



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.723072/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.230 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2020
Recorrente ANTONIO CARLOS DE OLIVEIRA LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009

PENALIDADE DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. CABIMENTO.

É regular o procedimento fiscal que, diante da ausência reiterada de resposta a intimações, das quais resulta evidente prejuízo à celeridade dos trabalhos de auditoria, aplica penalidade de ofício majorada em 50%.

RMF. EXPEDIÇÃO.

É regular a expedição de Requisição de Movimentação Financeira nos casos de procedimento fiscal regulamente instaurado, diante de fatos relevantes e da inércia do contribuinte em apresentar os esclarecimentos necessários requeridos por intimação prévia.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LC 105/01.

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

Deve-se promover o ajuste na Decisão recorrida e no lançamento fiscal quando demonstrado pelo contribuinte sua insubsistência parcial. Devendo-se acolher os custos de aquisição utilizados pelo próprio fiscalizado na apuração do tributo devido, quando se conclui, após detida análise pela autoridade lançadora, que estes apresentam verossimilhança e a apuração do tributo se mostra compatível com a documentação apresentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o montante lançado conforme planilhas elaboradas pela fiscalização, constante dos Anexos V e VI, fl. 30.336 e 3.337. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário formalizado em face do Acórdão nº 02-54.811, de 28 de março de 2014, exarado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, fl. 30.104 a 30.132, que assim relatou a lide administrativa:

Conforme consta do auto de infração, o imposto decorre de:

- omissão/apuração incorreta de ganhos líquidos no mercado de renda variável auferidos em operações comuns no mercado à vista de ações na bolsa de valores, realizadas de 01/01/2008 a 31/12/2009, conforme relatório fiscal;

- omissão/apuração incorreta de ganhos líquidos no mercado de renda variável auferidos em operações day trade no mercado à vista de ações, realizadas na bolsa de valores, no período de 01/01/2008 a 31/12/2009, conforme relatório fiscal.

O enquadramento legal consta do auto de infração, fls. 22502, 22503 e 22510.

No termo de verificação fiscal, fls. 22513 a 22525, a fiscalização apresenta a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal visou à verificação dos recolhimentos do Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário 2008 e 2009, referentes aos ganhos de capital obtidos em operações em renda variável.

Foi constatado o preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital apenas na DIRPF do exercício 2009, ano-calendário 2008, sendo informados ganhos líquidos no valor de R\$1.060.119,53, contudo o contribuinte efetuou recolhimento de imposto sob o código de receita 6015 "IRPF GANHOS LÍQUIDOS EM OPERAÇÕES EM BOLSA", no montante de R\$ 252.474,69, em 2008, e de R\$ 71.902,44, em 2009.

Iniciada a ação fiscal no dia 28/07/2011 com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar: as notas de corretagem das operações de renda variável, ocorridas em Bolsa de Valores; demonstrar os ativos depositados em custódia na CBLC, posições mantidas no mercado de opções e a termo; apresentar demonstrativo de cálculo da apuração de ganhos e perdas líquidas informados na DIRPF 2009 e 2010; extratos de movimentação financeira das contas mantidas nas corretoras; extratos de movimentação da conta do BTC; documentos de transferências das movimentações ocorridas entre o ambiente da central depositária BM&F Bovespa e o Livro de registro dos titulares de ativos nos emissores e/ou escrituradores (fora da bolsa), bem como os comprovantes das operações ocorridas.

Ciente em 01/08/2011, o contribuinte protocolou documento de resposta em 18/08/2011, requerendo dilação de prazo para atendimento à intimação para 60 (sessenta) dias, alegando grande quantidade de informação e complexidade na elaboração dos relatórios solicitados.

Foi lavrado termo de prorrogação e de intimação concedendo novo prazo para a apresentação da documentação para o dia 25/10/2011. Decorrido o prazo, sem manifestação do contribuinte, foi lavrado o termo de reintimação (nº 03) no dia

03/11/2011, concedendo novo prazo para mais cinco dias úteis. Apesar de ter tomado ciência do termo de reintimação em 21/11/2011, novamente não se manifestou.

Novo termo de reintimação (nº 04) foi lavrado em 02/01/2012, com ciência em 09/01/2012. Em 17/01/2012, o contribuinte, por meio de seu procurador, anexou cópia de um documento encaminhado à BM&F Bovespa, datado de 17/08/2011, e requereu dilação do prazo para mais 60 dias para entrega dos documentos.

Diante das sucessivas e infrutíferas intimações e sendo os documentos imprescindíveis e indispensáveis à continuidade do procedimento fiscal, foram emitidas Requisições de Informações sobre a Movimentação Financeira RMF às seguintes corretoras: CNPJ 33.918.160/000173, GRADUAL Corretora de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários S.A.; CNPJ 61.510.574/000102, SANTANDER S.A. Corretora de Câmbio e Títulos; e CNPJ 63.062.749/000183, FATOR S/A Corretora de Valores.

Após a análise pela fiscalização dos arquivos enviados pelas corretoras de câmbio, títulos e de valores mobiliários, foi o contribuinte intimado a comprovar os custos dos ativos em custódia no dia 31/12/2007, através da lavratura do termo de intimação fiscal 008/062012.

Não tendo se manifestado, o contribuinte foi novamente intimado por meio do termo de reintimação fiscal (nº 09) lavrado em 31/08/2012, com ciência em 03/09/2012, a comprovar os custos dos ativos custodiados em 31/12/2007.

Em ambas as intimações, foi feita a observação de que a não comprovação dos custos implicaria arbitramento a zero do custo de aquisição em face da impossibilidade em se determinar o valor dos custos dos títulos vendidos sem a competente documentação hábil e idônea. No entanto, o contribuinte manteve-se inerte.

Na tentativa de se determinar os custos dos ativos negociados, foram solicitados à BM&F Bovespa S.A., mediante lavratura da RMF nº 06.1.85.002012001120, lavrada em 24/09/2012, os registros das operações com ativos em custódia no dia 31/12/2007 desde 01/01/1998.

Os registros das operações apresentados pela BM&F Bovespa S.A. não se mostraram hábeis para se determinar os custos das aquisições de todos ativos em custódia, eis que somente registram as entradas e saídas das operações realizadas. Assim, não foi possível determinar a data de aquisição dos títulos vendidos, o que impossibilita aferir o preço de aquisição. Contudo, foram efetuados testes de zeragem a partir dos saldos em estoque, conforme documentos enviados pelas corretoras. Foram, então, obtidos resultados satisfatórios nos títulos a seguir listados, pois, ao se refazer o caminho inverso das aquisições, isto é, a partir dos saldos em estoque em 28/12/2007 (último dia do pregão do mês de dezembro), somando-se a esses os valores de vendas e subtraindo-se as compras, apurou-se resultado zero em estoque:

Ativo	Data de Estoque	Quantidade Inicial	Fator	Preço Unitário	Valor Inicial
ARCZ6	28/12/2007	5.000	1	13,60	68.000,00
BBDC3	28/12/2007	36.500	1	54,84	2.001.660,00
BRAP4	28/12/2007	8.000	1	47,64	381.120,00
ELET3	28/12/2007	4.000	1	27,02	108.080,00
JBSS3	28/12/2007	4.000	1	8,32	33.280,00
LFEE4	28/12/2007	148.000	1	1,28	189.440,00
TBLE3	28/12/2007	11.000	1	24,12	265.320,00
TNLP4	28/12/2007	65.200	1	37,48	2.443.696,00
TRPL3	28/12/2007	6.500	1	30,65	199.225,00
UOLL4	07/10/2009	5.000	1	13,25	66.250,00
VALE3	27/12/2007	14.600	1	59,67	871.182,00

A corretora Gradual CCTVM apresentou demonstrativo de custo de aquisição, todavia desacompanhado de documentação hábil e idônea para confirmar as informações. No entanto, foram utilizados os dados contidos no referido demonstrativo que apontam aquisição de títulos a custo zero, já que esses prescindem de outros comprovantes, por

serem incontroversos. Assim, atribuiu-se custo de aquisição zero, com base nesse demonstrativo, aos seguintes ativos:

ISIN	Ativo	Data do Estoque	Quantidade inicial	Fator	Preço unitário	Valor inicial
BRECODACNOR8	ECOD3	30/10/2007	5.000	1	0,00	0,00
BRTNLPACNOR3	TNLP3	21/12/2007	2.900	1	0,00	0,00
BRWHRLACNPR2	WHRL4	06/12/2007	10.000	1	0,00	0,00
BRMLFTACNPR3	MLFT4	23/11/2007	148.000	1	0,00	0,00

O referido demonstrativo relaciona outros ativos que também foram adquiridos a custo zero. No entanto, esses ativos representam apenas uma parte do estoque total, pois os mesmos também estão custodiados em contas de outras corretoras. Como não foi disponibilizado por essas corretoras o mesmo demonstrativo do custo de aquisição, não foi possível determinar-se o custo de aquisição a zero com base nesse documento.

Apesar do esforço para se mensurar o custo total do estoque inicial de ações, além dos mencionados, não foi possível determinar o valor dos demais ativos, haja vista o contribuinte não ter apresentado documentos e o fato de que os documentos (arquivos enviados pelas corretoras e pela BM&F Bovespa, mediante RMF) não contemplam todas as operações de aquisição de títulos de renda variável. São registros de operações de entrada e de saída, anteriores a 01/01/2008, porém não registram as operações ocorridas em balcão não organizado. Acrescente-se, ainda, que os documentos encaminhados pelas corretoras (também em atendimento às RMF) reportam-se, apenas, ao período de 01/01/2008 a 31/12/2009.

Em face da ausência de documentos hábeis para se determinar o custo de aquisição do saldo inicial de todos os ativos, correr-se-ia o risco de se premiar o contribuinte com custo de aquisição acima do valor real, em caso de opção pela utilização dos extratos da BM&F Bovespa. Foi arbitrado o custo de ativos com saldos iniciais a valor zero, custodiados em 31/12/2007, com exceções das ações listadas na tabela anterior e utilizada a metodologia da média ponderada dos custos unitários, em todo o período de 01/01/2008 a 31/12/2009 na apuração do custo de aquisição dos títulos e valores mobiliários, conforme art. 762, §§ 2º e 3º do RIR/99 e art. 16 da Lei nº 7.713/88.

Foram apuradas as seguintes infrações:

- omissão/apuração incorreta de ganhos operações comuns, mercado à vista e a termo de ações.

Fato Gerador	Valor Apurado
31/01/2008	4.759.054,83
29/02/2008	12.176.715,34
31/03/2008	1.956.737,90
30/04/2008	13.457.586,07
31/05/2008	2.273.753,08
30/06/2008	13.042.784,18

Omissão/apuração incorreta de ganhos operações day trade, mercado à vista e a termo de ações.

Fato Gerador	Valor Apurado
31/01/2008	7.147.343,68
29/02/2008	555.448,31
31/03/2008	5.360.069,61
31/07/2008	279.541,99
30/09/2008	2.880.261,69
31/10/2008	1.824.583,82
30/11/2008	421.562,80
31/12/2008	276.216,32
31/01/2009	887.968,41
28/02/2009	353.981,49
30/04/2009	368.965,19
31/08/2009	1.221.933,47

Foram aproveitados os prejuízos no período, considerando-se a natureza das duas operações, bem como foram considerados os pagamentos efetuados em DARF código 6015 e as retenções em DIRF nos códigos 5557 e 8468, resultando em imposto suplementar conforme segue:

Período de Apuração	Vencimento	Imposto Lançado
jan/08	29/02/2008	2.112.273,57
fev/08	31/03/2008	1.918.026,09
mar/08	30/04/2008	1.345.920,69
abr/08	30/05/2008	2.009.693,24
mai/08	30/06/2008	318.528,66
jun/08	31/07/2008	1.939.361,10
jul/08	29/08/2008	37.818,78
set/08	31/10/2008	550.707,73
out/08	28/11/2008	300.185,29
nov/08	30/12/2008	61.916,69
dez/08	30/01/2009	50.223,89
jan/09	27/02/2009	168.548,98
fev/09	31/03/2009	65.610,89
abr/09	29/05/2009	64.337,83
ago/09	30/09/2009	236.205,00
Total		11.179.358,43

A multa de ofício de 75% foi agravada para 112,5%, conforme previsto no art. 44, inc. I, § 2º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, tendo em vista a recusa tácita do contribuinte em apresentar os documentos, apesar das intimações e reintimações.

Cientificado do lançamento em 28/12/2012, fl. 29596, em 31/12/2013, fl. 29601, o contribuinte apresenta a impugnação às fls. 29601 a 29628, a seguir substanciada, instruída com os documentos de fls. 29629 a 29901:

IMPUGNAÇÃO

A impugnação é tempestiva.

Em março de 2012 foi expedida RMF (Requisição de Movimentação de Financeira) por meio do qual foram obtidas as informações desejadas pela fiscalização, mediante o acesso a informações sigilosas, por ordem da autoridade administrativa, nos termos do art. 3º, incisos V e VII do Decreto nº 3.724/2001 e art. 6º da LC 105/2001, cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo Plenário do STF.

Foram apuradas supostas omissões de rendimentos decorrentes de ganhos líquidos no mercado de renda variável (operações comuns e day trade), bem como foi imposta multa agravada pelo não atendimento à intimação e falta de apresentação de

documentos, cuja não entrega já possui consequências específicas previstas na legislação (atribuição de custo zero às ações).

Foi ilegal a obtenção das informações via Requisição de Movimentação Financeira (RMF) antes de esgotados os demais meios de prova e sem aguardar a obtenção de tais dados diretamente das corretoras a pedido do contribuinte. Não bastasse isso, o Plenário STF já declarou a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial.

A insuficiência de informações para se chegar ao custo inicial dos ativos se deu por falha da própria fiscalização, ao limitar o período das informações requisitadas, excluir as operações ocorridas em balcão não organizado, desconsiderar documentos apresentados pelas corretoras e BM&F e ao não renovar o RMF com vistas a obter os dados necessários para chegar ao valor inicial dos ativos. Somente na total impossibilidade de se determinar o custo inicial, a legislação permite a atribuição de custo de aquisição zero, nos termos do § 4º do art. 16 da Lei n. 7.713/88 e jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF).

Parte dos rendimentos obtidos pelo impugnante, mormente aqueles realizados junto à corretora Gradual, decorrem de operação conhecida no mercado como "aluguel de ações", "empréstimo de títulos e valores mobiliários" ou "mútuo de ações" (IN CVM 441/2006), cuja tributação se submete às regras próprias dos rendimentos decorrentes de aplicações de renda fixa e submetido à tributação exclusiva/definitiva na fonte, mediante aplicação de alíquotas regressivas.

Nas operações realizadas junto ao Santander e à Fator, o impugnante atuava como "tomador" ou "mutuário", ou seja, na outra ponta da operação de "aluguel de ações". Nessa condição de "mutuário", a tributação incide sobre o ganho líquido no mercado de renda variável, calculado sobre a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo médio de aquisição das ações e da taxa de "aluguel". Esse resultado (fato gerador) é apurado por ocasião da recompra das ações, com retenção de 1% na fonte e recolhimento pela alíquota de 15% sobre o ganho de capital obtido e direito à compensação das perdas incorridas com os ganhos líquidos auferidos, no próprio mês ou nos meses seguintes, em outras operações no mercado à vista.

Há, ainda, operações de day trade, submetidas à tributação de 20% sobre o ganho obtido, com direito à compensação das perdas e retenção de 1% na fonte.

Não há que se falar em multa agravada/majorada, por não se aplicar aos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.

Postula o impugnante pela nulidade da presente ação fiscal e improcedência da acusação, dadas as nulidades arguidas e a incorreta acusação imputada.

MULTA AGRAVADA. HIPÓTESE EM QUE A OMISSÃO DO CONTRIBUINTE JÁ POSSUI CONSEQUÊNCIAS ESPECÍFICAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO.

A autoridade fiscal majorou a multa de ofício com fulcro no artigo 44, inciso I, § 2º da lei nº 9.430/96, de 75% para 112,5%, em razão do não atendimento por parte do impugnante das intimações para exibir as notas de corretagem das operações de renda variável, demonstrativos de ativos depositados em custódia na CBLC, posições mantidas no mercado de ações e a termo, dentre outros, conforme termos de intimação juntados ao processo.

Entretanto, apesar do afirmado pela autoridade autuante, o impugnante requisitou às corretoras os dados exigidos pela fiscalização em 30 de janeiro e em duas oportunidades requisitou a dilação de prazo para apresentação dos documentos. Não há que se falar em desídia, muito menos em embaraço por parte do contribuinte em atender a fiscalização, mas sim, em demora das corretoras no atendimento do pedido de entrega de informações, as quais poderiam e de fato foram obtidas diretamente pela RFB.

Ademais, no Termo de Reintimação Fiscal 009/08/2012, expedido em 31 de agosto de 2012, consta expressamente quais os efeitos do não atendimento da intimação pelo

contribuinte, qual seja, o "**arbitramento do valor do custo igual a zero, conforme previsão legal contida no artigo 16, §4º da Lei 7.713/88.**"

Vale dizer, as consequências do não atendimento da intimação fiscal já decorrem de lei. Portanto, nos termos da pacífica jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inaplicável o agravamento de multa.

NULIDADE. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS E REGULAMENTARES AUTORIZADOS DA REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS (RMF).

Os motivos apresentados para a expedição da RMF com pretenso fulcro no artigo 6º da LC nº 105/2001 (c/c art. 3º, V e VII do Decreto nº 3.724/2001 e Lei nº 9.430/96) foram: a) excessiva movimentação no mercado acionário ocorrida nos anos-calendário de 2008 e 2009; b) DIRF apresentadas pelas corretoras cujos registros apresentavam vendas de ações na Bolsa de Valores e operações de day trade em valores expressivos; c) apresentação de prejuízos nas operações comuns e ganhos líquidos inferiores aos informados pelas corretoras; d) não atendimento às intimações fiscais.

A LC nº 105/2001, artigo 6º, é clara no sentido de que agentes fiscais tributários "(...) somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

Procedimento fundado em norma de exceção somente pode se dar quando esgotados todos os demais meios à disposição do agente na colheita de provas, aí incluída a renovação da notificação ou dilação de prazo para entrega das demais informações requisitadas, nos termos da jurisprudência já consolidada do TRF da 3ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.

Mesmo com a apresentação pelo impugnante de pedidos feitos às corretoras em 30 de janeiro de 2012 e do pedido de dilação de prazo pleiteado e atendido pela fiscalização, em março de 2012, foi expedida RMF às corretoras. As pessoas físicas não são obrigadas a manter escrituração comercial e fiscal e comprovantes dos lançamentos neles efetuados pelo prazo a que se refere o parágrafo único do artigo 195 do CTN. O não atendimento ou o atendimento apenas parcial da notificação no prazo dado pela fiscalização é perfeitamente compreensível e em hipótese alguma poderia ser tomado como motivo da adoção de medida extrema, qual seja, a expedição de RMF, mormente se observado que entre a renovação do pedido feito às corretoras e a expedição do RMF se passaram menos de meses.

O auto de infração é nulo devido a vício no motivo do ato de expedição da RMF, editada sem o devido respaldo legal e regulamentar.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA SEM PRÉVIA ORDEM JUDICIAL. PRECEDENTE DO PLENO DO STF (RE 389.808). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA (TEMA 225). ART. 26A, INC. I, DO DECRETO 3.742/2001.

A fiscalização obteve acesso a dados sigilosos sem prévia ordem judicial, com suporte no artigo 6º da LC nº 105/2001 e no artigo 3º, incisos IV e VII do Decreto nº 3.724/2001. O Pleno do STF, no RE 389.808, já decidiu pela impossibilidade de acesso aos dados bancários e equiparados sem prévia autorização judicial. O STF, na pretensão de pacificar definitivamente a questão, reconheceu a repercussão geral do tema no RE nº 601.314.

O Decreto nº 70.235/72, no artigo 26A, permite aos órgãos de julgamento, inclusive às DRJ, o afastamento de texto expresso de lei, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Logo, nulo o lançamento, por decorrente de colheita de provas obtida mediante RMF expedida com fulcro em lei declarada inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (ALUGUEL DE AÇÕES). RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DA FONTE. ERRO NA ACUSAÇÃO FISCAL E NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA OPERAÇÕES NAS QUAIS O IMPUGNANTE ATUA COMO MUTUANTE E ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL NAS OPERAÇÕES NAS QUAIS ATUA COMO MUTUÁRIO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE DAY TRADE.

Grande parte dos supostos rendimentos tributados se referem a operações conhecidas como empréstimo ou aluguel de ações. Trata-se de operação regulamentada pela IN CVM nº 441/2006, Resolução CMN nº 3.539/2008 e artigos 58 a 63 da IN RFB 1.022/2010.

Pelo empréstimo de suas ações, o mutuante (também chamado de locador ou prestador) recebe do tomador (mutuário) uma remuneração pré-fixada pelo empréstimo.

É esse o acréscimo patrimonial tributável obtido com essa operação, e não o valor de liquidação, auferido, na realidade, pelo tomador/mutuário; muito menos o valor da transferência de domínio das ações entre o mutuante e mutuário, bem como a sua recompra, necessária para que este último as aliene a terceiros e as devolva, no prazo fixado, ao mutuante.

Quando age na condição de mutuário, a tributação incide sobre o ganho líquido no mercado de renda variável, calculado sobre a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo médio de aquisição das ações (descontada a taxa de aluguel e demais despesas de corretagem), sendo esse resultado apurado por ocasião da recompra das ações (fato gerador). Cabe ao mutuário (locador ou tomador) o recolhimento do imposto à alíquota de 15% (ganho de capital), com direito a ajuste decorrente da retenção na fonte sofrida e direito à compensação das perdas incorridas nos meses anteriores (à exceção das operações de day trade).

Nessa espécie de operação, o tomador/mutuário recebe ações fungíveis de uma companhia aberta e se obriga a liquidar o empréstimo no vencimento convencionado, mediante devolução, ao mutuante, de ações da mesma espécie, companhia, classe e qualidade daquelas que lhe foram emprestadas.

Do ponto de vista tributário, para o mutuante, a operação de empréstimo de ações possui todas as características de operação de renda fixa. Assim sendo, a incidência do imposto de renda se dá sobre o rendimento obtido com o empréstimo das ações (descontadas as taxas de remuneração e registro), nunca por eventual ganho de capital por alienação ao mutuário, que ocorre dada a natureza fungível das ações negociadas.

O tomador/mutuário é que deve apurar o ganho líquido ou a perda no mercado de renda variável, de acordo com a diferença positiva ou negativa entre o valor da alienação e o custo médio de aquisição das ações, sendo esse resultado apurado por ocasião da recompra das ações (fato gerador).

As aplicações financeiras de renda fixa são tributadas exclusivamente na fonte, ou seja, o IR deve ser recolhido pela prestadora de serviço de empréstimo de valores mobiliários, necessariamente uma entidade de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários (corretoras).

Não há que se falar em omissão de rendimentos referentes a ganhos de capital obtidos em operações de renda variável, nas situações nas quais o impugnante atua como locador, prestador ou mutuante, simplesmente pelo fato de que essas operações não são de renda variável, mas sim, de renda fixa, em evidente erro de acusação fiscal.

Parte dos registros de vendas de ações na Bolsa de Valores são, na realidade, valores decorrentes da necessária transferência de domínio das ações (fungíveis) aos tomadores/mutuários. Por isso impossível que os valores declarados pelo impugnante referentes a ganhos obtidos no mercado de renda variável sejam compatíveis com as DIRF apresentadas pelas corretoras, nas quais o IRF é recolhido em caráter exclusivo e sem ajuste, de acordo com a legislação de regência. Portanto, se há falta de

recolhimento de IR, este se deu na modalidade fonte, de total responsabilidade das corretoras, responsáveis tributárias, nos termos do artigo 128 do CTN, em evidente erro na identificação do sujeito passivo.

De outro lado, quando o impugnante atua como mutuário, a tributação incide sobre o ganho líquido no mercado de renda variável, calculado sobre a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo médio de aquisição das ações (descontada a taxa de aluguel e demais despesas de corretagem), sendo esse resultado apurado por ocasião da recompra das ações (fato gerador). Cabe ao mutuário (locador ou tomador) o recolhimento do imposto à alíquota de 15% (ganho de capital), com direito a ajuste decorrente da retenção na fonte e direito à compensação das perdas incorridas nos meses anteriores (à exceção das operações de day trade).

Logo, igualmente incorreta a tributação do ganho de capital calculada pelo valor da alienação com custo de aquisição a valor zero, cujos recolhimentos nos moldes acima restarão comprovados no curso do processo.

De igual modo, provados serão os recolhimentos referentes às operações de day trade, nos termos da legislação (20% sobre o ganho auferido, menos a retenção de 1%, com compensação de perdas referentes a operações da mesma espécie).

IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DO CUSTO ZERO

Em mãos das informações obtidas mediante RMF das corretoras Gradual, Fator e Santander e após expedição de novo RMF, desta vez à BM&F, com a finalidade de obter os registros das operações com ativos em custódia no dia 31/12/2007 desde 01/01/1998, a fiscalização constatou que os dados não seriam suficientes para determinar o custo de aquisição de todos os ativos.

Em seguida, a fiscalização arbitrou a base de cálculo com base na "Média Ponderada dos Custos Unitários", de parte das operações, relacionadas à fl. 7 do Auto de Infração (item 4.7).

Os dados apresentados pela corretora Gradual CCTVM, apesar de considerados inidôneos, segundo a fiscalização, apontaram custo de aquisição zero.

A fiscalização admite a insuficiência dos dados obtidos e requisitados por RMF à BM&F e às corretoras, por não contemplarem todas as operações de aquisição de títulos de renda variável, sem o registro das operações ocorridas em balcão não organizado e por se restringirem, nos termos e em atendimento ao RMF, ao período de 1/1/2008 a 31/12/2009. Conclui pela ausência de elementos para determinar o custo inicial dos ativos, dada a insuficiência dos dados por ela mesma requisitados (período insuficiente) e pela não utilização dos dados da BM&F pelo **"risco de premiarmos o contribuinte com custo de aquisição acima do valor real, em caso de opção pela utilização dos extratos da BM&F Bovespa"**.

Por conta das informações coletadas pela própria fiscalização, à exceção do item 4.7, foi arbitrado o custo dos ativos com saldos iniciais a valor zero, custodiados em 31/12/2007.

De acordo com a fiscalização, o impugnante não apresentou alegações a respeito dos valores apurados. Logo, o silêncio do contribuinte quanto ao custo de aquisição, autorizaria o Fisco a manter o custo médio do estoque de ações em 31/12/2007.

No caso em tela, é indispensável buscar a correta exegese do § 4º do artigo 16 da Lei nº 7.713/88, dispositivo utilizado pelo Auditor Fiscal para atribuir custo zero aos ativos.

A atribuição de custo zero às ações se deu justamente em face da insuficiência dos dados requisitados pela fiscalização e entregues pelas corretoras em atendimento à RMF, da negativa do valor probante do demonstrativo de custo de aquisição da Gradual CCTVM e da incompletude dos arquivos enviados pela BM&F.

O Auditor Fiscal, em vez de estender o período das informações requisitadas ou discriminar quais documentos deveriam ser entregues pela corretora Gradual CCTVM e pela BM&F, para identificar e mensurar o custo de aquisição das ações, optou por

atribuir custo zero aos ativos. Para isso, invocou a regra de exceção dos artigos 16, §4º, da Lei nº 7.713/88 e 762, §§ 2º e 3º, do RIR/99, e desconsiderou os demonstrativos apresentados pela Gradual CCTVM e a possibilidade de acesso a novas informações e dados a serem apresentados pelas demais corretoras e BM&F.

A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF) tem decidido, em inúmeras oportunidades, pela aplicação da regra de exceção de que trata o § 4º do artigo 16 da Lei nº 7.713/88 somente na absoluta falta de qualquer parâmetro que permita à autoridade fiscal a apuração destes valores, ainda que por arbitramento.

PEDIDO

Requer o impugnante que seja conhecida e julgada procedente a impugnação, para que seja anulado e cancelado o lançamento, tendo em vista:

- o afastamento da multa agravada/majorada;
- a nulidade pela expedição de RMF em desrespeito às determinações do Decreto nº 3.734/2001 e artigo 6º da LC 105/2001;
- a nulidade em razão do acesso a informações sigilosas com fulcro em lei declarada inconstitucional por decisão plenária do STF;
- a nulidade por erro na acusação fiscal e na identificação do sujeito passivo, por serem as operações empréstimos de títulos e valores mobiliários, submetidas às regras de tributação de renda fixa, sendo a responsabilidade pela retenção em caráter definitivo e exclusivo da fonte pagadora;
- o erro na determinação da matéria tributável nas operações de empréstimo de ações nas quais o impugnante agiu como mutuário;
- o erro na determinação da matéria tributável nas operações de day trade;
- a ilegalidade no arbitramento do custo de aquisição das ações (custo zero).

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte resolveu converter o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 1.575, de 24/05/2013, fls. 29.915 a 29.917.

Do exame dos autos, verificou-se que o contribuinte pagou taxas de remuneração e comissões BTC que não foram deduzidas do valor total das alienações nos meses em que foram pagas. No Demonstrativo de Operações na Bolsa, anexo ao auto de infração, no item Despesas extras (BTC, custódia e outros ajustes), fl. 22562, não há informação de valores, não obstante constem nos extratos de contas correntes das corretoras Banco Fator Corretora, fls. 69 a 80, Santander, fls. 2346 a 2777 e Gradual Investimentos, fls. 2784 a 3203, débitos relativos a despesas decorrentes dos empréstimos obtidos. Assim, foram solicitadas as providências a seguir resumidas:

- 1) apuração das despesas pagas relativas aos contratos de empréstimos de ações em que o contribuinte atuava como tomador;
- 2) recálculo do imposto sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável, considerando-se os valores apurados relativos às despesas com aluguéis de ações;
- 3) ciência do contribuinte, com reabertura do prazo de 30 dias para manifestação.

Em atendimento ao solicitado, a fiscalização procedeu à revisão dos valores lançados, considerando as despesas incorridas nas operações de aluguel de ativos pelo contribuinte na condição de tomador.

Para tanto, a fiscalização intimou o contribuinte, em 17/06/2013, a apresentar os extratos de movimentação na conta BTC e demonstrativo detalhado de todos os custos envolvidos nessas operações.

Em resposta, no dia 28/06/2013, o contribuinte requereu dilação de prazo, de 60 (sessenta) dias, para apresentação de documentos. O pedido foi indeferido,

considerando-se que, durante o procedimento fiscal, o contribuinte usufruiu demasiadamente de prazos, sem jamais ter apresentado os extratos à fiscalização, apesar de ter juntado protocolo de solicitação de extratos junto às corretoras em 10/02/2012. O contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar os extratos e demonstrativo de apuração das despesas, considerando suas alegações na impugnação.

No dia 31/07/2013, o interessado protocolou juntada de extratos de conta corrente da Corretora Banco Fator S/A e comprovante de rendimentos pagos ou creditados e de retenção do imposto de renda, bem como extrato de conta corrente da Corretora Gradual CCTVM S/A. Entretanto, nada apresentou em relação à Corretora Santander.

A fiscalização emitiu relatório de diligência fiscal (ciência do contribuinte em 03/09/2013, com abertura de prazo para manifestação em 30 dias), em que foi detalhado o cálculo de retificação do crédito lançado e demonstrado o aproveitamento das despesas incorridas no aluguel de ações, sendo encaminhado ao contribuinte dois arquivos digitais Anexo I " Retificar Auto Infração.pdf" e Anexo II " Resumo do Apuração Mensal.pdf".

Em 02/10/2013, o contribuinte foi intimado a, no prazo de 5 dias úteis, se pronunciar se pretendia apresentar outros documentos, sendo esclarecido que os documentos emitidos pelas corretoras Fator e Gradual apresentados foram analisados, que os dados nele constantes já integravam os documentos obtidos por meio da RMF e não alteram os valores apurados no relatório de diligência fiscal. Não tendo o contribuinte se manifestado, foi emitido o relatório de diligência fiscal II, abrindo-se prazo de 30 dias para manifestação (ciência em

19/11/2013). Transcorrido o prazo, sem que o contribuinte se manifestasse, foi o processo reencaminhado a esta Delegacia de Julgamento.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG concluiu pela procedência parcial da impugnação, lastreada, em síntese, nas seguintes conclusões:

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

(...) Cabe ressaltar que o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, especifica como hipóteses de nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, as quais não se aplicam ao presente procedimento fiscal.

LEGALIDADE DA REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS.

(...) Afora os procedimentos de âmbito interno, que por sua própria natureza poderiam constar ou não dos autos do processo administrativo fiscal, os únicos requisitos formais previstos em lei consistem na intimação prévia do sujeito passivo e a expedição da RMF pela mesma autoridade competente para designar o auditor fiscal responsável pela auditoria fiscal. Tais requisitos foram cumpridos.

Portanto, é destituída de fundamento a arguição de que constituem prova ilícita as informações fornecidas pelas instituições financeiras a respeito da movimentação financeira do sujeito passivo. Segue-se também que se deve rejeitar a arguição de nulidade respectiva.

ATIVIDADE VINCULADA

Cumprido ressaltar que a atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária, cabendo à Administração apenas fazer cumpri-los, pelo que é defeso aos agentes públicos a aplicação de entendimentos contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária.

(...) Esclareça-se que as decisões do CARF só serão aplicadas, nos julgamentos administrativos de primeira instância, no caso de existência de súmula vinculante que preencha as condições previstas no art. 75 do Anexo I da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 e desde que aplicável ao caso em exame no processo.

PROVAS.

Da leitura do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, tem-se que o contribuinte deve apresentar juntamente com a impugnação as provas que possuir de modo a fundamentar as suas alegações, admitindo-se a sua juntada posteriormente somente quando comprovada pelo menos uma das condições descritas nas letras “a” a “c” transcritas.

A respeito das determinações acerca da produção de provas e com relação ao presente processo, pode-se afirmar que o defendente não formulou pedidos de diligência ou perícia com observância das exigências da legislação específica (art. 16, inc. IV e § 1º do Decreto nº 70.235, de 1972).

Na espécie, entretanto, o julgamento foi convertido em diligência para as providências constantes da Resolução nº 1.575, de 24/05/2013, fls. 29.915 a 29.917, efetivamente realizadas pela autoridade lançadora.

CUSTO DE AQUISIÇÃO.

(...)O contribuinte foi intimado e reintimado a comprovar os custos dos ativos em custódia no dia 31/12/2007, sendo feita a observação de que a não comprovação dos custos implicaria arbitramento a zero do custo de aquisição em face da impossibilidade de se determinar o valor dos custos dos títulos vendidos sem a competente documentação hábil e idônea. Não obstante a falta de apresentação de documentos pelo contribuinte, a fiscalização se esforçou na tentativa de determinar o saldo inicial dos ativos negociados. (...)

O contribuinte não apresentou nenhum documento que possibilitasse a apuração do saldo inicial dos ativos em 31/12/2007 nem a data de aquisição desses ativos, para consideração do valor corrente nessa data, nos termos do art. 16, inc. V da Lei nº 7.713, de 1988 e art. 762, § 2º, IV, do Decreto nº 3.000, de 1999. (...)

Estabelecido o saldo inicial dos ativos, por iniciativa exclusiva da fiscalização ou por atribuição do custo zero, em consonância com a documentação apresentada pela corretora Gradual CCTVM e pela impossibilidade de sua determinação de acordo com a legislação transcrita, **procedeu-se à apuração do custo de aquisição dos títulos e valores mobiliários pela média ponderada dos custos unitários em todo o período de 01/01/2008 a 31/12/2009.**

Em caso de discordância relativa aos valores apurados, caberia ao contribuinte demonstrar e comprovar com documentos hábeis e idôneas qualquer omissão ou incorreção. No entanto, não o fez. (...)

A apuração do custo de aquisição seguiu a legislação de regência, não havendo o que se alterar no lançamento relativo a esse ponto.

OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (ALUGUEL DE AÇÕES).

(...) No caso, não há no lançamento a confusão de tributação alegada na impugnação nem a utilização inadequada de dados que pudessem gerar distorção nos ganhos líquidos apurados.

(...) Embora não tenham sido inicialmente consideradas como custo da operação nos cálculos do auto de infração, as despesas incorridas nas operações de aluguel de ativos pelo contribuinte na condição de tomador constantes dos documentos que integram os autos, em decorrência de conversão do julgamento em diligência, foram deduzidas do valor total das alienações nos meses em que foram pagas. Assim, recalculou-se o imposto sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável (fls. 29931 a 30008 e 30095 a 30098). Observe-se que os documentos juntados pelo contribuinte na diligência já integravam os autos e já tinham sido objeto de análise para apuração das referidas despesas dedutíveis. O contribuinte, cientificado, com abertura do prazo de 30 dias para manifestação, não apontou erros nos valores apurados (operações normais e day trade), justificando-os e comprovando-os por meio de documentos.

Diante do exposto, acatam-se nesse voto os valores constantes dos demonstrativos às fls. 29931 a 30008 e do Relatório de Diligência Fiscal II às fls. 30095 a 30098, alterando-se o crédito tributário apurado no auto de infração, em razão da consideração como custo da operação das despesas incorridas nas operações de aluguel de ativos pelo contribuinte na condição de tomador, comprovadas pelos documentos integrantes dos autos, (...)

MULTA AGRAVADA

(...) O contribuinte deixou de atender, reiteradamente, a intimações do Fisco. O contribuinte deveria manter a guarda dos documentos relativos a operações não alcançadas pela decadência ou prescrição. Se a documentação solicitada nas intimações não estava sob sua posse, poderia ser obtida mediante requisição às corretoras e à BM&F Bovespa, tendo o Fisco concedido ao contribuinte tempo mais do que suficiente para essas providências, o que afasta a hipótese de impossibilidade de cumprimento material da intimação.

No caso concreto, a resistência do contribuinte em atender as intimações se subsume ao suporte fático previsto no dispositivo legal transcrito (art. 44, § 2º, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007). De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. No caso do contribuinte, não há previsão legal para a dispensa da exigência.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para apurar saldo de imposto a pagar, conforme demonstrativo constante do presente voto, no valor total de R\$11.115.852,59, sobre o qual incidem multa de ofício de 112,5% e juros de mora.

Ciente do Acórdão da DRJ em 11 de abril de 2014 (AR de fl. 30135), ainda inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fl. 30138 a 30168, em que faz um breve histórico da autuação e do contencioso administrativo e, em síntese, reitera os argumentos tratados em sede de impugnação, os quais serão detalhados no curso do voto a seguir.

Em 26 de agosto de 2014, o contribuinte junta Laudo Pericial Contábil, fl. 30.188 e ss, objetivando lastrear seus argumentos.

Submetido ao crivo desta Turma Ordinária, em 03 de outubro de 2018, o julgamento foi convertido em Diligência, conforme Resolução de fl. 30.248 a 30.266, com o seguinte objeto:

Tendo em vista o que consta dos autos, em razão da impossibilidade, em sede de julgamento em 2ª instância, de se aferir a correção das alegações em tela, inclusive em razão do citado Laudo indicar provas em mídias digitais que não constam dos autos, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora:

- avalie as considerações expressas pelo Contador Sidney Ferro Barros, em particular os itens 5 e 6 do Laudo Contábil;
- elabore relatório circunstanciado sobre o efetivo ganho de capital auferido nas operações auditadas na presente Ação Fiscal, tanto em operações comuns, como em operações DayTrade, considerando os custos de aquisição que restarem comprovados nos documentos apresentados pelo contribuinte e considerados pelo autor do Laudo Contábil, devendo-se, se for o caso, intimar o contribuinte para apresentar documentos que tenham sido citados no Laudo e não tenham sido digitalizados;
- caso a autoridade autuante conclua que o lastro documental do citado Laudo não mereça fé, que tais informações sejam requeridas às respectivas Corretoras, já que é difícil conceber que, diante de todos os controles e entidades envolvidas, não seja possível apurar o custo de aquisição efetivo dos ativos alienados, resultando

enriquecimento sem causa da União tributar integralmente a operação pelo valor da alienação.

Em atenção à Resolução acima, a Autoridade lançadora, após intimações e juntada de documentos, exarou o Relatório de Diligência Fiscal de fl. 30.318 a 30.326.

De tal Relatório o contribuinte tomou ciência em 26 de agosto de 2014, conforme fl. 30.388, tendo se manifestado em fl. 30.345 a 30.348, esclarecendo pontos que entendeu relevantes e requerendo a improcedência da Ação Fiscal, por vício material no cálculo do tributo devido.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Após algumas considerações e esclarecimentos, o recurso voluntário conclui que a decisão recorrida merece reforma, pelas seguintes razões:

- que não basta que o contribuinte se negue a entregar informações protegidas pelo sigilo de dados para autorizar a expedição da Requisição de informações sobre Movimentação Financeira - RMF;

- que o Supremo Tribunal Federal, STF, decidiu dar interpretação conforme à Constituição, concluindo que é imprescindível a requisição ao Poder Judiciário para acesso aos dados sigilosos;

- que a complexidade e o número das operações realizadas torna imprescindível a realização de perícia;

- que é notório o erro na atribuição de custo igual a zero nas operações de aluguel de ações;

- que, após perícia contábil realizada pelo contribuinte, identificou diferença gritante entre os seus números e aqueles apresentados pela fiscalização;

- que é descabida a exigência de multa agravada, já que o não atendimento ao solicitado pela fiscalização importa consequência próprias previstas na legislação.

A seguir, trata cada uma das razões acima em itens autônomos, na sequência abaixo enumerada.

1 - DO PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO E CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA

1.1 – Multa majorada de 112%. Ausência dos pressupostos. Inaplicabilidade. Precedentes da 2ª Seção do CARF.

Insurge-se a defesa contra a motivação da Fiscalização para majorar a penalidade de ofício, que seria a falta de atendimento do recorrente das intimações para exibir notas de corretagem de operações de renda variável.

Alega que requisitou tais informações às corretoras em janeiro, requerendo a dilação de prazo para resposta, mas que tais dados foram obtidos mediante RMF. Afirmar que o próprio Termo de Intimação aponta, como efeito do não atendimento à intimação, a atribuição de custo zero para os ativos negociados.

Sobre o desenrolar do procedimento fiscal, conforme já destacado no relatório supra, assim descreveu a Autoridade lançadora:

Novo termo de reintimação (nº 04) foi lavrado em 02/01/2012, com ciência em 09/01/2012. Em 17/01/2012, o contribuinte, por meio de seu procurador, anexou cópia de um documento encaminhado à BM&F Bovespa, datado de 17/08/2011, e requereu dilação do prazo para mais 60 dias para entrega dos documentos.

Diante das sucessivas e infrutíferas intimações e sendo os documentos imprescindíveis e indispensáveis à continuidade do procedimento fiscal, foram emitidas Requisições de Informações sobre a Movimentação Financeira RMF às seguintes corretoras: CNPJ 33.918.160/000173, GRADUAL Corretora de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários S.A.; CNPJ 61.510.574/000102, SANTANDER S.A. Corretora de Câmbio e Títulos; e CNPJ 63.062.749/000183, FATOR S/A Corretora de Valores.

Após a análise pela fiscalização dos arquivos enviados pelas corretoras de câmbio, títulos e de valores mobiliários, foi o contribuinte intimado a comprovar os custos dos ativos em custódia no dia 31/12/2007, através da lavratura do termo de intimação fiscal 008/062012.

Não tendo se manifestado, o contribuinte foi novamente intimado por meio do termo de reintimação fiscal (nº 09) lavrado em 31/08/2012, com ciência em 03/09/2012, a comprovar os custos dos ativos custodiados em 31/12/2007.

Em ambas as intimações, foi feita a observação de que a não comprovação dos custos implicaria arbitramento a zero do custo de aquisição em face da impossibilidade em se determinar o valor dos custos dos títulos vendidos sem a competente documentação hábil e idônea. No entanto, o contribuinte manteve-se inerte. (...)

A multa de ofício de 75% foi agravada para 112,5%, conforme previsto no art. 44, inc. I, § 2º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, tendo em vista a recusa tácita do contribuinte em apresentar os documentos, apesar das intimações e reintimações.

Ao analisar a matéria, a decisão recorrida concluiu:

A falta de apresentação de esclarecimentos pelo contribuinte dificultou a atuação da fiscalização, que diligentemente buscou dados e utilizou de aparato tecnológico para cumprir com seu dever funcional, aplicando inclusive teste de zeragem para apuração do valor do estoque inicial de ativos. A não apresentação de esclarecimentos por parte do contribuinte relativos a, por exemplo, operações com aluguéis de ações, requeridos já no Termo de Início de Fiscalização e somente por ele mencionados na impugnação, retardou o processo de apuração do crédito tributário.

(...)

O contribuinte deixou de atender, reiteradamente, a intimações do Fisco. O contribuinte deveria manter a guarda dos documentos relativos a operações não alcançadas pela decadência ou prescrição. Se a documentação solicitada nas intimações não estava sob sua posse, poderia ser obtida mediante requisição às corretoras e à BM&F Bovespa, tendo o Fisco concedido ao contribuinte tempo mais do que suficiente para essas providências, o que afasta a hipótese de impossibilidade de cumprimento material da intimação.

O agravamento da penalidade de ofício está previsto no art. 44 da Lei 9.430, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (...)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

No caso em tela o agravamento da penalidade de ofício decorreu de termos de intimações devidamente cientificados ao contribuinte para que este apresentasse informações sobre sua movimentação financeira, em particular aquelas decorrentes de sua atuação no mercado de capitais. Ocorre que, ainda que em um ou outro Termo tenha sido requerida a dilação do prazo, não houve reposta efetiva, o que levou a Autoridade Lançadora a formalizar a Requisição de informações sobre Movimentação financeira.

Tal requisição está relacionada ao preceito legal contido no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que assim dispõe:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A regulamentação de tal dispositivo foi levada a termo pelo Decreto nº 3.724/2001, que prevê:

(...) Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (...)

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o TDPF.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao: (...)

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal.

§ 3º O sujeito passivo poderá atender a intimação a que se refere o § 2º por meio de:

I - autorização expressa do acesso direto às informações sobre movimentação financeira por parte da autoridade fiscal; ou

II - apresentação das informações sobre movimentação financeira, hipótese em que responde por sua veracidade e integridade, observada a legislação penal aplicável.

Como se vê, apenas no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado e quando tais informações forem julgadas indispensáveis, é que a Autoridade fiscal poderá examinar informações contidas nos registros de terceiros, neste caso, em particular, instituições financeiras.

Ocorre que é necessário, previamente, que sujeito passivo sob fiscalização seja intimado e este, em resposta, pode apresentar as informações relacionadas à sua movimentação financeira ou mesmo pode, expressamente, autorizar o acesso direto a tais informações. No caso ora sob análise, nenhuma das possibilidades foi adotada pelo fiscalizado.

Por outro lado, o Relatório Fiscal e os documentos contidos nos autos demonstram, inequivocamente, que alguns dos Termos de Intimação ficaram sem resposta, conduta mais que suficiente para ensejar a majoração da penalidade, nos termos do Inciso I, do § 2º, do art. 44 da Lei 9430/96. Além do que, abre espaço para a formalização da RMF.

O art. 113 da Lei 5.172/66 estabelece que a obrigação tributária é principal ou acessória. Esta última, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se obrigação principal relativamente à em penalidade pecuniária.

Ora, conceber que a mera possibilidade de formalizar a RMF seja uma penalidade, importaria dizer que, dela, deveria sempre decorrer uma penalidade pecuniária, o que não se verifica se, após analisadas as operações financeiras, constata-se a inocorrência de infração à legislação tributária.

Não considero que a possibilidade de requisitar informações a terceiros constitua alguma espécie de punição, tampouco que seja capaz de afastar o agravamento da penalidade de ofício, que no caso em tela está plenamente justificada. O que se tem nos autos não é propriamente a falta de atendimento a uma ou outra requisição do Agente Fiscal. Trata-se de uma prática que se mostrou reiterada, já que não foram apresentadas respostas a diversas intimações.

Assim, de fato, o prejuízo causado à ação fiscal justifica a aplicação de penalidade mais severa, em particular em razão de se tratarem de elementos que deveriam ser plenamente controlados e mantidos pelo contribuinte.

Assim, nego provimento ao presente tema.

1.2 – Da nulidade do procedimento de fiscalização. Ausência dos pressupostos legais e regulamentares autorizadores da requisição de informações financeiras (RMF)

Da nulidade do procedimento de fiscalização. Ausência dos pressupostos legais e regulamentares autorizadores da requisição de informações financeiras (RMF).

Sustenta a defesa que os motivos para expedição da RMF foram a excessiva movimentação no mercado acionário ocorrida nos anos de 2008 e 2009; a DIRF apresentada pelas corretoras, cujos registros apresentavam operações em valores excessivos; apresentação de prejuízos nas operações comuns e ganhos líquidos inferiores aos informados pelas corretoras; e não atendimento às intimações.

Afirma que o não atendimento ou o atendimento apenas parcial da notificação no prazo dado pela fiscalização é perfeitamente compreensivo e em hipótese alguma poderia ser tornado como motivo da adoção de medida extrema (RMF), a qual configura procedimento de exceção que só pode ser implementado após esgotados todos os demais meios à disposição do Agente, incluída a renovação ou dilação de prazo para entrega da documentação.

Sintetizadas as razões da defesa, a análise dos autos evidencia que a Fiscalização intimou o contribuinte para apresentar informações de sua atuação no mercado de renda variável em 01 de agosto de 2011. A partir daí, seguiu-se uma sequência de intimações e deferimento de prorrogações de prazo, tendo o Agente enveredado para a formalização da RMF apenas em 23 de abril de 2012, fl. 44, ou seja, quase nove meses após a ciência do início do procedimento fiscal.

Nesta época, as normas para execução de procedimentos fiscais estavam dispostas na Portaria RFB 3.014/2011, que, em seu art. 11, previa que o prazo de validade de um Mandado de Procedimento Fiscal (Fiscalização), seria de 120 dias, naturalmente com a possibilidade de prorrogação. Ou seja, no caso em questão, a Autoridade Fiscal esteve com o MPF em mãos aguardando o atendimento à intimação pelo dobro do tempo normal de sua validade.

O fato reconhecido pelo próprio recurso de que deixou de responder ou respondeu apenas em parte informações requisitadas pelo Auditor-Fiscal, aliado à programação regular do procedimento de fiscalização por meio da emissão de MPF expressamente indicado no Termo de Início de Ação Fiscal de fl. 2, cuja ciência ao contribuinte ocorreu em 01/08/2011, já com a solicitação de informações sobre as operações em questão, informações estas que foram requeridas pelo fiscalizado às corretoras apenas em janeiro do ano seguinte, por si só, já evidenciam a regularidade da expedição de RMF.

Diante de tal cenário e considerando a impossibilidade de dar seguimento ao procedimento fiscal sem tais informações, agiu bem a Fiscalização ao formalizar a RMF que, como dito acima, observou todos os requisitos necessários. A relevância dos fatos auditados está indiscutivelmente evidenciada pelo volume das operações levadas a termo no mercado de capitais.

Por fim, havia procedimento fiscal regularmente instaurado, as informações eram absolutamente indispensáveis para apuração de eventual infração à legislação tributária e o contribuinte foi previamente intimado. Naturalmente, se não quisesse que fosse emitida a Requisição, bastaria prestar as informações requeridas ou mesmo autorizar o acesso direto às mesmas.

Como tem ressaltado a Decisão recorrida, nos termos do art. 6º da LC 105/01, claramente estabelece que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, **quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis** pela autoridade administrativa competente.

Ademais, o procedimento observou integralmente a regulamentação do tema por meio do Decreto nº 3.724/01, que prevê que a expedição de RMF deve ser precedida de intimação ao contribuinte, nos seguintes termos:

Art.4º Poderão requisitar as informações referidas no caput do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF. (...)

§2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF. (...)

§5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato.

Quanto às alegações de que DIRF de Corretoras, prejuízos acumulados e grande movimentação de recursos teriam sido os motivos para formalização da RMF, tais argumentos

não se sustentam. Estes podem até ter contribuído para formar a convicção da Autoridade Administrativa para promover a programação do procedimento fiscal, mas não se confundem com a formalização da RMF. Ademais, configuram questões irrelevantes para a presente demanda.

Assim, neste tema, nego provimento ao recurso voluntário.

1.3 – Quebra do sigilo bancário por autoridade administrativa sem prévia ordem judicial. Precedentes do Pleno do STF (RE nº 389.808. Repercussão geral.

Neste item, são necessárias maiores considerações por parte deste Relator, pois a tese defendida pelo recurso teria amparo em posição adotada pelo STF no ano de 2010, no julgamento do RE 389.808, que, à época, entendeu que o acesso aos dados bancários dependia de prévia autorização judicial. Entretanto, tal posicionamento foi revisto no julgamento do RE 601.314/SP, em que se concluiu pela constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, conforme a tese fixada pelo Tribunal:

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”

Portanto, não há que se falar em quebra de sigilo fiscal, mas tão o só o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, razão pela qual não há nada a prover no presente tema.

2 – Operações de Aluguel de ações. Responsabilidade exclusiva da fonte. Erro da atuação fiscal.

Afirma o recorrente que os rendimentos de seus ativos decorrem de operações de empréstimos ou aluguéis de ações, que se constitui em mecanismo em que o mutuário recebe ações de uma companhia aberta e se obriga a liquidar o empréstimo no vencimento, mediante devolução ao mutuante de ações da mesma espécie, companhia, classe e qualidade daqueles que lhe foram emprestadas.

Neste caso, o mutuante recebe do mutuário uma taxa pré-fixada, configurando este o acréscimo patrimonial tributável e não o valor de liquidação auferido pelo arrendatário, tampouco o valor da transferência do domínio das ações entre mutuante e mutuário.

Sustenta que, para o mutuário, somente é tributável o ganho líquido no mercado de renda variável, calculado entre a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição, apurado na ocasião de recompra das ações.

Já para o mutuante, a tributação do aluguel de ações segue a tabela regressiva de imposto para operações de renda fixa, sendo o valor tributado e retido exclusivamente na fonte, variando de 22,5% (até seis meses), 20% (de 6 a 12 meses), 17,5% (de 12 a 24 meses) ou 15% (acima de 24 meses).

Alega que o empréstimo de ações só é possível em razão da fungibilidade dos títulos negociados e que se equivocou a Fiscalização ao desprezar que em tal empréstimo há sim transferência de domínio para o mutuário, que assume os riscos da operação, tornando-se proprietário das ações cedidas, sendo portanto capaz de alienar as ações emprestadas, restando a este a obrigação de devolução das ações ao mutuante.

Afirma que, sobre as operações de aluguel, incidem taxas de remuneração, cobrada pelo mutuante, e de registro, cobrada pela Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia - CBLIC).

Que do ponto de vista tributário, para o mutuante, o empréstimo de ações possui características de uma operação de renda fixa, por se enquadrar no conceito dado pela própria Receita Federal do Brasil (*Compõe-se de ativos de renda fixa aqueles cuja remuneração ou retorno de capital pode ser dimensionado no momento da aplicação*). Assim a incidência do imposto de renda se dá sobre os rendimentos líquidos obtidos com a operação de empréstimo das ações (deduzidas as taxas de remuneração e registro), nunca sobre eventual ganho de capital por alienação obtido pelo mutuário, o qual tem o seu ganho tributado de acordo com a diferença positiva ou negativa entre o valor da alienação e o custo médio das aquisições, sendo este apurado por ocasião da recompra das ações a serem devolvidas ao mutuante. Tudo alinhado aos termos das orientações das Perguntas e Respostas disponibilizado pela Receita Federal, bem assim aos art. 58 a 63 da IN RFB nº 1.022/2010.

Neste sentido, afirma que os registros de vendas de ações em Bolsa de Valores nos totais de R\$ 247.626.427,85, em 2008, e R\$ 178.487.044,34, em 2009, são, na realidade, valores decorrentes da necessária transferência de domínio das ações aos mutuários, não representando alienação de ações, não havendo que se falar em ganhos de capital obtidos no mercado de renda variável.

Assim, seria impossível que os valores declarados pela recorrente referente a ganhos obtidos no mercado de renda variável sejam compatíveis com as DIRF apresentadas pelas corretoras. Ademais, em se tratando de rendimentos tributados exclusivamente na fonte, havendo falta de recolhimento do tributo, a responsabilidade seria da Corretoras.

Ao final da apresentação de suas razões neste tema, a recorrente pleiteia o cancelamento do Auto de Infração, pela constatação de erro na acusação fiscal e erro na identificação do sujeito passivo.

Sobre o tema, merecem destaque os seguintes excertos da Decisão recorrida:

As considerações teóricas acerca das operações de empréstimo de ações consignadas pelo contribuinte na impugnação, abordando a tributação, no caso do prestador e tomador, sintetizam a matéria e estão em consonância com a legislação pertinente, ressalvada a alíquota do imposto retido na fonte sobre operações de renda variável que é 0,005%, exceto day trade (1%). No entanto, não há no lançamento o alegado erro de acusação e identificação do sujeito passivo nas operações nas quais atua como prestador. (...)

A remuneração auferida pelo doador ou prestador nas operações de empréstimo de ações sujeita-se à tributação do imposto de renda de acordo com as disposições previstas para as aplicações financeiras de renda fixa. O doador recebe a remuneração pelo empréstimo já deduzida do imposto de renda, cobrado nas mesmas bases das operações de renda fixa. A referida tributação não foi objeto do lançamento, que diz respeito aos ganhos de capital obtidos no mercado de renda variável pelo sujeito passivo nos anos-calendário 2008 e 2009.

Após discorrer sobre a forma de tributação da remuneração do prestador, o contribuinte argumenta que os valores declarados como ganhos obtidos no mercado de renda variável não poderiam ser compatíveis com as DIRF apresentadas pelas corretoras, porque o imposto retido na fonte seria recolhido de forma exclusiva, não se sujeitando ao ajuste. Assim, conclui que há erro de acusação fiscal e identificação do sujeito passivo.

O imposto retido na fonte sobre a remuneração auferida pelo prestador, de acordo com as normas para aplicações financeiras de renda fixa (art. 1º da Lei nº 11.033, de 2004), e o imposto retido na fonte à alíquota de 0,005% (cinco milésimos por cento) sobre os valores de que trata o §1º do art. 2º da mesma Lei nº 11.033, de 2004, são distintos, recolhidos com diferentes códigos de receita. Aquele é tributado exclusivamente na fonte e não foi objeto de verificação fiscal. Este é dedutível ou compensado na forma do art. 2º, § 7º, da Lei nº 11.033, de 2004, procedimento considerado no lançamento.

A aplicação da alíquota de 0,005% para apuração do imposto retido na fonte se dá sobre os valores discriminados no art. 2º, § 1º, da Lei nº 11.033, de 2004. Não se espera que esse imposto retido guarde consonância nem com o imposto retido sobre a remuneração como prestador das ações (renda fixa) nem com o apurado sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável, sobre o qual incidem alíquotas de 20% ou 15%, conforme incs. I e II do mesmo artigo: (...)

No caso, não há no lançamento a confusão de tributação alegada na impugnação nem a utilização inadequada de dados que pudessem gerar distorção nos ganhos líquidos apurados.

Nos demonstrativos do Cálculo de Apuração relativos às operações com cada ativo (fls. 22588 a 29525), são discriminados por ativos os dados constantes das notas de corretagem relativas às operações em bolsa de valores efetuadas pelo contribuinte no período fiscalizado, como a data do evento, a operação de compra ou venda (C/V), a quantidade de ações, o valor bruto (valor da operação de venda ou de compra), tipo de mercado. O valor líquido informado nos demonstrativos, no caso das operações de venda, corresponde ao valor de venda (valor bruto) deduzido das despesas constantes da nota de corretagem rateadas por operação nela informada. Nas operações de compra, o valor líquido corresponde ao valor bruto somado as despesas constantes da nota rateadas por operação. Esses dados foram obtidos pela importação dos arquivos das notas de corretagem.

Os eventos especiais relativos aos ativos negociados pelo contribuinte no período fiscalizado, que não são informados em notas de corretagem e foram considerados na evolução do estoque e na apuração do resultado no lançamento, são os especificados no demonstrativo às fls. 29526 a 29535.

Formalmente no empréstimo de ações, o prestador (doador) deixa de ser o titular dos ativos, ocorrendo a transferência de titularidade dos ativos emprestados para os tomadores. A companhia emissora deixa de ter o doador como seu acionista. No entanto, o serviço de empréstimo de ativos (sistema BTC) se encarrega de gerir a operação para que o prestador não perca seus direitos de acionista e receba em reembolso o provento da companhia, como se os ativos ainda estivessem custodiados em seu nome.

Para tanto, o investidor que deseja oferecer em empréstimo ativos, por meio de uma corretora, distribuidora ou agente de custódia, autoriza a transferência para conta especial na custódia da BM&F Bovespa dos ativos a fim de que eles possam ser disponibilizados para empréstimo. Os ativos a ser emprestados são depositados na Central Depositária de Ativos da BM&F Bovespa. As operações de empréstimo registradas são controladas e liquidadas pela BM&F Bovespa, que atua como contraparte central garantidora. Essas transações de empréstimo e devolução (transferências) de ações da mesma espécie, classe e companhia, que não se caracterizam como compra e venda e não são registradas em Notas de Corretagem, não produzem efeito no cálculo da apuração do ganho líquido obtido no mercado de renda variável.

Do ponto de vista do tomador, o aluguel de ações é uma operação acessória que dá suporte a outra principal. Por exemplo, o investidor que não deseja comprar ações pode tomar ações em empréstimo para iniciar uma posição vendida. O tomador vende as ações alugadas, recebendo o valor da transação, deduzidas as despesas necessárias, e, posteriormente, recompra ações da mesma espécie, classe e companhia para devolução

ao prestador, pagando-lhe a remuneração devida. A apuração do resultado é feita por ocasião da recompra das ações.

Conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 742, de 2007, no caso do tomador de ações por empréstimo, a diferença positiva ou negativa entre o valor da alienação e o custo médio de aquisição das ações será considerada ganho líquido ou perda do mercado de renda variável, sendo esse resultado apurado por ocasião da recompra das ações. Essas determinações foram observadas nos cálculos do lançamento. Nos demonstrativos de cálculo de apuração constantes dos autos, na posição vendida, na venda o estoque, assim como o seu valor financeiro, ficam negativos. Somente por ocasião da compra das ações, apura-se o resultado. Esse critério adotado na apuração pode ser observado, por exemplo, em relação ao ativo PETRE84/PETROBRÁS à fl. 23199.

Como já explicitado, as operações de transferência de ações, no empréstimo e na sua devolução, que não são informadas nas notas de corretagem, não são computadas no cálculo da apuração do resultado.

Embora não tenham sido inicialmente consideradas como custo da operação nos cálculos do auto de infração, as despesas incorridas nas operações de aluguel de ativos pelo contribuinte na condição de tomador constantes dos documentos que integram os autos, em decorrência de conversão do julgamento em diligência, foram deduzidas do valor total das alienações nos meses em que foram pagas. Assim, recalculou-se o imposto sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável (fls. 29931 a 30008 e 30095 a 30098). Observe-se que os documentos juntados pelo contribuinte na diligência já integravam os autos e já tinham sido objeto de análise para apuração das referidas despesas dedutíveis. O contribuinte, cientificado, com abertura do prazo de 30 dias para manifestação, não apontou erros nos valores apurados (operações normais e day trade), justificando-os e comprovando-os por meio de documentos.

Neste tema, a análise das alegações do contribuinte e o cotejo destas com a Decisão recorrida e com os termos da peça que inaugurou o contencioso fiscal evidencia que o recurso voluntário se limitou a reescrever literalmente as razões expressas na impugnação.

Assim, não sendo combatidas as afirmações da DRJ, considerando que, nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tem por finalidade julgar recurso voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, não há matéria a ser discutida no presente tema, já que não foram indicados os pontos de discordância da defesa em relação às claras, pertinentes e irretocáveis conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais adoto como razão de decidir para negar provimento ao recurso voluntário.

3 - Da impossibilidade de atribuição de valor "zero". Erro na determinação do custo de aquisição para fins de tributação de IRPF calculado sobre ganhos de capital na alienação de ações no mercado de renda variável.

Afirma o recorrente que, nas operações em que ocupa a posição de mutuário, é evidente o erro na determinação do custo de aquisição para fins de tributação do IRPF calculado sobre supostos ganhos de capital na alienação de ações no mercado de renda variável.

Argumenta que, de posse de informações obtidas por meio de RMF das Corretoras Gradual, Fator, Santander e da própria BM&F, a fiscalização constatou que estas não seriam suficientes para determinar o custo de aquisição de todos os ativos, arbitrando parte das operações com base na média ponderada dos custos unitários. Que tal insuficiência seria decorrente da restrição das informações ao período requisitado (2008 e 2009), o que levou a se considerar como zero parte dos saldos custodiados em 31/12/2007.

Aduz a defesa que deveria o Agente Fiscal estender o período das informações requisitadas para mensurar o custo de aquisição das ações, mas não invocar regra de exceção contida no § 4º do art. 16 da lei nº 7.713/88 e art. 762, §§ 2º e 3º do RIR/99, apontando precedentes administrativos sobre o tema.

Afirma que está providenciando minuciosa perícia realizada por profissionais experientes no mercado de ações, ainda em fase de finalização, com a qual pretende demonstrar as diferenças entre os custos atribuídos pela fiscalização e o custo apontado nos relatórios enviados pelas corretoras e juntados aos autos.

Contesta conclusão da Decisão recorrida de que os relatórios apresentados pelas corretoras não continham dados suficientes para encontrar o custo inicial das ações negociadas, já que, se assim fosse, que tais informações fossem exigidas dos respectivas Corretoras.

Sustenta que a diferença entre o custo de aquisição atribuído pela Fiscalização (R\$ 6.627.253,00) e o custo objeto do levantamento (R\$ 70.430.883,77) explica o montante exagerado do imposto supostamente devido.

Por fim, indica erro da fiscalização ao não calcular o imposto a pagar nas operações Day-Trade, não descontando o valor retido na fonte.

Sobre a questão do valor zero do custo de aquisição de parte dos ativos negociados, em síntese, entendeu a Decisão recorrida que a Fiscalização seguiu a legislação de regência e que competiria ao contribuinte apresentar a comprovação de suas alegações, o que não teria sido feito.

O art. 16 da Lei 7.713/88 assim dispõe:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

Como se vê, a regra é que, para fins de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição dos bens e direitos alienados é o valor pago pelos mesmos e apenas na ausência destes é que devem ser aplicadas as regras do citado art. 16 supra.

No caso em apreço, tendo em vista que o contribuinte, mesmo intimado, não comprovou o custo de aquisição dos ativos alienados, é certo que a letra da lei foi estritamente observada pela Autoridade autuante, o que afasta qualquer alegação de nulidade do lançamento fiscal.

Ocorre que, a despeito de tudo isso, o contribuinte juntou o laudo de fl. 30188 a 30206, emitido pelo Contador Sidney Ferro Barros, que, a partir dos documentos e anexos que cita, faz constatações preliminares e concluiu que, nas operações comuns, mercado à vista e a termo de ações, se considerados todos os custos reais de aquisição dos ativos negociados, o ganho de capital auferido seria R\$ 5.273.434,67, valor bastante diferente do que foi apurado pela Fiscalização, R\$ 47.666.631,40, conclusão esta que não se modifica com a constatação de que parte dos rendimentos decorrem de operações de aluguel de ações.

Além das questões tratadas no parágrafo precedente, o Laudo apresentado trata da apuração dos ganhos de capital nas operações Day-Trade, em que a autuação teria partido dos valores constantes da DIRF ou a partir do SINAL e que, em razão de haver retenção passível de informação em DIRF ou recolhimentos apenas nos casos em que houve ganhos, não considerou as operações em que houve prejuízo. Com isso, concluiu que os ganhos efetivos no período seriam de R\$ 1.097.288,33, também bastante diferentes do apurado pela fiscalização, R\$ 21.577.876,78.

Ao analisar a matéria em sede de Diligência Fiscal, a Autoridade lançadora, após tecer considerações sobre a impossibilidade de obtenção de informações no estágio atual dos autos, as quais se mostram injustificáveis, já que o procedimento ainda está em curso e eventuais entraves administrativos devem ser resolvidos pela própria Receita, não sendo razoável dizer para o contribuinte que em um momento a Receita pode expedir uma RMF, mas em outro não pode, mesmo que tudo esteja dentro do mesma ação fiscal ainda não definitivamente constituída.

Não obstante, o Agente Fiscal, de forma diligente, mesmo diante das limitações que encontrou, concluiu:

De posse das mídias digitais e demais documentos apresentados pelo contribuinte, como requerido pela Resolução do CARF, passamos a analisar a apuração de ganho de capital constante da apuração realizada pela empresa contratada pelo contribuinte. (...)

Diante das considerações acima, não constatamos indícios de que os custos unitários adotados em 31/12/2004 foram manipulados para reduzir os ganhos de capital havidos em 2008 e 2009.

Portanto, considerando que não há indícios de manipulação dos custos dos ativos adotados pelo contribuinte em 31/12/2004; que ao longo dos anos de 2005, 2006 e 2007 estes ativos foram bastante operados pelo contribuinte, o que influencia de forma decisiva no custo de aquisição dos ativos existentes em 31/12/2007; que o volume financeiro detidos destes ativos em 31/12/2007 cresceu consideravelmente, e, portanto, houve uma diluição do custo de aquisição adotado em 31/12/2004, entendemos que é razoável aceitar-se os custos de aquisição adotados pelo contribuinte em 31/12/2004 e concluimos que, se fossem adotados outros valores para estes custos, inclusive custo zero, não haveria alterações substanciais nos ganhos de capital havidos em 2008 e 2009.

Abstraindo-se do custo inicial do estoque detido em 31/12/2004 e com foco única e exclusivamente na formação dos custos de aquisição dos ativos, verificamos se as apurações realizadas para os anos-calendário de 2005 a 2007 estavam compatíveis com os ditames da legislação, visto que não há interesse para o lançamento fiscal saber se houve ou não ganho de capital nestes anos. Constatamos que a empresa contratada apurou corretamente os valores nestes anos e que a formação dos custos de aquisição dos ativos foi realizada de forma correta, exceto pela não comprovação dos custos adotados em 31/12/2004.

Assim sendo, considerando o exposto acima, pode-se admitir que o custo de aquisição dos ativos em estoque em 31/12/2007 se aproxima de modo bastante razoável do custo de aquisição efetivo, abstraindo-se da não comprovação dos custos dos ativos em estoque em 31/12/2004. Isto é relevante se levarmos em conta que não há outra hipótese factível para a solução do impasse causado pela não comprovação dos custos em 31/12/2004; pela não aceitação dos julgadores do CARF da atribuição de custo zero; e, pela impossibilidade de intimar-se as entidades corretoras para apresentar documentos ainda não detido pela fiscalização.

Em relação aos anos de 2008 e 2009, tomamos as seguintes providências para verificar a correção da apuração realizada pela empresa contratada pelo contribuinte:

- Verificamos se todas as notas de corretagens utilizadas nas apurações foram juntadas pelo contribuinte em sua resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal de Diligência. Não encontramos qualquer nota de corretagem omitida ou qualquer apresentada e não utilizada na apuração.
- Confrontamos os valores lançados a débito e a crédito nos extratos das contas correntes das corretoras com os valores constantes das notas de corretagem. Não encontramos qualquer divergência que pudesse invalidar a apuração.
- Verificamos se as operações de compra e venda, por ativo, constantes das notas de corretagem foram devidamente apuradas pela empresa, conforme lançamentos constantes dos arquivos "PDK" denominados "Relatorio_Analitico_Bovespa", um para cada mês dos anos apurados e constantes das pastas já citadas. Na grande amostragem realizada, não encontramos divergência na apuração realizada pela empresa.
- Verificamos se os valores de despesas (em sua maioria relacionadas a juros remuneratório do aluguel de ações e despesas com o BTC e reembolso de dividendos de ações alugadas) foram corretamente computadas no relatório acima citado. Não encontramos divergências nas despesas lançadas pela empresa contratada.
- Por fim, verificamos se os valores dos ganhos/perdas mensais foram corretamente transpostos para o demonstrativo de apuração de renda variável, e, também, verificamos o correto lançamento neste demonstrativo dos valores de imposto de renda retido na fonte pelas corretoras de valores. Não encontramos irregularidades nas transcrições de valores para os demonstrativos de apuração renda variável.

Assim, nas verificações efetuadas, relativas as apurações dos anos-calendário de 2008 e 2009, não constatamos irregularidades que invalidassem as apurações realizadas pela empresa contratada pelo contribuinte, ressaltando, como anteriormente mencionado, a questão do custo de aquisição em 31/12/2004 não comprovado.

A empresa contratada pelo contribuinte efetuou a apuração dos ganhos/prejuízos apurados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2008 e 2009, apurando a base de cálculo, calculando o importo devido, em operações comuns e *day trade*, e descontando os impostos retidos na fonte pelas sociedades corretoras, apurando, ao fim, um valor de imposto mensal devido. Porém, esta empresa e o contador contratado não efetuaram a apuração do imposto não recolhido pelo contribuinte o que deveria ter sido objeto do lançamento de ofício, isto porque o contribuinte, ao longo dos anos de 2008 e 2009, efetuou pagamentos mensais do imposto de renda sob ganhos de renda variável, código 6015. Assim, estes valores recolhidos deveriam ter sido comparados com os valores devidos, segundo a apuração efetuada pela empresa, chegando-se a um valor de imposto não recolhido ou recolhido a maior que o devido.

Por dever de ofício e para facilitar decisão do CARF e, também, eventual acerto de sistemas de controle da Receita Federal do Brasil elaboramos as planilhas constantes dos Anexos V e VI que contém um resumo da apuração efetuada pela empresa e o cálculo do imposto não pago pelo contribuinte ou pago a maior que o devido. Nestas planilhas constam os ganhos/prejuízos em operações comuns e *day trade*, o imposto devido pelos ganhos nestas operações, o total do imposto de renda retido em fonte (códigos 5557 e 8468) o imposto pago pelo contribuinte relativo aos períodos de apuração sob exame (código 6015) e o total do imposto não pago ou pago a maior que o

devido (se negativo) pelo contribuinte, tudo isto, considerando que a apuração efetuada pela empresa contratada pelo contribuinte seja aceita pelos julgadores.

A Resolução do CARF determina que se "avalie as considerações expressas pelo Contador Sidney Ferro Barros, em particular os itens 5 e 6 do Laudo Contábil". O item 5 do Laudo Contábil refere-se à análise efetuada pelo contador sobre as "operações comuns, mercado à vista e a termo de ações" e o item 6 "operações *day Trade*. mercado à vista e a termo de ações".

Sem nenhuma surpresa, o laudo contábil é inteiramente baseado no chamado "planilhamento" efetuado por empresa contratada pelo contribuinte e cuja resultado e documentos de suporte constam dos CD's 1 e 2 entregues pelo contribuinte em resposta ao TIDP-Diligência. Como analisamos estas apurações realizadas e efetuamos verificações para apurar sua regularidade, é desnecessário entrar a fundo no conteúdo do laudo contábil, principalmente porque as discordâncias que temos em relação a afirmações contidas no laudo não alteram a conclusão final deste relatório. (...)

Conforme já relatado, efetuamos uma análise dos custos de aquisição em 31/12/2004 adotados pela empresa que efetuou a apuração e concluímos que estes valores, apesar de não serem os reais custos de aquisição, pouca influência tem nos reais custos de aquisição que deveriam ser utilizados em 31/12/2007, isto devido ao enorme volume de operações realizadas pelo contribuinte nos anos de 2005, 2006 e 2007, como exemplificativamente mostramos nos anexos III e IV. Logo, estes custos adotados pela empresa que efetuou a apuração pouca influência tem nos ganhos/prejuízos apurados em 2008 e 2009, anos-calendário que foram objeto de lançamento pela fiscalização.

Portanto, na impossibilidade de apurarmos os reais custos de aquisição em 31/12/2007, concluímos que caberá ao órgão julgador aceitar ou não os custos adotados pela empresa em 31/12/2004. Sendo aceitos tais custos, entendemos que a apuração realizada pela empresa está correta e os valores de crédito tributário a serem mantidos no lançamento fiscal efetuado são aqueles constantes dos Anexos V e VI.

Diante do exposto, tendo em vista tudo que foi apurado em sede de Diligência e considerando que o contribuinte, em sua manifestação posterior, apenas se manifesta pela regularidade dos custos de aquisição por ele apurados e sobre uma observação irrelevante sobre cálculos feito com base na DIRF, entendo que a autuação fiscal merece reparos.

As informações fornecidas pelo contribuinte apresentam verossimilhança que justificam a sua aceitação.

Assim, considerando que os valores apurados pelo contribuinte foram acolhidos, ainda que com as devidas ressalvas quanto ao custo de aquisição de 31/12/2004, há de se prover parcialmente o recurso voluntário sob apreço, devendo ser mantida a exigência fiscal exclusivamente em relação aos valores positivos elencados nos anexos V e VI de fl. 30336 e 30337.

Conclusão

Tendo em vista o que consta dos autos, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o montante lançado conforme planilhas de fl. 30.336 e 3.337.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 27 do Acórdão n.º 2201-006.230 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.723072/2012-21