tributável o mesmo (ou parte do mesmo) fato tributável do primeiro auto de infração, sem que o primeiro auto tivesse sido anulado.

Ora, cada uma destas causas, mesmo em separado, é suficiente para determinar a nulidade do segundo auto de infração complementar. De fato, considerando o processo administrativo, quer como um método alternativo de solução de litígio, quer como uma processo pelo qual se controla a legalidade do lançamento, não é admissível que o julgador determine que seja feito lançamentos sobre a matéria que deveria julgar. Também, não é admissível a coexistência de dois lançamentos diferentes sobre o mesmo fato, pois nesta situação, ao invés do segundo lançamento ser um lançamento novo, na verdade é um lançamento alternativo.

Dessarte, por estas razões, o segundo lançamento complementar é nulo. Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício, acompanhando o relator pelas conclusões.

Já quanto ao primeiro lançamento complementar, o que se discute é a procedência ou não do lançamento. A lide não versa sobre eventual nulidade. Mesmo porque o lançamento atende a todos os requisitos formais e não há cerceamento de defesa. Assim, o que cabe avaliar é a procedência do lançamento, frente aos elementos e argumentos apresentados no processo.

Nessa linha, cabe notar que o contribuinte integralizou capital no BBLA Holding Europe SL (nova investida) utilizando suas ações no Bank de Boston Latino Americano S.A (antiga investida). Conforme legislação, esta é uma das hipóteses legais de disponibilização de lucro. A operação foi registrada em 21/12/2001, mas o contribuinte utilizou



um balanço de 30/09/2001, alegando ser esta a data do evento. De fato, o contribuinte informa na sua impugnação (proc. fl. 154) que:

Não foi aleatória a escolha desta data para levantamento do balanço patrimonial. Este resultado espelha a situação até o terceiro trimestre do ano de 2001, findo em 30.09.2001, e os valores apurados neste momento contábil representam o efetivo de aporte de ações para constituição da BBLA Holding Europe S.L. Por questões burocráticas, os seus atos constitutivos somente foram registrados em 21.12.2001, passando a ter personalidade jurídica a partir desta data.

Em resumo, o contribuinte entende que: 1) a operação teria ocorrido em 30/09/2001, sendo o aporte quantificado com base no balanço levantado nesta data; 2) o atraso no registro decorreu de problemas burocráticos; 3) e esse atraso não altera a data da operação, que deve ser 30/09/2001.

De outra banda, o Fisco entende que a operação ocorreu no momento do registro, em 21/12/2001.

É importante destacar que é esta a divergência entre Fisco e contribuinte e é a partir dela que é feito o lançamento.

Vale notar que tal divergência de interpretação sobre o momento em que ocorre a operação (que determina o momento da disponibilização dos lucros) não teria maiores efeitos caso não existisse uma expressiva diferença entre o lucro apurado em 30/09/2001 e o lucro apurado em 31/12/2001. Porém, a diferença existe e é grande. O lucro em 31/12/2001 é de € 62.935.558, enquanto o lucro apurado em 30/09/2001 é de € 1.512.415.

Portanto, a análise da pertinência do lançamento tem de ser feita considerando: 1º) quem está com a razão sobre o momento do aporte; 2º) caso se entenda que é o Fisco que tem razão sobre o momento do aporte, cabe verificar se a quantificação feita pela fiscalização é razoável, frente aos dados que a fiscalização poderia encontrar.

Assim, cabe recapitular que, conforme o relatório fiscal, o contribuinte foi intimado a esclarecer a situação, mas respondeu evasivamente, dizendo que a diferença de lucro (entre os balanços de 30/09/2001 e de 31/12/2001) estaria refletida na contabilidade da nova investida, BBLA Holding Europe SL (proc. fl. 73).

Analisando os autos, constata-se que de fato a fiscalização tentou esclarecer a situação, por meio de intimação, lavrada em 20/07/2006. Nessa intimação se solicita, dentre outros, “*apresentar demonstrações financeiras da BBLA-Portugal, mês a mês, para o ano de 2001, tanto em euros quanto em reais*” (proc. fls. 10).

No mesmo documento, consta o não usual esclarecimento das razões da intimação, onde é informado ao contribuinte que “*tal explicação se faz necessária pelas seguintes razões: 1) as contas da transferência do investimento de Portugal para Madrid (datado de 21 de dezembro de 2001) teriam sido feitas calculando o Patrimônio Líquido (e os lucros dentro dele) com a data de 30 de setembro de 2001; 2) em 30 de setembro de 2001, o BBLA-Portugal, apresentava Lucro para o Exercício de 2001 no valor de 1.512.415 euros,*



apenas; 3) em 31 de dezembro de 2001, entretanto, o mesmo BBLA-Portugal apresentou um Lucro para o Exercício de 2001 no valor total de 62.935.558 euros; ...” (proc. fl. 11).

A intimação foi postada e recebida em 27/07/2006 (proc. fl. 12). O contribuinte solicitou prorrogação de prazo (proc. fl. 13). Em 10/10/2006, o contribuinte informou estar apresentando balancetes do BBLA em euros (proc. fl. 15). Vale notar que, não obstante a relevância destes balancetes para o deslinde do caso - em especial os referentes a setembro, outubro, novembro e dezembro de 2001, que podem determinar os momentos de formação dos lucros de 2001-, eles não foram anexados aos autos, nem pelo Fisco e nem pelo contribuinte.

Em outra resposta do contribuinte à intimação (proc. fl. 108), ele informa que *“o ato societário referente a constituição da BBLA Europe (Espanha) apresenta dados extraídos do balancete da BBLA Portugal do mês de Setembro de 2001 com lucro do exercício do ano-calendário 2001 de \$ 1.512.415 euros”*. O contribuinte também informa que *“não obstante a utilização dos valores com base nos controles contábeis de Setembro de 2001, a BBLA Portugal auferiu lucro do Exercício de 2001 de \$ 67.379.328,00 euros que, subtraído do lucro auferido até Setembro, \$ 1.512.415 euros, perfaz um montante de \$ 65.866.913,00”*.

Ainda, o contribuinte *diz explicar* a situação informando que *“destarte, tal valor esta refletido na contabilidade da BBLA Europe, e, por conseguinte, no balanço da BNP Brasil mediante registro da Equivalência Patrimonial”*.

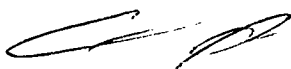
Frente as razões da intimação e a resposta do contribuinte, cabe destacar dois pontos. Primeiro, é preciso lembrar que a divergência entre fisco e contribuinte é quanto ao momento do evento, com a conseqüente diferença de valores aportados. Segundo é que o Fisco tentou esclarecer a situação, mas a explicação dada pelo contribuinte não explicou nada, nem respondeu às questões centrais que são: 1) o momento da operação; 2) os lucros existentes no momento da operação.

Portanto, se percebe que a fiscalização tentou determinar os lucros existentes em 21/12/2001 (momento em que considerou efetivada a operação), intimando o contribuinte a esclarecer a situação. Mas não obteve a colaboração do contribuinte.

É verdade que o Fisco poderia ter feito a indagação de modo direto, como o I. Relator José Ricardo entende que deveria ter sido feito. Por exemplo, o fiscal poderia ter intimado o contribuinte a informar os lucros em 21/12/2001 (data em que o Fisco entende que ocorreu o evento) ou a apresentar balanço de tal data. Mas, o fato de não fazê-lo, não prejudica o auto de infração.

É preciso considerar que o contribuinte já havia informado (e ratificou) que o balanço levantado para a operação foi o de 30/09/2001. Portanto, se o contribuinte sustenta que o balanço correto é o de 30/09/2001, não é possível obrigá-lo a apresentar balanço de outra data e é razoável que a fiscalização procurasse esclarecer a situação da forma que fez.

É importante notar que o modo pelo qual agiu a fiscalização oportunizou ao contribuinte informar o lucro em 21/12/2001. Mas, como se viu, o contribuinte preferiu ser vago sobre a questão: 1) não explicando porque adota para fins de definição do aporte um balanço de mais de 80 dias antes do registro da operação (com um lucro tão menor do que o apurado na data do registro); 2) nem apresentando o balanço da data que ocorreu o registro da operação (se acaso o lucro neste momento fosse muito diferente do lucro em 31/12/2001). Na



verdade, a resposta do contribuinte é vaga mas está coerente com o seu entendimento de que a operação ocorreu em 30/09/2001, embora o registro tenha sido em 21/12/2001.

Assim, é razoável que, perante a falta de explicações e/ou a falta da indicação do lucro em 21/12/2001 pelo contribuinte, o Fisco adote o balanço de 31/12/2001, para fins de quantificação dos lucros existentes na data que considera ocorrida a operação, que foi em 21/12/2001.

Assim, se a operação ocorreu em 21/12/2001, é muito mais razoável utilizar um balanço levantado 10 dias depois do evento (com 2 fins de semana e um feriado de Natal), como fez o Fisco, do que a utilizar um balanço levantado 82 dias antes, como o adotado pelo contribuinte.

É fundamental considerar que, na atividade fiscal, quando não é possível obter o exato valor econômico de fato tributável, é razoável considerar aquele que melhor retrate o fato. Esta ferramenta, além de ser válida normalmente, é a única que resta ao Fisco quando a exata quantificação depende apenas do contribuinte e este nega sua colaboração.

Neste sentido, embora inaplicável por ser posterior ao fato tributável, vale observar que o art. 5º da IN SRF nº 213, de 2002, chega mesmo a admitir o arbitramento dos lucros em controlada no exterior que não disponha de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados.

No presente caso, ocorreu exatamente isso: frente a falta de colaboração do contribuinte, o Fisco quantificou o fato tributável com o elemento mais razoável disponível. Inclusive diga-se que, ficando determinado que a data do evento foi em 21/12/2001, a quantificação do Fisco é muito mais adequada do que a proposta pelo contribuinte, que consiste na utilização de um balanço muito mais distante.

Ou seja, o balanço adotado pelo contribuinte só seria razoável caso se entenda que a operação ocorreu em 30/09/2001. Caso se entenda, como o Fisco entendeu, que o evento ocorreu em 21/12/2001, o balanço adotado pelo contribuinte não faz o menor sentido.

Em resumo, o que ocorreu foi o seguinte: 1) o contribuinte se negou a esclarecer porque utilizou um balanço de 82 dias antes do evento, com um lucro de € 1.512.415, quando um balanço de 10 dias após o evento mostrava um lucro de € 62.935.558; 2) o Fisco entendeu que a operação ocorreu em 21/12/2001; 3) o contribuinte não forneceu o balanço de 21/12/2001; 4) o Fisco adotou o balanço de 10 dias após o evento.

Portanto, a decisão fiscal foi adequada e necessária.

Mas, vale notar que a inércia do contribuinte em esclarecer a situação não ficou apenas na fase de auditoria.

É de se destacar que em nenhum momento do processo, nem nas duas impugnações, e nem no recurso, o contribuinte se preocupa em informar o lucro em 21/12/2001.

Por outro lado, o contribuinte pretende que o lançamento seja cancelado exatamente por não ser feito com base no balanço de 21/12/2001.



Ora, sendo a única pessoa que poderia dar tal informação, e devendo ter interesse em demonstrar os fatos (caso o balanço de 31/12/2001 não retratasse adequadamente a situação de 21/12/2001), não há explicação para o contribuinte não esboçar qualquer atitude neste sentido, durante tanto tempo. No entanto, a defesa do contribuinte consiste em insistir em teses jurídicas sobre a tributação de lucro obtido no exterior, ou insistir que o balanço usado pela fiscalização não foi o da data que o Fisco entendeu ter ocorrido o evento.

Cabe resumir como a lide chega ao Carf. A primeira discordância entre contribuinte e Fisco é a determinação do momento em que deve ser considerada feita a operação. O contribuinte defende que foi feita em 30/09/2001, sendo o atraso no registro mero problema burocrático, por isso defende o uso do balanço de 30/09/2001. O Fisco entende que a operação ocorreu em 21/12/2001 e, após buscar sem sucesso explicações/informações junto ao contribuinte, usa o balanço mais próximo da data do evento. O contribuinte, ao invés de contestar a data adotada pelo Fisco para o evento, ou demonstrar que o lucro em 21/12/2001 era menor que o lucro de 31/12/2001, alega apenas que o Fisco usou o balanço errado.

Assim, o contribuinte desiste de discutir o momento da operação e passa a alegar erro formal da fiscalização, dizendo que o Fisco deveria ter adotado um balanço de 21/12/2001, quando é ele quem não fornece tal dado ao Fisco. Pior, pretende com isso justificar a utilização do balanço de 30/09/2001, que declara um lucro quase 60 vezes menor e que não corresponde a data que ele parece finalmente admitir para a operação.

Porém, tal expediente não pode prosperar, principalmente quando: 1) o contribuinte parece concordar que a data do evento é 21/12/2001, e não 30/09/2001 2) o auto de infração se baseia em tão razoável quantificação do lucro na data do evento, frente a falta de informação do exato lucro pelo contribuinte.

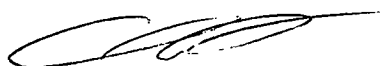
Portanto, analisando o processo sob este enfoque caberia aceitar o emprego do lucro apurado no balanço de 31/12/2001, e considerá-lo disponibilizado no evento de 21/12/2001. Isso implicaria em concordar com o acerto do lançamento.

Mas, algumas menções esparsas no processo, bem como afirmação textual da turma julgadora, mostram que outro aspecto da situação é importante e deve ser considerado.

De fato, embora a fiscalização não explicita as razões que a fizeram adotar o balanço de 31/12/2001, é possível existir outra motivação, além da ausência de informação do contribuinte e da proximidade temporal da apuração com o evento.

No voto encampado pela turma julgadora, é dito que a diferença de € 61.423.143 constava do balanço de 30/09/2001 como lucro suspenso, em razão de isenção, e por isso deve ser considerada disponibilizada no aporte feito em 21/12/2001. A passagem onde consta tal afirmação, que foi fundamento da decisão, é a seguinte (proc. fl. 423):

Isso porque o referido valor já constava do balanço da BBLA-Lisboa de setembro de 2001, embora com outra rubrica. Não constava como lucro do exercício, mas como lucro suspenso, em face da isenção do "Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas" (IRC), nos termos do artigo 41 do "Estatuto dos Benefícios Fiscais", por exercer suas atividades na "Zona Franca Exterior da Madeira".



Além disto, vale notar que o Bank de Boston Latino Americano S.A mudou-se para Lisboa em 19/12/2001 (proc. fl. 32), passando a exercer sua atividade fora da Zona Franca da Madeira (proc. fl. 97).

Já o termo de verificação fiscal do segundo auto de infração complementar (fl. 248), citando relatório, que não consta dos autos e provavelmente está no processo 16327.000299/2006-53, diz que *“segundo o Relatório já referido no item 1.6,.... ”(..) até 18 de dezembro de 2001, o Banco (se) beneficiou da isenção de IRC ao abrigo do artigo 41º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, dado que a sua actividade foi exercida na Zona Franca Exterior da Madeira. ”(fl. 107)”*.

Isso confirma que, de fato, até 18/12/2001, o contribuinte exercia atividade em região que o isentava de tributação. Por isso, o comentário feito pela julgadora pode estar correto e o lucro em discussão estar reconhecido no balanço de 30/09/2002, como lucro suspenso. O que justificaria plenamente a utilização do lucro estampado no balanço de 31/12/2001.

Assim, pode ser que os balancetes mensais de 2001, na sua versão completa (pois o balancete de 30/09/2001, juntado com o recurso voluntário está incompleto), esclareçam definitivamente a questão.

Enfim, é possível que a razão da escolha da fiscalização de utilizar o balancete de 31/12/2001 para quantificar o lucro disponibilizado, explicada mas não explicitada, tenha 2 bases, ambas válidas: 1ª) ausência de informação do contribuinte e adequação do balanço utilizado como o melhor elemento disponível para indicar o lucro em 21/12/2001; 2ª) registro do lucro em conta de lucro suspenso, desde antes da operação.

Mas, para bem verificar estas duas possibilidades é preciso examinar os balancetes mensais de 2001, que foram apresentados ao Fisco, mas não foram juntados ao processo, tal como alguns outros documentos mencionados.

Por estas razões, voto por converter o processo em diligência, para que: 1) sejam juntados os balancetes **completos** do Bank de Boston Latino Americano S.A de todos os meses de 2001; 2) seja informado se, além do lucro do exercício, constou como lucro suspenso algum valor nos meses de setembro a dezembro de 2001, informando o exato valor em caso positivo; 3) seja juntado o relatório do processo nº 16327.000299/2006-53.

Não sendo o julgamento convertido em diligência, voto pela improcedência do recurso voluntário.

Sala de sessões, 11 de junho de 2012.


Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.