



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720061/2014-85
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2402-010.846 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MORZAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2010, 2011, 2012

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Até a edição da IN RFB de nº 1662/2016, a comprovação do custo de aquisição de investimentos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em empresas nacionais poderia ser feita através dos valores registrados em sistema especificamente criado para esse fim no Banco Central do Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.846 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720061/2014-85

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 2ª Turma da DRJ/JFA em face do Acórdão 09-63.402 (p. 1.236), que julgou procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de processo de lançamento de ofício para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 119.318.120,39 (fl. 502), com acréscimos legais calculados até junho de 2014, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2009 a 2011, sendo R\$ 54.824.969,68 relativos ao Imposto de Renda na Fonte, R\$ 23.374.423,43 relativos aos juros de mora e R\$ 41.118.727,28 relativos a multa proporcional (passível de redução).

O auto de infração decorreu da falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, estando fundamentado nos arts. 18 da Lei nº 9.249/95, 26 da Lei nº 10.833/03, 682 e 685 do Regulamento do Imposto de Renda 1999.

Os motivos de fato e de direito que levaram à lavratura do auto de infração estão pormenorizados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 479/501, de onde se extrai os trechos a seguir transcritos com a finalidade de trazê-los de forma resumida para este relatório:

“6. O presente procedimento teve por escopo verificar o imposto de renda devido na fonte sobre o ganho de capital decorrente da alienação para a fiscalizada de participações societárias que as empresas "KEENE INV CORPORATION S.A" (KEENE), "PHILLIMORE HOLDINGS LLC" (Phillimore) e "LINNETSONG INVESTMENTS LTD" (Linnetsong), todas sediadas no exterior, detinham na GLOBEX UTILIDADES S/A, CNPJ: 33.041.260/0652-90.

...

9. Com base em informações obtidas junto à GLOBEX UTILIDADES S/A, CNPJ: 33.041.260/0652-90 (atual "Via Varejo SA"), constatamos que participações societárias na referida sociedade foram, no curso do ano de 2009, adquiridas pela fiscalizada (Morzan) de diversas pessoas jurídicas para, posteriormente, serem alienadas à MANDALA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 10.641.438/0001-02. Dentre os alienantes das participações para a fiscalizada, destacam-se as sociedades "KEENE INV CORPORATION S.A", "PHILLIMORE HOLDINGS LLC", e "LINNETSONG INVESTMENTS LTD", todas sediadas no exterior.

...

28. Apesar de o fiscalizado ter sido reiteradamente intimado para comprovar o custo de aquisição das participações societárias para os alienantes domiciliados no exterior (KEENE, Linnetsong e Phillimore), não apresentou elementos aptos para tal.

...

32. Nada obstante, deixou de apresentar qualquer elemento destinado a comprovação do custo relativo à KEENE e, em relação à Linnetsong e à Phillimore, apresentou telas do Banco Central do Brasil com informações singelas, das quais não é possível sequer aferir o valor do custo por ocasião da efetiva aquisição, menos ainda, comprovar o referido custo.

...

34. Em resposta (Doe 06 e 07), a fiscalizada aduziu ter trazido telas adicionais do SISBACEN "contendo todas as informações solicitadas". Nada obstante, além de as telas apresentadas não corresponderem a documentos aptos à comprovação dos

referidos custos, o que iremos discutir mais adiante, nelas não há sequer elementos numéricos capazes de indicar os custos nas datas das operações de aquisição.

...

40. Em primeiro lugar, o custo somente pode ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil vinculado à compra do bem ou direito. Pois bem, as telas apresentadas pelo fiscalizado não se reportam às operações de compra e, muito menos, identificam ou permitem identificar o valor, em reais, de tais operações. Em segundo lugar, ainda que tais telas identificassem tais elementos numéricos, elas não poderiam ser acatadas como comprovação do custo. A razão é que os registros apresentados pelo interessado são meramente declaratórios, conforme pode ser atestado pelo próprio título das telas (RDE, ou seja, registro declaratório eletrônico), ou seja, não passaram pelo crivo da fiscalização do Banco Central do Brasil.

...

42. Note-se que a expressão adotada pela Instrução Normativa é "capital registrado" e não "capital declarado" justamente para evidenciar que a informação passível de ser acatada pelas autoridades fiscais é apenas aquela que já tenha sofrido o crivo da autoridade monetária e não aquelas meramente prestadas pelo contribuinte sem sofrer qualquer verificação documental das operações por autoridade pública.

43. Dessarte, uma vez não comprovado o custo, só nos restou, nos termos da legislação de regência, atribuir-lhe valor zero."

Tendo tomado ciência da autuação por via postal em 30/06/2014, o contribuinte interpôs em 30/07/2014, a impugnação de fls. 516/544. Após fazer um rápido resumo dos fatos, vem clamando, em preliminar, pela declaração de nulidade do lançamento sob o argumento de que a autoridade fiscal não lhe teria dado tempo razoável para apresentação de alguns documentos, como vemos no trecho a seguir transcrito:

"11. Desta maneira, foram concedidos, no total, apenas 15 (quinze) dias para que a Impugnante conseguisse reunir toda a documentação referente a uma série de operações internacionais que exigem a articulação de diversos departamentos das empresas envolvidas, demandando um lapso temporal razoável para o fornecimento dos ditos documentos.

12. Tal prazo viola, manifestamente, os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, dado que a realidade fática não permitiria que a Impugnante colacionasse o vasto rol de documentos no tempo exigido pelo D. Agente Fiscal. Com efeito, o art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 ..."

A defesa de mérito pode ser resumida pelos excertos da impugnação abaixo reproduzidos:

"15. Conforme demonstrado abaixo, não restam dúvidas de que a Impugnante já apresentou toda a documentação hábil (i.e., registros completos do BACEN) para comprovar os custos de aquisição das empresas estrangeiras nas Ações Globex. Não faz qualquer sentido, portanto, subsistir a alegação do D. Agente Fiscal de que tal custo deveria ser totalmente desconsiderado, aplicando-se custo zero. Isto porque: (i) há mais de 50 anos é cediço que o registro de investimentos de empresas estrangeiras no Brasil junto ao BACEN é documentação hábil para comprovar o seu custo de aquisição; e (ii) as telas completas do registro junto ao BACEN contêm todas as informações necessárias para se aferir, com relação aos investimentos registrados, (a) as datas das operações; (b) os tipos de operações; e (c) os valores das operações.

...

17.7. As normas acima transcritas demonstram, inequivocamente, que o registro de capitais estrangeiros é feito necessariamente pelo sistema declaratório e eletrônico. Em outras palavras, não existe registro de capitais estrangeiros que não seja declaratório e eletrônico. Isso é válido tanto para os registros de capitais ingressados

no país em moeda estrangeira quanto para aqueles em moeda nacional, previstos nas Leis nº 4.131/62 e 11.371/06, respectivamente.

..

17.10. Não se diga que o registro declaratório eletrônico não seria "registro" porque se refere a capital simplesmente "declarado", que não passa pelo crivo da autoridade monetária. Tal afirmação seria falsa. Os registros declaratórios eletrônicos são fiscalizados pelo Banco Central do Brasil (artigo 5º da Resolução nº 3.844/10).

...

20.3. Ou seja, o registro declaratório eletrônico representa toda e qualquer compra, em sentido amplo, de ações ou quotas de sociedades brasileiras — seja por aquisição a qualquer título de ações ou quotas de propriedade de terceiros, seja por integralização de novas ações ou quotas.

...

22. A Impugnante fez novos esforços junto a tais entidades estrangeiras a fim de obter documentação comprobatória adicional aos registros do BACEN, tendo sido capaz de juntar documentos mais do que suficientes para suportar seus custos de aquisição nas Ações Globex. Isto mais uma vez demonstra quão absurda é a pretensão da D. Autoridade Autuante de zerar tais custos."

Finalizando sua peça de impugnação vem requerendo, em preliminar, a declaração de nulidade do lançamento. No mérito, veio requerer o acolhimento de seus argumentos de defesa e o cancelamento integral da exigência consubstanciada no auto de infração.

Vindo o processo para julgamento decidiu-se pela realização de diligência para que fosse encaminhado ofício ao Banco Central do Brasil solicitando informações acerca da existência e montante dos valores dos custos das operações objeto do lançamento eventualmente registrados nos sistemas daquela autarquia (fl. 821).

Como relatado às fls. 1136/1137, a autoridade fiscal encarregada da realização da diligência preferiu intimar a impugnante a apresentar documentos e formular quesitos a serem respondidos pela autoridade monetária.

A impugnante apresentou mais de 200 (duzentas) páginas de documentos e relacionou 9 (nove) quesitos a serem respondidos.

Sem que fossem analisados os documentos solicitados ou remetido ofício ao Banco Central para que fossem respondidas às indagações da autoridade julgadora e da impugnante, foi o processo devolvido para esta delegacia de julgamento para que a autoridade julgadora esclarecesse se seria necessário realizar a diligência (fl. 1112).

Remetido o processo novamente para que se realizasse a diligência proposta, foram remetidos ofícios ao Banco Central para tentativa de obtenção das respostas às indagações do contribuinte e da delegacia de julgamento.

As repostas constam do documento juntado às fls. 1176/1178.

Novamente o processo foi remetido a esta unidade de julgamento, desta feita com as considerações da autoridade fiscal constantes do relatório de diligência fiscal de fls. 1181/1189.

Cientificada, a impugnante comparece aos autos, através do documento de fls. 1218/1233, apresentando conclusão que as respostas fornecidas pelo Banco Central vieram corroborar os argumentos já lançados por ela em sua impugnação.

A DRJ, como visto, julgou procedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 09-63.402 (p. 1.236), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 08/07/2009 a 14/04/2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Até a edição da IN RFB de nº 1662/2016, a comprovação do custo de aquisição de investimentos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em empresas nacionais poderia ser feita através dos valores registrados em sistema especificamente criado para esse fim no Banco Central do Brasil.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 08/07/2009 a 14/04/2011

NULIDADE. AMPLA DEFESA. OITIVA DO CONTRIBUINTE. FASE INVESTIGATÓRIA.

O procedimento preparatório do ato de lançamento é atividade meramente fiscalizatória, não envolvendo litígio entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública. Daí porque nessa etapa não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há, ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração de verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Contra a referida decisão, o órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho, conforme disposição do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Na sessão de julgamento realizada em 03 de julho de 2018, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência.

À p. 3.161, Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal emitido pela Unidade de Origem.

Cientificado, o Contribuinte apresentou a competente manifestação (p. 3.188).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

Da Admissibilidade

Conforme exposto na Resolução 2402-000.669 (p. 1.254), o recurso de ofício atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, c/c Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, conforme se depreende do valor total do crédito tributário exonerado, cujo somatório do principal com a multa de ofício é de quase R\$ 96 MM.

Assim, impõe-se o conhecimento do recurso do ofício.

Dos Fatos

Conforme exposto no relatório supra, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre o ganho de capital auferido pelas empresas Keene Investments Corporation S.A. (“Keene”), Phillimore Holdings LLC (“Phillimore”) e Linnetson Investments Ltd. (“Linnetson”) em razão da aquisição, pela Contribuinte, de ações da Globex Utilidades S/A (“Globex”) – atualmente Via Varejo S/A (“Via Varejo”).

No curso do procedimento fiscal, intimada a comprovar os custos de aquisição das ações anteriormente detidas pelas sociedades estrangeiras, a Contribuinte, com fulcro no art. 26, § 4º, I, da IN SRF nº. 208/02, vigente à época dos fatos, apresentou primeiramente os RDE-IEDs.

A Fiscalização, entretanto, entendeu que os RDE-IEDs não mereceriam fé, motivo pelo qual zerou os custos de aquisição, apurando, assim, IRRF sobre o respectivo ganho de capital.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a competente defesa administrativa, defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

Não restam dúvidas de que a Impugnante já apresentou toda a documentação hábil (i.e., registros completos do BACEN) para comprovar os custos de aquisição das empresas estrangeiras nas Ações Globex. Não faz qualquer sentido, portanto, subsistir a alegação do D. Agente Fiscal de que tal custo deveria ser totalmente desconsiderado, aplicando-se custo zero. Isto porque: (i) há mais de 50 anos é cediço que o registro de investimentos de empresas estrangeiras no Brasil junto ao BACEN é documentação hábil para comprovar o seu custo de aquisição; e (ii) as telas completas do registro junto ao BACEN contêm todas as informações necessárias para se aferir, com relação aos investimentos registrados, (a) as datas das operações; (b) os tipos de operações; e (c) os valores das operações.

As normas acima transcritas demonstram, inequivocamente, que o registro de capitais estrangeiros é feito necessariamente pelo sistema declaratório e eletrônico. Em outras palavras, não existe registro de capitais estrangeiros que não seja declaratório e eletrônico. Isso é válido tanto para os registros de capitais ingressados no país em moeda estrangeira quanto para aqueles em moeda nacional, previstos nas Leis nº 4.131/62 e 11.371/06, respectivamente.

Não se diga que o registro declaratório eletrônico não seria “registro” porque se refere a capital simplesmente “declarado”, que não passa pelo crivo da autoridade monetária. Tal afirmação seria falsa. Os registros declaratórios eletrônicos são fiscalizados pelo Banco Central do Brasil (artigo 5º da Resolução nº 3.844/10).

Ou seja, o registro declaratório eletrônico representa toda e qualquer compra, em sentido amplo, de ações ou quotas de sociedades brasileiras — seja por aquisição a qualquer título de ações ou quotas de propriedade de terceiros, seja por integralização de novas ações ou quotas.

A Impugnante fez novos esforços junto a tais entidades estrangeiras a fim de obter documentação comprobatória adicional aos registros do BACEN, tendo sido capaz de juntar documentos mais do que suficientes para suportar seus custos de aquisição nas Ações Globex. Isto mais uma vez demonstra quão absurda é a pretensão da D. Autoridade Autuante de zerar tais custos.”

Em face da impugnação apresentada, a DRJ converteu o seu julgamento em diligência para que os RDE-IEDs fossem avaliados pela d. Autoridade Fiscal, contando, inclusive, com prestação de informações pelo BACEN.

Encerrada a diligência com a devida apresentação de Manifestação por parte da Contribuinte, o órgão julgador de primeira instância julgou improcedente o lançamento fiscal, tendo concluído que:

De plano já é possível afirmar que o fato de o ato ser declaratório não tem nenhuma interferência na sua força probante. Da doutrina civil se extrai que o ato declaratório é aquele que confirma a existência de uma relação jurídica, sendo que sua produção de efeitos retroage no passado. Então, conceitualmente não há nada que desqualifique o ato declaratório como apto a provar a existência da relação jurídica "declarada".

(...)

Toda a exposição acima serviu para demonstrar apenas que o custo de aquisição da participação societária, que serviu de base para o lançamento, pode ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil e que o registro, a teor do que dispõe o regimento trazido acima, é o "lançamento, no Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen) – Registro Declaratório Eletrônico (RDE), das informações necessárias à identificação das partes e à caracterização individualizada das operações atinentes ao capital estrangeiro investido no País".

(...)

A desqualificação dos valores levados a registro no Banco Central do Brasil, em atendimento à regulamentação imposta por aquela autarquia, com a afirmação simplista de que tal registro é declaratório e que não sofreu fiscalização do órgão competente, não me parece suficiente para fundamentar o lançamento em debate, já que, como dito, o contribuinte atendeu totalmente à legislação seja ela tributária ou monetária.

Contra o referido *decisum*, aquele Colegiado recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho.

Do Mérito

Estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, *in verbis*:

Passando ao mérito e a fim de facilitar a análise do caso trazido para julgamento, necessário que se repita o dispositivo regulamentar gerador da controvérsia. Vejamos, então, o que dispõe o artigo 23, da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, na sua redação vigente à época da lavratura do auto de infração:

“Art. 23. O ganho de capital auferido no País é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação em Reais e o custo de aquisição em Reais do bem ou direito.

§ 1º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 2º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição deve ser:

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil vinculado à compra do bem ou direito; ou

II - igual a zero, nos demais casos.”

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fls. 479/501), a autoridade fiscal recusa as informações relativas ao capital dos investimentos de pessoa jurídica domiciliada no exterior registradas no Banco Central do Brasil sob o argumento de que os dados inseridos no citado registro não merecem credibilidade pelo fato de terem sido informados pela empresa investida e pela representante da investidora no Brasil.

Conclui, como vimos tanto no citado Termo de Verificação Fiscal quanto no Relatório de Diligência (fls. 1181/1189), que tal registro seria meramente declaratório.

De plano já é possível afirmar que o fato de o ato ser declaratório não tem nenhuma interferência na sua força probante. Da doutrina civil se extrai que o ato declaratório é aquele que confirma a existência de uma relação jurídica, sendo que sua produção de efeitos retroage no passado. Então, conceitualmente não há nada que desqualifique o ato declaratório como apto a provar a existência da relação jurídica "declarada".

Basicamente, a sistemática adotada pelo Banco Central do Brasil, como veremos a seguir, é a mesma adotada há tempos pela Receita Federal do Brasil no tocante às declarações recebidas dos contribuintes, onde estes prestam as informações sem apresentar nenhum documento. São todos atos declaratórios, a luz do direito civil, e nem por isso perdem sua eficácia probatória.

Antes de trazer à baila o regramento do Banco Central do Brasil acerca do tema é bom que se mencione a evolução da legislação tributária no tocante à comprovação do custo de aquisição de participações societárias por estrangeiros, informações mencionadas na peça impugnatória que são verdadeiras e úteis à solução do litígio.

Para tanto trazemos as disposições contidas no § 2º, do art. 2º, na Portaria MF nº 550, de 03 de novembro de 1994. Tal diploma regulamentar foi editado para disciplinar a tributação do ganho de capital auferido por residentes ou domiciliados no exterior em razão da alienação de ações ou quotas, redução de capital para restituição aos sócios ou liquidação de empresas. Vejamos o que dizia o texto:

"§ 2º Consideram-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil, observado o disposto no art. 5º desta Portaria."

Vemos que naquele momento a forma de comprovação do custo de aquisição de tais investimentos era exclusivamente via certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil.

Tal disposição perdurou até a edição da Instrução Normativa SRF nº 73/1998, que veio alterar essa forma de comprovação, como vemos na transcrição dos §§ 3º e 4º de seu art. 26, a seguir:

"§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para efeito deste artigo deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

§ 4º Não sendo possível comprovar o custo conforme o disposto no parágrafo anterior, o valor de aquisição será, conforme o caso:

I apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, relacionado à compra do bem ou direito;

II igual a zero, nos demais casos."

Veja que, apesar da inclusão da possibilidade descrita no § 3º acima, ainda permaneceu a possibilidade de comprovação do custo de aquisição com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, situação que se manteve inalterada até a edição da IN RFB nº 1.455/2014 (a redação original estava vigente na data da lavratura do auto de infração).

O regramento relativo ao registro do capital investido por pessoa jurídica com domicílio no exterior em empresa nacional também sofreu alterações, como veremos a seguir.

O Conselho Monetário Nacional, atuando com a competência que lhe foi fixada na Lei nº 4.595/64, autorizou, com a edição da Resolução de nº 2.337/1996, a instituição do registro declaratório eletrônico no âmbito do Banco Central do Brasil, trazendo em seus artigos diversos conceitos, como vemos abaixo:

"Art. 1º Estabelecer que estão sujeitos a registro no Banco Central do Brasil, independentemente do tipo, meio e forma utilizados nas operações:

I - Os investimentos externos no País, os empréstimos e financiamentos concedidos a residentes no País, e as transferências de tecnologia contratadas entre residentes e no residentes no País, em moeda nacional ou estrangeira, ou sob a forma de bens ou serviços;

...

Art. 2º Autorizar o Banco Central do Brasil a adotar as providências necessárias para que o registro de que trata o art. 1º desta Resolução seja efetuado de forma declaratória e por meio eletrônico, observada a regulamentação em vigor."

A instituição do registro declaratório eletrônico se deu pela Circular Bacen nº 2.997/2000, da qual se transcreve os artigos abaixo:

"Art. 1º Instituir e regulamentar, na forma do Regulamento anexo a esta Circular, o registro declaratório eletrônico de investimentos externos diretos no País, por intermédio do Módulo RDE-IED, que passa a integrar o Sistema de Informações Banco Central - SISBACEN, destinado ao registro e à coleta de informações relativas a investimentos externos diretos no Brasil...

...

Art. 3º Estabelecer que o registro dos investimentos externos diretos no País, independentemente da forma de sua realização, deve ser efetuado no Módulo RDE-IED.

Parágrafo 1º Para os efeitos desta Circular, o termo "registro" designa a atribuição de um número permanente para o par Investidor-Receptora e respectivas inclusões e mutações referentes aos eventos de que trata o art. 1º deste normativo.

..

Art. 8º Considerar cancelados, a partir de 04.09.2000, os Certificados de Registro de prefixos-base 60 e 61 emitidos pelo FIRCE anteriormente à implantação do Módulo RDEIED, os quais devem ser devolvidos ao setor responsável por sua emissão, no prazo previsto no art. 6º deste normativo.

Art. 9º O FIRCE e o Departamento de Informática (DEINF) devem adotar as medidas necessárias com vistas à migração, para o Módulo RDE-IED, da base de dados referente aos Certificados de Registro já emitidos."

Veja que tal Circular, além de criar o registro eletrônico de investimentos externos diretos no País, cancelou os certificados de registro emitidos na sistemática anterior, ordenando a migração das informações relativas a esses certificados para este novo sistema.

De se mencionar que a Circular acima abarcava apenas os registros das operações que se enquadravam na Lei nº 4.131/62.

A partir da edição da Medida Provisória nº 315/2006 (convertida na Lei nº 11.371/2006) também passaram a ser objeto de registro no Banco Central do Brasil o capital estrangeiro ainda não sujeito a registro, como vemos em seu art. 5º a seguir transcrito:

"Art. 5º Fica sujeito a registro em moeda nacional, no Banco Central do Brasil, o capital estrangeiro investido em pessoas jurídicas no País, ainda não registrado e não sujeito a outra forma de registro no Banco Central do Brasil.

§ 1º Para fins do disposto no caput, o valor do capital estrangeiro em moeda nacional a ser registrado deve constar dos registros contábeis da pessoa jurídica brasileira receptora do capital estrangeiro, na forma da legislação em vigor."

Atendendo a disposição legal acima, a Circular Bacen nº 3.344/2007 acrescentou ao Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais, instituído pela Circular Bacen nº 2997/1996, o "capítulo 4 - Capital em moeda nacional - Lei nº 11.371/2006", do qual extraímos o item 1, abaixo:

"1. Deve ser registrado, a partir de 19 de março de 2007, em moeda nacional, no Sistema de informações Banco Central - Sisbacen, Registro Declaratório Eletrônico

- Módulo Investimento Externo Direto - RDE-IED, o capital estrangeiro de que trata o art. 5º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, desde que conste regularmente dos registros contábeis da empresa brasileira receptora do capital estrangeiro..."

No ano de 2010, foi editada a Resolução do Conselho Monetário Nacional de nº 3.844, que veio regulamentar o mesmo tema, revogando a Resolução anterior sem, no entanto, promover alteração no que toca ao registro eletrônico de capital estrangeiro no País.

Relativamente a esta última resolução, transcrevemos o seu art. 3º, logo abaixo:

"Art. 3º Para os fins do disposto nesta Resolução, conceitua-se como registro o lançamento, no Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen) – Registro Declaratório Eletrônico (RDE), das informações necessárias à identificação das partes e à caracterização individualizada das operações atinentes ao capital estrangeiro investido no País."

Toda a exposição acima serviu para demonstrar apenas que o custo de aquisição da participação societária, que serviu de base para o lançamento, pode ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil e que o registro, a teor do que dispõe o regramento trazido acima, é o "lançamento, no Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen) – Registro Declaratório Eletrônico (RDE), das informações necessárias à identificação das partes e à caracterização individualizada das operações atinentes ao capital estrangeiro investido no País".

Tal conclusão é válida tanto para os investimentos abrangidos pela Lei nº 4.131/62 quanto para aqueles abrangidos pela Lei nº 11.371/2006.

A forma como o Conselho Monetário Nacional e o Banco Central do Brasil regulamentam, executam e fiscalizam tal registro não são capazes, por si só, de retirar do contribuinte o direito de comprovar o custo de aquisição de tais investimentos na forma preconizada na legislação tributária.

Enquanto não houver alteração de ofício, pela autoridade competente, do valor ali registrado tem-se que goza aquele registro de valor probante suficiente para ser utilizado, pela interessada, como valor de aquisição o investimento realizado.

Basicamente, a legislação tributária, ao prever a possibilidade de comprovação do custo de aquisição dos investimentos em análise através do valor registrado no Banco Central do Brasil, traz para o fisco, no caso de discordância, o encargo de provar que aquele valor registrado está incorreto.

A desqualificação dos valores levados a registro no Banco Central do Brasil, em atendimento à regulamentação imposta por aquela autarquia, com a afirmação simplista de que tal registro é declaratório e que não sofreu fiscalização do órgão competente, não me parece suficiente para fundamentar o lançamento em debate, já que, como dito, o contribuinte atendeu totalmente à legislação seja ela tributária ou monetária.

A alteração da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, retirando a possibilidade de comprovação do custo de aquisição através dos registros levados a efeito no Banco Central do Brasil, já é reveladora da possibilidade de comprovação do valor de aquisição através apenas, dos valores registrados no Banco Central. Houvesse a necessidade da dupla obrigação de prova - através do registro e de documentação - na vigência da redação original não faria sentido a supressão do texto do inciso I, do parágrafo 2º do seu art. 23, quando de sua alteração pela IN RFB de nº 1662/2016.

De se registrar ainda que a autoridade fiscal, quando da realização da diligência já citada no relatório, solicitou por iniciativa exclusivamente sua, uma vez que a diligência era unicamente para verificação dos valores registrados no Banco Central do Brasil, que a impugnante apresentasse documentos que dariam suporte aos registros efetuados nos sistemas daquela autarquia, indicando os campos em que estariam transcritos os custos das ações da Globex.

Foram então apresentados os documentos de fls. 839 a 1107, com um índice relativamente detalhado indicando o documento e a página onde se encontrava cada informação requerida pela autoridade diligenciante.

Mesmo após a apresentação dessa farta documentação, preferiu a autoridade fiscal trilhar pelo caminho mais superficial de desqualificar as informações registradas no Banco Central do Brasil sem ao menos indicar razões mais robustas e substanciais que pudessem, de fato, fundamentar sua conclusão.

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, destaque-se que:

(i) inicialmente, o ônus de comprovar os custos de aquisição das participações societárias adquiridas das empresas estabelecidas no exterior era, de fato, da Contribuinte, que o fez com a apresentação dos RDE-IEDs.

Neste sentido, a IN SRF nº. 208/02 previa que o “valor de aquisição do bem ou direito” deveria ser “comprovado com documentação hábil e idônea” (§ 3º do art. 26) ou, “na impossibilidade de comprovação, [...] com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito” (inciso I do § 4º do art. 26).

Neste particular, a Contribuinte esclareceu que *justificou os custos de aquisição das participações societárias adquiridas das empresas estrangeiras pelos RDE-IEDs, justamente porque, naquele momento, era impossível comprová-los com documentação hábil e idônea*. Isto porque, *todos os documentos hábeis e idôneos sempre estiveram sob a guarda das pessoas jurídicas sediadas no exterior e não foi possível recebê-los a tempo*.

Neste contexto, não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância, tendo em vista que a legislação tributária vigente à época nada impunha além do registro do capital estrangeiro investido na pessoa jurídica brasileira (RDE-IED) para provar o custo de aquisição. A apresentação dos RDE-IEDs bastava para que se tivesse por comprovados os custos de aquisição, como previa o art. 26, § 4º, I, da IN SRF nº. 208/02.

Caberia à Fiscalização, se fosse o caso, desqualificar os RDE-IEDs apresentados pela Contribuintes, apontando os seus eventuais vícios.

Todavia, conforme destacado pela DRJ, *preferiu a autoridade fiscal trilhar pelo caminho mais superficial de desqualificar as informações registradas no Banco Central do Brasil sem nem ao menos indicar razões mais robustas e substanciais que pudessem, de fato, fundamentar sua conclusão*.

Registre-se, pela sua importância que, o então relator do presente processo, Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, embora tenha apresentado seu voto, na sessão de julho/2018, no sentido de baixar os autos em diligência fiscal, expressamente destacou que *é forçoso admitir-se que o nível de detalhamento e de consistência das informações acima referidas são suficientes para se concluir pela procedência dos RDE-IED/SISBACEN*.

(ii) com relação à Resolução nº 2402-000.669, cumpre destacar que o art. 5º da Lei nº 11.371/06, fundamento jurídico da conversão, por voto de qualidade, do julgamento do presente processo administrativo em diligência fiscal, é aplicável somente ao capital estrangeiro investido em pessoa jurídica estabelecida no País, porém ainda não registrado e não sujeito a outra forma de registro no BACEN, registrável em moeda nacional – o que, no caso concreto, aplica-se somente ao investimento da Keene –, não sendo, portanto, um novo requisito de validade para todo e qualquer RDE-IED. Confira-se:

Art. 5º Fica sujeito a registro em moeda nacional, no Banco Central do Brasil, o capital estrangeiro investido em pessoas jurídicas no País, ainda não registrado e não sujeito a outra forma de registro no Banco Central do Brasil.

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, o valor do capital estrangeiro em moeda nacional a ser registrado deve constar dos registros contábeis da pessoa jurídica brasileira receptora do capital estrangeiro, na forma da legislação em vigor.

Assim, tem-se que o dispositivo legal em análise é absolutamente inaplicável ao presente caso, notoriamente na dimensão que lhe foi dado pela referida Resolução nº 2402-000.669, razão pela qual, inclusive, este Conselheiro votou pela prescindibilidade da diligência naquela oportunidade.

Registre-se pela sua importância que, conforme destacado pela Recorrente, *o Fisco confunde valor do “capital estrangeiro investido em pessoas jurídicas no País”, mencionado pelos arts. 3º e 4º da Lei nº. 4.131/62 e pelo art. 5º da Lei nº. 11.371/06, com “custo de aquisição do bem ou direito”*. E prossegue:

Importa ressaltar que, para cumprir os dispositivos citados, o interessado (pessoa jurídica brasileira receptora do capital estrangeiro) só precisa declarar o valor do capital estrangeiro ao BACEN por meio do RDE-IED, com base em documentos comprobatórios que devem ser guardados em perfeita ordem pelo prazo (já expirado, no caso) de cinco anos e disponibilizados ao BACEN quando demandados (art. 27 do Regulamento Anexo à Circular BACEN nº 2.997/00)8; a lei não o obriga a também comprovar o custo de aquisição da participação societária detida por pessoa jurídica domiciliada no exterior.

O custo de aquisição corresponde ao valor pago pelo bem (no caso, as ações da Globex), compreendendo tanto as aquisições no mercado primário quanto as aquisições feitas no mercado secundário.

No mercado primário, ou inicial, o emissor das ações negocia diretamente com o investidor. É o que ocorre, por exemplo, nas Ofertas Iniciais Públicas (ou Initial Public Offering – “IPO”), em que a companhia abre o seu capital e busca captar recursos de investidores interessados em participar do negócio, ou quando há aumento de capital. No mercado secundário, todavia, as negociações ocorrem entre investidores, sem a participação do emissor.

Já o valor do “capital estrangeiro investido em pessoa jurídica no País” diz respeito ao montante investido por determinada pessoa, física ou jurídica, domiciliada no exterior, em empresa brasileira, a fim de que esta possa desenvolver as suas atividades e gerar lucros.

O Laudo da KPMG, por sua vez, confirma que não há conta contábil que demonstre o custo de aquisição dos investidores; este só será refletido na contabilidade da investida nas hipóteses de aquisição originária (primária), caso da integralização ou do aumento de capital social.

Se é verdade que o custo de aquisição decorrente de aquisições secundárias não pode ser encontrado a partir da análise da contabilidade da sociedade investida, o mesmo não ocorre com o valor do capital estrangeiro decorrente de aquisições primárias, que evidencia a participação do investidor no capital social da sociedade investida.

A própria IN SRF nº. 208/02 reconhecia a diferença conceitual mencionada entre custo de aquisição e valor do capital estrangeiro registrado, porque aceitava como custo de aquisição o capital registrado no BACEN (RDE-IED), se – e somente se – não fosse possível comprová-lo por documentação hábil e idônea. Tampouco os arts. 3º e 4º da Lei nº. 4.131/62 e o art. 5º da Lei nº. 11.371/06 fazem menção a custo, mas apenas a “capitais estrangeiros” e a “valor do capital”.

(iii) por fim, mas não menos importante, destaque-se a Contribuinte trouxe aos autos parecer técnico de auditores externos independentes que confirmou que toda a documentação apresentada pela Autuada nos autos é hábil e idônea. E mais: com base na referida documentação, os custos de aquisição superariam em cerca de R\$ 24,5 milhões aqueles utilizados pela Contribuinte para calcular o imposto, redundando num recolhimento a maior de IRRF de cerca de R\$ 3,7 milhões, conforme memória de cálculo abaixo:

Custo de aquisição das participações BRL	
Utilizado no cálculo do IRRF	368.060.856
Documentação Suporte	392.611.305
Diferença	(24.550.448)
IRRF	15%
Recolhimento a maior	3.682.567

Importante registrar que tal fato, por si só, representa um *plus* às razões de defesa da Recorrente, tendo em vista que, a rigor, o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal está embasada na superficialidade do procedimento fiscal que não se desincumbiu do seu ônus de desqualificar os RDE-IEDs apresentados pela Contribuinte. Assim, a análise da *documentação hábil e idônea* e, por conseguinte, do recolhimento a maior apontado pela *big four* sequer foi objeto de exame do Colegiado de primeira instância.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior