



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

Processo nº 15504.017563/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.169 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF
Recorrente MARCOS JULIANO LUCAS DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LICITUDE DO USO DO ARTIGO 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01 PARA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Recurso Extraordinário nº 601.314 do STF reconheceu que 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.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO QUANDO O REQUISITO DE MANUTENÇÃO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A isenção de que trata a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76 alcançará as alienações de participação societária, ainda que sob a égide da Lei nº 7.713, de 1988, desde que tenha sido cumprido o requisito do prazo de cinco anos previsto no artigo 4º, "d", do Decreto-lei nº 1.510/76 antes de 01/01/1989.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: (a) pelo voto de qualidade, não converter o julgamento em diligência, conforme proposto pelo relator, que restou vencido nesta questão, juntamente com os conselheiros Wesley Rocha e Thiago Duca Amoni. (b) por unanimidade de votos, não conhecer da alegação de inconstitucionalidade; (c) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; (d) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o relator e os

conselheiros Wesley Rocha e Thiago Duca Amoni, que votaram por dar parcial provimento no tocante ao mérito para reconhecer (d.1) como custo de aquisição das ações da Eletrobras a soma do valor de R\$3.024.746,57, considerado pela fiscalização, acrescido do montante de R\$3.213.335,92 referente aos 264 contratos de cessão de crédito localizados pelo recorrente e do montante de R\$328.912,50, relativo aos honorários advocatícios e (d.2) a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital nos casos em que a participação societária permaneceu por mais de cinco anos durante da vigência do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, isto é, nos casos em que a aquisição das ações tenha ocorrido até 01/01/1984.

Julgamento iniciado em 09/2017 e concluído em 04/10/2017

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Thiago Duca Amoni, João Mauricio Vital, Andréa Brose Adolfo e Wesley Rocha

Relatório

Foi instaurado procedimento de Fiscalização em nome do recorrente, a fim de apurar os rendimentos obtidos no mercado de ações. Em 13/11/08 o recorrente foi intimado (fls. 182183) para apresentar, mediante documentação hábil e idônea (a) apuração do ganho líquido, das vendas dos ativos, ocorridas em 2005, 2006 e 2007, informadas pelas corretoras: Fator S/A Corretora De Valores E Valores Ltda Agora CtvM S/A (b) demonstração da posição em ativos na conta de custódia na data de 31/12/04 (c) planilha contendo: estoque inicial, data de negociação, ativo negociado, quantidade do ativo, tipo de operação (à vista, Termo ou Opções), preço de compra e/ou venda, valor financeiro líquido, custos, emolumentos e corretagens.

Ciente em 28/11/2008, o recorrente solicitou dilação de prazo por 60 dias (fl. 185). O Fisco intimou novamente impugnante em 15/09/2009 (fls. 189190) para, além do item 2 da primeira intimação, apresentar a documentação comprobatória da aquisição dos títulos de crédito correspondentes às obrigações das Centrais Elétricas Brasileiras (Eletrobrás), decorrentes de empréstimo compulsório incidente sobre energia elétrica. O recorrente solicitou prorrogação de prazo (fl. 192), o qual foi concedido (fls. 193). Sem resposta, em 23/11/2009, a fiscalização emitiu nova intimação (fls. 195197).

O recorrente manifestou-se (fl. 199) aduzindo que conseguiu juntar tão somente documentos relativos ao item 3 da intimação.

Em razão da inércia do impugnante, em 09/09/2009, a fiscalização lavrou Requisição de Movimentação Financeira (RMF), intimando as instituições Agora Corretora de Títulos e Valores Mobiliários S/A (fl. 213), Fator S/A Corretora de Valores (fls. 210) e BOVESPA (fls. 247251) para apresentar documentos.

Em 20/01/2010 o recorrente foi intimado (fl. 214216) para, além do que já foi requisitado (a) demonstrar a posição de todos os seus ativos negociados em Bolsa de Valores (ações de companhias abertas) na conta de custódia na data de 31/12/2004 (b) apresentar todas as notas de corretagem comprobatórias da aquisição dos ativos em questão (ou documentos equivalentes), de modo a comprovar os saldos iniciais dos estoques para o ano de 2005 e os custos de aquisição dos mesmos.

Sem manifestação do impugnante, foi lavrada intimação nº 44/2010 (fls. 218220) para apresentar (a) ativos negociados em Bolsa de Valores (ações de companhias abertas) dispostos em lista juntada (b) custos de aquisição dos estoques dos ativos relacionados (c) as datas, quantidades e valores das bonificações em ações do tipo UNIP6UNIPAR PNB pagas pela empresa União de Ind. Petroq. S/A Unipar, relacionadas conforme demonstrativo juntado.

Em 26/02/2010 a fiscalização intimou a empresa CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S/A – ELETROBRÁS para apresentar (fls. 222223) toda a documentação de que dispunha relativamente às ações judiciais movidas por Marcos Juliano Lucas de Carvalho, visando à percepção de créditos do empréstimo compulsório incidente sobre o consumo de energia elétrica. Após solicitação de prazo de 10 dias (fl. 225), juntou documentos (fls. 226238).

Em 07/05/2010 o recorrente foi novamente intimado (fls. 260267), ocasião em que solicitou prorrogação de prazo por 90 dias. Sem cumprimento da solicitação, a Fiscalização lavrou em 02/06/2010 Termo de Intimação Fiscal nº 221/2010 (fls. 270303) para que o impugnante restasse ciente de que não foi apresentada, no curso do procedimento fiscal, a documentação necessária à comprovação tanto dos saldos quanto dos estoques de ações de companhias abertas negociadas pelo contribuinte em Bolsa de Valores, de modo que foi aberta Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira em nome da instituição BM&F Bovespa S.A. O impugnante foi intimado, na ocasião, a manifestar-se em concordância ou em discordância com as apurações demonstradas nos anexos juntados.

O impugnante ofereceu resposta (fl. 308), alegando ser absolutamente injusta a multa aplicada, devido à impossibilidade de conseguir documentos e informações de mais de 15 anos atrás. O recorrente intimado pela última vez para comparecer a Delegacia da Receita Federal a fim de tomar ciência do encerramento da ação fiscal (fls. 320).

Foi lavrado, em 13/10/2010 (fls. fls. 217), auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, anos calendários 2005, 2006 e 2007, apurando crédito tributário no montante de R\$ 10 170.961,06, incluídos imposto, juros de mora e multa de 75%.

As infrações imputadas foram (a) omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável (b) omissão/apuração incorreta de ganhos em operações de “Daytrade”.

Ciente em 10/11/2010, o recorrente apresentou impugnação tempestiva (fls. 370392), esgrimindo os seguintes argumentos:

a) no que se refere às ações da Brasken (BRKM5), a fiscalização autuante desconsiderou a regra de isenção prevista na hipótese do Decreto-lei nº 1.510/76 e, por esta razão, entendeu como válida a cobrança do IRPF sobre o chamado ganho do contribuinte no mercado de renda variável;

b) o auto de infração lavrado é nulo, já que não houve a correta descrição dos fatos, tampouco houve individualização da conduta ilícita do recorrente. Não ocorreu, ainda, subsunção à hipótese legal por parte da fiscalização, infringindo o disposto nos itens III e IV do Decreto Federal nº 70.235/72;

c) o Termo de Verificação Fiscal menciona tão somente as ações da Eletrobras, contudo, o ganho de capital no mercado de renda variável obtido pela empresa tem origem em diversas outras ações;

d) o art. 743 do Regulamento do Imposto de Renda não se aplica ao caso, uma vez que determina hipóteses de operações não realizadas pelo contribuinte;

e) a fiscalização não demonstra claramente a base de cálculo utilizada no pretense ganho de capital, fato que impossibilita a defesa do recorrente, caracterizando cerceamento de defesa;

f) o recorrente não teve acesso aos documentos fornecidos pelas corretoras de valores durante a fiscalização, os quais foram obtidos de forma arbitrária pelo Fisco. Além do mais, o prazo de impugnação não é suficiente para análise de toda documentação anexada ao processo;

g) os contratos de cessão de crédito requeridos datam de aproximadamente 15 anos atrás, de modo que cabível a aplicação da hipótese do § 5º, art. 16 do Decreto 70.235/72, para posterior apresentação dos referidos documentos. Assim, a não apresentação de documentos não ocorreu em razão da inércia do impugnante, mas devido à dificuldade de sua localização. Ressalta-se que o prazo quinquenal disposto no art. 195 do CTN já expirou em muito em relação a documentação solicitada, não podendo ser exigida pelo Fisco.

h) o lançamento é nulo em razão da utilização de provas ilícitas, uma vez que não foram respeitados os arts. 3º e 6º da Lei Complementar n. 105/01, cuja interpretação sistemática determina a obtenção de autorização judicial para quebra de sigilo bancário. Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal;

i) no caso, não é possível determinar exatamente qual foi o valor pago pela aquisição dos direitos creditórios que deram origem à participação acionária posteriormente alienada em bolsa de valores, uma vez que esses direitos foram adquiridos há mais de 20 anos, quando o Impugnante celebrou contrato de cessão de direitos com diversas pessoas físicas e jurídicas mais de 480 detentoras de direitos creditórios junto à Eletrobrás, oriundos do empréstimo compulsório sobre energia elétrica cobrado pela União Federal de 1964 a 1994. Ademais, a conversão de ações para o tipo B não foi pacífica, sendo fruto de inúmeros processos judiciais interpostos pelo recorrente, os quais tiveram alto custo com advogados e perícias;

j) houve ainda, altos custos para pagamentos dos intermediários nas negociações de direitos creditórios, os quais recebiam muitas vezes valores maiores do que o cedente;

k) em razão da impossibilidade de determinação do preço dos direitos creditórios, deve ser adotado o critério de identificação do custo de aquisição previsto no art.

29 da Lei 7.713/88, qual seja, o valor patrimonial das ações no momento da conversão ocorrida em 31/12/04, por R\$ 130,00 o lote de mil ações, conforme Assembléia Geral da Extraordinária da Eletrobrás. Assim, o ganho de capital deve ser calculado subtraindo-se deste valor o efetivo valor de venda dos ativos pelo Impugnante nos anos de 2005 a 2007, calculado com base no valor de mercado na data do pregão da bolsa de valores, e não no valor médio das ações, como fez a fiscalização. O referido cálculo permite concluir que não houve acréscimo patrimonial entre a data de aquisição das ações e a sua alienação em bolsa de valores. Outra maneira de calcular o custo de aquisição está no art. 16 da Lei 7.713/88, por meio da consideração do valor corrente das ações na época da aquisição, a qual coincide com o valor de mercado das ações da Eletrobrás na data da conversão dos direitos creditórios em ações preferenciais, qual seja, R\$ 38,77 por lote de mil ações, conforme extrato da BOVESPA nas fl. 04 do Anexo I ao auto de infração;

l) jamais poderá ser considerado o entendimento do Fisco no sentido de que o custo de aquisição equivaleria apenas ao valor dos contratos de cessão de créditos juntados nas planilhas de fls. 263267 do volume 02 do auto, qual seja, o valor irrisório de R\$ 4,61. Destaca-se, ainda, que esse valor deveria ter sido corrigido, e não considerado seu valor à época da celebração do contrato, de forma que houve descumprimento ao § 2, alínea a, do art. 55 da Lei 7.799/89.

m) a consideração do valor de venda das ações através do “preço médio” e não sobre o preço real de venda vai de encontro à Lei nº 8.451/92, a qual é clara ao determinar que o ganho líquido será, no caso dos mercados à vista, a diferença positiva entre o valor da transmissão do ativo e o seu custo de aquisição, corrigido monetariamente.

n) todas as ações da Braskem de propriedade do impugnante tiveram origem nas empresas incorporadas ou da antiga COPENE, adquiridas, sob a égide do Decreto-Lei nº 1.510/76, que isentava do imposto de renda o lucro auferido nas alienações de participações societárias efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. Ainda que a alienação tenha ocorrido em momento após a revogação do Decreto-Lei, plenamente aplicável as suas disposições, por consistir em direito adquirido do acionista, conforme entendimento do STJ;

o) a multa aplicada tem caráter confiscatório;

p) a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento no sentido da cobrança de juros moratórios pela taxa SELIC incidente sobre a multa aplicada ser indevida.

A impugnação foi julgada improcedente, por unanimidade, pela 5ª Turma da DRJ/BHE (fls. 445 a 468), mantendo o crédito tributário exigido. Na decisão, foram alinhados, em síntese, os seguintes fundamentos:

a) o fato de terem sido citados dispositivos que não se relacionam com às operações efetivadas pelo contribuinte não macula o lançamento, já que resta claro no auto que a infração é a omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável, obtidos em operações comuns e "day trade" realizadas em bolsas de valores. O auto revela, ainda, que o recorrente tinha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, tendo contestado cada ponto da imposição fiscal. Ademais, a proposição de impugnação é a prova que não houve cerceamento de defesa;

b) quanto à alegação de que a fiscalização deveria explicitar a forma de cálculo utilizada pelo programa Contágil, frisa-se, a utilização de um programa para a importação de dados das notas de corretagem ou a digitação desses dados por um funcionário não alteraria o conteúdo dos demonstrativos, que obviamente pode ser confrontado com as informações constantes das referidas notas;

c) o requerimento de perícia não atende aos requisitos do § 1º, art. 16, do Decreto nº 70.235/72;

d) o fornecimento de informações por instituições financeiras vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos, por lei, os contribuintes. Admitir o contrário implicaria autorização ao contribuinte não apresentar a declaração de rendimentos, alegando o sigilo e privacidade de suas transações. Somente a transferência dessas informações a terceiros caracterizaria quebra de sigilo. Ademais, o art. 8º da Lei n.º 8.021/90, e à Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentada pelo Decreto Federal nº 3.724/01, autorizam expressamente o exame fiscal das operações bancárias;

e) o contribuinte é obrigado a manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos atos e às operações que contribuíram para modificar sua situação patrimonial durante os períodos decadencial ou prescricional das eventuais ações que lhes sejam pertinentes. No caso, esses prazos não se extinguiram.

f) o recorrente não apresentou os documentos requisitados, de modo que a fiscalização diligentemente buscou reunir elementos para composição do custo de aquisições de ações, apurando valor superior ao informado pelo impugnante em sua declaração de ajuste anual. O Fisco intimou o recorrente mediante Termo de Intimação Fiscal nº 186/2010, de 07/05/2010, fls. 260 a 267, para contestar o valor apurado, contudo, permaneceu inerte;

g) mesmo que se considerasse a "ausência do valor ou preço pago", o caso concreto não se subsumiria ao disposto no inc. IV do art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, uma vez que não há cálculo de ganho de capital ou ganho líquido do alienante, na aquisição das ações pelo contribuinte em decorrência dos direitos creditórios do empréstimo compulsório;

h) conforme o art. 17 da Lei nº 9.249/95, somente é possível a correção monetária de parcelas de bens e direitos pagas até 31/12/1995. Ademais, o cálculo referente às parcelas posteriores a essa data resulta em valor que não altera o lançamento, por ser irrisório;

i) da análise do Demonstrativo de Apuração dos Ganhos Líquidos no Mercado de Renda Variável – anos calendários 2005, 2006, 2007 (fls. 36 a 60) conclui-se que o valor indicado na coluna "Preço Médio Controle de Estoque" refere-se ao custo de aquisição das ações e não ao valor de venda. Por conseguinte, não procede a alegação do contribuinte de que foi considerado como valor de venda o preço médio das ações;

j) a apuração dos ganhos líquidos no mercado de renda variável está demonstrada nos autos, respaldada por documentos e de acordo com os ditames legais;

k) o caso não se enquadra na exceção prevista no art. 178 do CTN, pois na época da ocorrência do fato gerador do imposto, o art. 4º, do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, já havia sido expressamente revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988, que teve vigência a partir de 17/01/1989;

l) a multa aplicada é fruto da falta de recolhimento do imposto. Quanto ao valor aplicado, registre-se o princípio da capacidade contributiva e a proibição de confisco originam-se de normas constitucionais dirigidas ao legislador, e não à administração tributária;

m) quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, consoante demonstrativo de multa e juros de mora integrante do auto de infração, fls. 15 a 17, o percentual determinante dos juros de mora até 30/09/2010 foi aplicado tão somente sobre o imposto apurado, não havendo o que se alterar no lançamento. Ademais, é entendimento da Receita Federal que a multa de ofício compõe o crédito tributário e sobre ela incidem juros de mora.

O recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, em 18/11/11 (fls. 3.4643.489), repisando os argumentos da impugnação e acrescentando:

a) o art. 6º da LC 105/01 deve ser interpretado de acordo com os princípios constitucionais, principalmente o direito à privacidade, de modo que só deve ocorrer quebra de sigilo em situações indispensáveis, o que não acontece no caso em questão. Desse modo, a prova obtida pela fiscalização é nula.

b) o recorrente, pessoa física, não possui uma estrutura operacional necessária a uma perfeita organização para atuação no mercado acionário, contando apenas com um colaborador. Dessa forma, grande parte dos registros era manuscrito, o que dificultou a localização dos documentos comprobatórios dos custos de aquisição das ações. Cumpre destacar, ainda, que parte dos pagamentos foi realizada em espécie, cujos valores foram sacados e remetidos diretamente pela instituição financeira. Tais valores eram utilizados pelo recorrente como suprimento de caixa, de modo que o total sacado diverge dos montantes pagos a titulares, o que dificulta ainda mais a comprovação dos custos de aquisição.

c) os novos contratos juntados pelo recorrente, os quais comprovam o custo de aquisição das ações no valor de R\$ 3.213.355,92 não foram considerados pela fiscalização no auto de infração. Do mesmo modo, devem ser considerados os documentos que comprovam o pagamento de honorários advocatícios.

d) a juntada posterior de documentos deve ser considerada, com base no art. 16, § 5º, do Decreto 70.235/72.

Em 12/03/2013, foi editada a Resolução nº 2202000.456 pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF para que seja sobrestado o julgamento do recurso voluntário até o julgamento definitivo do Recurso Extraordinário nº 601.314, pelo STF.

Em 22/09/2017, o Recorrente protocolou memorial, solicitando que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de apurar o real valor do custo de aquisição dos créditos posteriormente convertidos em ações da Eletrobrás, sendo exarada a devida Resolução para notificação da autoridade fiscal autuante para que reveja tal valor, observando os documentos juntados pelo Recorrente às fls. 3.670e/4.575e dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

O recurso é tempestivo, no entanto, no Recurso Voluntário é mencionada a potencial inconstitucionalidade da multa aplicada (fl. 3488).

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade.

Preliminar de Nulidade em Razão da Ilícita Quebra do Sigilo Bancário

Em 12/03/2013, foi editada a Resolução nº 2202000.456 pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF para que seja sobrestado o julgamento do recurso voluntário até o julgamento definitivo do Recurso Extraordinário nº 601.314, pelo STF.

Em 24/02/2016, o Recurso Extraordinário nº 601.314 foi julgado pelo STF, sendo que os Ministros do STF fixaram as seguintes teses por maioria de votos: (i) “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”; e, (ii) “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN”.

O Acórdão do Recurso Extraordinário nº 601.314 recebeu a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o auto-governo coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do auto-governo coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. *Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.*

5. *A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.*

6. *Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “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”.*

7. *Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.*

8. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

Dessa forma, considerando que o STF declarou que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01 é constitucional, não há que se falar em nulidade do auto de infração, uma vez foi decidido que o referido dispositivo 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.

Da Questão do Custo de Aquisição das Ações Eletrobrás

O custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital da pessoa física é determinado pelo artigo 16 da Lei nº 7.713/88, que 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.

(...) §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.

Dessa forma, resta claro que o custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou o valor pago, de modo que o valor corrente na data de apuração somente é utilizado na falta do preço ou valor pago, conforme artigo 16, IV, da Lei nº 7.713/88.

No caso em tela, há fortes indícios de que houve preço ou valor pago na aquisição de contratos de cessão de crédito, que, em um momento posterior, foram convertidos nas ações Eletrobrás.

Todavia, consoante demonstram os documentos ora anexados pelo Recorrente (fls. 3490 a 4575), além do valor de R\$ 3.024.746,57, considerado pela fiscalização, o Recorrente comprovou que há outros 264 Contratos de Cessão de Crédito por ele localizados que perfazem o montante de R\$ 3.213.335,92, assim como honorários no valor de R\$ 328.912,50, que foram pagos para o acompanhamento dos processos judiciais de obtenção dos créditos dos empréstimos compulsórios que deram origem às ações da Eletrobrás.

Diante do exposto, o valor custo de aquisição a ser considerado deve ser a soma do valor de R\$ 3.024.746,57, considerado pela fiscalização, acrescido do montante de R\$ 3.213.335,92 dos 264 Contratos de Cessão de Crédito localizados pelo Recorrente e do montante de R\$ 328.912,50, relativo aos honorários advocatícios.

Da Questão da Isenção das Participações Adquiridas na Vigência do Decreto-lei nº 1.510/76

O Decreto-lei nº 1.510/76 determinava em seu artigo 4º, "d", a não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital das pessoas físicas nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Art 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Art 3º Considera-se valor da alienação: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos;

b) o valor efetivo da contraprestação nos demais casos de alienação.

Parágrafo único. Nos casos de alienação a título gratuito, será sempre imputável à operação o valor real da participação alienada.

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Todavia, tal benefício fiscal foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/88. O referido benefício visava excluir da tributação os ganhos de capital decorrentes da alienação de participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Sob minha ótica, o benefício fiscal previsto no Decretolei nº 1.510/76 tinha por objetivo excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, após decorrido o prazo de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

Dessa forma, se faz fundamental que sejam analisadas se as participações societárias posteriormente alienadas pelo Recorrente cumpriram ou não o requisito de terem permanecido durante mais de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

É importante destacar que caso cumprido tal requisito, trata-se de direito adquirido do contribuinte e não de expectativa de direito, uma vez que se o prazo de cinco anos foi atendido, o Recorrente já fazia jus à isenção do Decretolei nº 1.510/76.

Consta no Anexo 4 do Recurso Voluntário (fls. 4577), as datas de aquisições das ações. Citamos aqui planilha (há diversos outros documentos que abrangem outras aquisições de ações no Anexo 4) que consta no Anexo 4 do Recurso Voluntário (fls. 4577):

Empresa	Tipo de Ação	Data de Aquisição
Ciquine	PNA	02/12/87
Ciquine	PNB	04/12/87
Ciquine	PNC	04/12/92
Ciquine	PND	07/02/95
Copene	EO	14/01/91
Copene	EPA	02/04/80

Copene	EPB	09/09/87
EDN	PNA	03/07/86
Polialden	EP	10/05/91
Politeno	PNA	29/07/85
Politeno	PNB	16/11/84

No caso, somente a aquisição das ações da Politeno ocorrida em 16/11/84 permaneceu durante 5 anos sob a propriedade do Recorrente na vigência do Decreto-lei nº 1.510/76, uma vez que o artigo 59 da Lei nº 7.713/88 estabelece que ela entrou em vigência em 01/01/1989.

Considerando que a vigência da Lei nº 7.713/88 se iniciou em 01/01/1989 e que o Decreto-lei nº 1.510/76 condiciona a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital a participação societária ter permanecido durante 5 anos sob a propriedade do alienante, as ações e quotas adquiridas até 31/12/1984 e mantidas por ele até 01/01/1989 farão jus à isenção do Decreto-lei nº 1.510/76.

Dessa forma, em todos os casos do Recorrente em que as ações ou quotas foram adquiridas até 31/12/1984 e alienadas em um período posterior a 01/01/1989, haverá isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Assim, com relação às aquisições que tenham ocorrido até 31/12/1984 e que tenham sido objeto da presente autuação por terem sido alienadas nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 serão isentas do imposto de renda sobre ganho de capital, tendo em vista que o contribuinte permaneceu com sua participação societária por mais de cinco anos, durante a vigência do DecretoLei nº 1.510/1976, e trata-se de direito adquirido, uma vez que foram cumpridos os requisitos legais para fruição da isenção prevista no referido Decreto-Lei.

Conclusão

Com base no exposto, conheço em parte do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, conhecer parcialmente do recurso voluntário (a) reconhecendo que o custo de aquisição das ações da Eletrobras deve ser a soma do valor de R\$ 3.024.746,57, considerado pela fiscalização, acrescido do montante de R\$ 3.213.335,92 dos 264 Contratos de Cessão de Crédito localizados pelo Recorrente e do montante de R\$ 328.912,50, relativo aos honorários advocatícios; e (b) reconhecer a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital nos casos em que a participação societária permaneceu por mais de cinco anos durante da vigência do DecretoLei n.º 1.510/1976, isto é, nos casos em que as aquisições tenham até 31/12/1984.

É como voto.

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro João Maurício Vital - Redator designado.

Com absoluta vênia, atrevo-me a discordar do Relator quanto às questões 1) do custo de aquisição das ações alienadas, e 2) da aplicação da isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação das ações, em face do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

1. Do custo de aquisição das ações alienadas

Inicialmente, cabe uma apertadíssima síntese dos fatos que resultaram nas operações de alienação de ações tributadas no presente processo. O Recorrente, nas décadas de 1980 e 1990, adquiriu, de inúmeras pessoas físicas e jurídicas, os direitos sobre empréstimos compulsórios incidentes sobre o consumo de energia elétrica, instituídos pelo Decreto-Lei nº 1.512, de 1976. Esses direitos viriam a ser convertidos, em 2005, pela Eletrobras, em ações da companhia. O Recorrente, pois, ingressou com ações judiciais pleiteando que os direitos dos cedentes lhe fossem reconhecidos para, dentre outros efeitos econômicos inerentes, que a Eletrobras emitisse para si as respectivas ações decorrentes os créditos de que era cessionário. Essas ações foram, posteriormente, alienadas, resultando no objeto do auto de infração sob análise.

O Relator reconheceu, como parte do custo de aquisição das ações alienadas, os valores que, conforme alegação do Recorrente, teriam sido resultantes da compra dos direitos de participação societária que, posteriormente, teriam sido convertidos em ações da empresa Eletrobras e que, vendidas, teriam resultado no imposto de renda sobre o ganho de capital nas operações.

O Relator está correto quanto a admissão dos custos dos direitos adquiridos como sendo o custo das ações vendidas. Entretanto, esse custo já havia sido levado em conta pela Autoridade Lançadora, ao contrário do que afirmou a Recorrente.

Destaque-se que, inicialmente, o próprio contribuinte foi reiteradamente intimado a comprovar os custos das operações, mas, mesmo tendo sido atendidos seus frequentes pedidos de dilação de prazos, recusou a apresentar, integral e satisfatoriamente, as informações e documentos solicitados (como se constata nos itens 1.4, 1.9, 1.13, 1.18, 1.21, 1.41, 1.48 e 1.53 do Termo de Verificação Fiscal TVF, e-fls. 20 a 37). Destaque-se também que, após obter a informação sobre os custos e outros elementos das operações junto à Eletrobras e à BM&F, o Recorrente foi intimado a se manifestar quanto ao teor das respostas (itens 1.36 e 1.41 do TVF), de forma a poder exercer o contraditório ainda no curso da ação fiscal. Os seguintes TVF retratam o diligente caminho perseguido pela Autoridade Fiscal para apurar o custo de aquisição das ações vendidas, diante da negativa do Recorrente em apresentar, a tempo, as informações solicitadas:

1.24. Neste ponto, cumpre esclarecer que, de acordo com os extratos de movimentação de ações emitidos pela Eletrobras e com o "Demonstrativo Analítico de Compra e Venda de Ações Mercado à Vista Período 2005 a 2007", entregues pelo contribuinte (fls. 44 a 78 do Anexo I do processo administrativo fiscal), foram depositadas em Bolsa, tornando-se passíveis de venda, ações escriturais preferenciais da classe "B" de emissão da referida companhia, a saber:

1.24.1. Em 02/01/2006 82.125.110 (oitenta e dois milhões e cento e vinte e cinco mil e cento e dez) ações, depositadas na conta de custódia junto à corretora Agora; 1.24.2. Em 07/12/2006 500.000.000 (quinhentos milhões) de ações, depositadas na conta de custódia junto à corretora Fator;

1.24.3. Em 11/12/2006 74.685.087 (setenta e quatro milhões e seiscentos e oitenta e cinco mil e oitenta e sete) ações, depositadas na conta de custódia junto à corretora Fator.

1.25. Os depósitos de ações supramencionados decorreram da conversão dos créditos do empréstimo compulsório incidente sobre o consumo de energia elétrica, detidos pelo contribuinte, em ações escriturais preferenciais da classe "B" de emissão da Eletrobrás (código de negociação do ativo ELET6),

pelo preço de R\$ 130,00 (cento e trinta reais) por lote de mil ações, equivalente ao Valor Patrimonial da Ação em 31/12/2004, conforme aprovado em "Assembléia Geral Extraordinária" (AGE) realizada em 28/04/2005 e comunicado aos acionistas através de "Aviso aos Acionistas" também de 28/04/2005 (ver documentos de fls. 06 a 15 do Anexo I do processo administrativo fiscal).

.....

1.31. A comprovação dos custos de aquisição dos créditos do empréstimo compulsório, bem como dos demais custos e despesas incorridos nos processos judiciais movidos pelo contribuinte contra a companhia foi reiteradamente exigida do mesmo, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal nº.

242/2009 e dos Termos de Intimação Fiscal de nºs. 300/2009, 016/2010 e 044/2010. Contudo, em momento algum do procedimento fiscal o interessado se dispôs a apresentar a comprovação requerida.

1.32. Diante de tais fatos, a empresa Centrais Elétricas Brasileiras S/A Eletrobrás, CNPJ 00.001.180/00012a foi também intimada, por Termo de Intimação Fiscal datado de 26/02/2010 (fls. 222 a 223), a fornecer toda a documentação de que dispusesse relativamente às ações judiciais movidas por Marcos Juliano Lucas de Carvalho contra a empresa, visando à percepção de créditos do empréstimo compulsório incidente sobre o consumo de energia elétrica, as quais culminaram na conversão de tais créditos em ações escriturais preferenciais da classe "B" de emissão da companhia (código de negociação do ativo ELET6),

conforme aprovado em Assembléia Geral Extraordinária (AGE) realizada em 28/04/2005, mediante emissão em nome de Marcos Juliano Lucas de Carvalho das ditas ações escriturais preferenciais da classe "B", a saber:

82.125.110 (oitenta e dois milhões e cento e vinte e cinco mil e cento e dez) em 02/01/2006, 500.000.000 (quinhentos milhões)

em 07/12/2006 e 74.685.087 (setenta e quatro milhões e seiscentos e oitenta e cinco mil e oitenta e sete) em 11/12/2006.

.....

1.35. Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal datado de 26/02/2010, a Eletrobrás encaminhou toda documentação de que dispunha relativamente às ações judiciais movidas pelo contribuinte contra a empresa visando à conversão dos créditos do empréstimo compulsório incidente sobre o consumo de energia elétrica em ações escriturais preferenciais da classe "B" de emissão da companhia, passando tal documentação a constituir os Anexos IV a VII do processo administrativo fiscal.

1.36. Procedemos então à apuração dos valores pagos pelo contribuinte pela aquisição dos créditos do empréstimo compulsório incidente sobre o consumo de energia elétrica, a partir dos preços ajustados nos contratos de cessão de créditos apresentados pela Eletrobrás, apuração esta que foi demonstrada na planilha que constitui o Anexo Único do Termo de Intimação Fiscal nº. 186/2010, de 07/05/2010 (fls. 260 a 267).

através do qual o contribuinte foi mais uma vez intimado a:

.....

1.41. E tendo em vista que o contribuinte, embora reiteradamente intimado a fazê-lo, por meio dos diversos termos de intimação que lhe foram dirigidos, não demonstrou os custos médios de aquisição dos estoques de seus ativos em custódia na data de 31/12/2004, tais custos foram determinados a partir dos elementos encaminhados pela BM&F Bovespa em atendimento às RMF de nºs. 06.1.01.002010000054 e 06.1.01.002010000429, os quais revelaram todas as operações realizadas em Bolsa pelo contribuinte nos anoscajendário de 1997 a 2007, envolvendo os ativos (ações) negociados no período sob fiscalização, operações estas que influíram na formação dos custos jjiédios dos estoques dos ativos em custódia na data de 31/12/2004.

.....

1.42. Então, partindo das informações e elementos fornecidos pela BM&F Bovespa e pela Eletrobrás, promovemos a correta apuração dos ganhos líquidos auferidos no mercado de renda variável nos anoscajendário de 2005, 2006 e 2007, que foi demonstrada nas planilhas que constituem os Anexos de nºs. 01 a 05 do Termo de Intimação Fiscal nº. 221/2010, de 02/06/2010 (fls. 272 a 303). através do qual o contribuinte foi novamente intimado a:

.....

1.44. No que concerne ao custo de aquisição das ações escriturais preferenciais da classe "B" de emissão da Eletrobrás resultantes da conversão dos créditos do empréstimo compulsório, esclarecemos que o custo unitário do lote de mil ações foi obtido mediante divisão do valor total apurado como pago pelo fiscalizado pela cessão dos referidos créditos R\$ 3.024.746,57, demonstrado na planilha que constitui o Anexo

Único do Termo de Intimação Fiscal nº. 186/2010 (fls. 236 a 267) pela quantidade total de ações depositadas nas contas de custódia mantidas pelo contribuinte junto às corretoras Fator e Agora, nas datas de 02/01/2006, 07/12/2006 e 11/12/2006 656.810.197 (seiscentos e cinqüenta e seis milhões e oitocentos e dez mil e cento e noventa e sete) ações. Nessas circunstâncias, o custo unitário considerado para o lote de mil ações foi de R\$ 4,61 (quatro reais e sessenta e um centavos).

1.53. Frisamos que o valor considerado como custo de aquisição das ações escriturais preferenciais da classe "B" de emissão da Eletrobrás resultantes da conversão dos créditos do empréstimo compulsório R\$ 3.024.746,57 foi determinado a partir dos elementos que esta Fiscalização pode reunir ao longo do procedimento fiscal, representados pelos documentos aduzidos pela mencionada empresa, uma vez que o interessado, a despeito de ter sido repetidamente intimado a fazê-lo, não se dignou a comprovar os custos de aquisição dos créditos que foram convertidos nas ações em questão.

Vê-se, portanto, que o Fisco buscou as informações reais de custos de aquisição das ações que foram efetivamente emitidas em nome do Recorrente e, posteriormente, alienadas. Essas informações foram fornecidas pela própria Eletrobras, que foi quem emitiu as ações em seu nome em razão da conversão, por determinações judiciais, dos contratos de aquisição de direitos de empréstimos compulsórios em ações classe B da companhia. Para tanto, a Eletrobras, intimada, encaminhou à Auditora-Fiscal os contratos convertidos (e-fls. 1.218 a 2.182) e neles constavam os custos de aquisição dos direitos, valores estes que foram considerados pelo Fisco (e-fls. 61 a 67). Não há nenhum outro valor comprovado a ser agregado ao custo de aquisição decorrente da compra dos direitos que, posteriormente, se transformaram nas ações vendidas.

Não há, nos autos, qualquer prova de que os contratos informados pelo Recorrente e que não foram considerados na ação fiscal tenham, de fato, sido convertidos em ações da Eletrobras. Pelo contrário, aqueles que, por determinação judicial, foram opostos à Eletrobras para que emitisse ações em nome do Recorrente foram apresentados pela empresa e considerados pela Autoridade Lançadora para efeito de mensuração dos custos.

Por todo o exposto, entendo que não há como agregar aos custo das ações vendidas os valores dos contratos de aquisição de direitos sobre empréstimos compulsórios para os quais não se comprovou a conversão em ações em nome do Recorrente. Tampouco se poderia somar outros valores de custos, inclusive honorários advocatícios, sem que estivessem inequivocamente comprovados e vinculados às ações efetivamente alienadas. Portanto, o custo comprovado e hábil a integrar o cálculo da apuração do ganho de capital é aquele constante da ação fiscal, ou seja, R\$ 3.024.746,57, e nenhum outro mais.

2. Da isenção estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976

O Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, estabelecia que seriam isentos de imposto de renda sobre o ganho de capital os ganhos auferidos em as operações de venda de ações que houvessem permanecido por cinco anos em poder do alienante. A Lei nº 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 01/01/1989, revogou a isenção dada pelo decreto-lei. Entretanto, conforme afirma o Relator, as ações que havia cumprido o interstício antes da vigência da lei fariam jus ao benefício.

Discordo, porém, do relator quanto à contagem do prazo. Tendo a lei entrado em vigência no dia 01/01/1989, estariam isentas as operações com ações que estiveram de posse do alienante por cinco anos completos até a data anterior à vigência da lei, ou seja, 31/12/1988. Assim, somente ações adquiridas antes de 01/01/1984 cumpririam essa condição. Ações adquiridas a partir dessa data não chegariam a completar cinco anos até 31/12/1988. Das ações relacionadas pelo Recorrente, apenas as Copene EPA cumpririam a condição de isenção, pois que foram adquiridas em 02/04/1980 (e-fl. 4.577).

Observa-se, nos documentos fornecidos pela BM&F, que o Recorrente possuía, de fato, ações da Copene (Copene PNA) em 30/12/1997, sob custódia da Rural Corretora (e-fl. 2189). Porém, no ano seguinte, em 30/12/1998, já não ostentava mais posições da Copene. Somente em 28/12/2001 figuraram em seu estoque novas ações da companhia (Copene PNB), sob custódia da corretora Ágora (e-fl. 2204). Ademais, a corretora Ágora informou que o Recorrente não possuía posição de custódia em 31/12/2004 (e-fl. 475).

O que se conclui é que as ações adquiridas em 02/04/1980 teriam sido alienadas muito antes das operações de que trata este processo, que se refere aos anos de 2005 a 2007, uma vez que em 1998 o Recorrente não possuía mais ações da Copene.

Portanto, entendo não caber a isenção dada pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, porque em nenhuma das operações consideradas no lançamento poderiam estar incluídos ativos que houvessem cumprido a condição isentiva.

Conclusão

Por todo o explicitado, voto por negar provimento ao recurso e manter o lançamento integralmente.

Conselheiro João Maurício Vital - Redator designado