



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

Processo nº	15889.000209/2010-82
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2202-004.537 – 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	06 de junho de 2018
Matéria	IRPF
Recorrente	ANTONIO CARLOS DE OLIVEIRA LIMA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. PRECLUSÃO.

Face à ausência de contestação da infração de acréscimo patrimonial a descoberto quando da impugnação no julgamento de primeiro grau, a matéria quedou preclusa, sendo vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir nesta instância recursal.

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstaciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Incide o imposto de renda sobre ganhos líquidos apurados no mercado de renda variável, sendo ônus do contribuinte comprovar o custo de aquisição de seus ativos, bem como as demais despesas de negociação envolvidas.

ALUGUEL DE AÇÕES.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, rejeitando-se as inovações na argumentação presentes no seu item "II.E", para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ronnie Soares Anderson, Waltir de Carvalho, Martin da Silva Gesto, Reginaldo Paixão Emos, Júnia Roberta Gouveia e Dilson Jatahy Fonseca Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que julgou procedente lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício 2007, face à apuração de omissão de ganhos líquidos em renda variável (fls. 4103/4136).

Conforme descreve a instância recorrida (fls. 4337/4338):

O relatório fiscal com a descrição dos fatos e enquadramento legal encontra-se às folhas 4112/4136. O lançamento originou-se na constatação de omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável – Operações Comuns.

Em análise aos dados disponibilizados, constatou-se que o contribuinte não apurou o custo de aquisições pela média ponderada dos custos unitários como determina a legislação. Compete ao contribuinte a obrigação de apuração e comprovação do custo médio.

Ante a ausência da Planilha de Apuração de Ganhos Líquidos em Renda Variável efetuada pelo custo médio, expediu-se a solicitação de Requisição de Informações Financeiras – RMF para as instituições financeiras e corretoras solicitando as movimentações efetuadas pelo contribuinte.

Analizando os dados obtidos, a fiscalização apurou o valor do custo médio de vários ativos, conforme tabela de folha 3951.

Na apuração final do resultado líquido em renda variável foram considerados os eventos especiais e os custos informados nas notas de corretagem (fls. 3958/3962).

Cientificado do lançamento, o contribuinte o impugna, alegando, resumidamente, o que se segue:

Nulidade do Procedimento de Fiscalização

Afirma que o prazo dado pela fiscalização para a apresentação dos documentos foi exíguo e por esse motivo foi deflagrado procedimento de quebra de sigilo bancário sem qualquer tentativa prévia de obtenção das informações, de acordo com o art. 6º da Lei nº 105/2001. Cita acórdão do TRF.

O procedimento regrado no Decreto 3.724/2001 cria uma série de formalidades para o exame de informações de terceiros e relaciona as situações nas quais o acesso é permitido. Mediante leitura dos autos (fl. 64), a justificativa

apontada pela fiscalização foi aquela prevista no inciso XI do art. 3º do Decreto o que seria inadequado. Não foi observada a razoabilidade prevista no § 6º do art. 4º.

O presente processo padece de nulidade devido à quebra de sigilo bancário efetuada com vício na edição de ato de RMF editada sem respaldo legal ante a indicação de motivo inexistente, inadequada indicação da razoabilidade; ausência de nova notificação para entrega de informações e cerceamento do direito de defesa decorrente de sucessivas negativas dos pedidos de dilação de prazo. Cita acórdãos do Carf.

Impossibilidade de Rejeição da Prova Apresentada

A atribuição de custo zero aos ativos, justificada pela ausência de apuração do custo médio pelo contribuinte e pela desconsideração das informações prestadas, decorre manifesta violação ao dever de investigação e prova dirigido à autoridade administrativa. Necessário se faz que o Fisco aprofunde e exerça suas prerrogativas investigatórias.

Não há previsão regulamentar de exigência de guarda de documentação comprobatória de todas as operações realizadas no mercado bursátil, pela pessoa física e dentro do prazo decadencial. Exigir toda essa documentação fere os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Operações de Aluguel e Arbitragem de Ações

Parte dos rendimentos dos ativos referem-se a operações conhecidas como empréstimos ou aluguel de ações. Pelo empréstimo de seus papéis os aplicadores recebem uma taxa de remuneração. É esse o acréscimo auferido com a operação e não o valor de liquidação auferido, na verdade, pelo tomador. A taxa de remuneração é previamente determinada pelo doador e paga pelo tomador. A taxa de registro é cobrada pela Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia – CBLC.

A operação de empréstimo de ações possui todas as características de operação de renda fixa, por se enquadrar no conceito atribuído a essa operação pela RFB. Assim sendo, a incidência do imposto de renda se dá sobre o rendimento.

Não há que se falar em tributação pelo IR calculado pelo ganho líquido, mas sim, em tributação exclusiva do imposto na fonte à alíquota de 10% (art. 17, §8º da IN SRF nº 25/2001).

Impossibilidade de Atribuição de Custo Zero

Desde iniciado o procedimento de fiscalização é incontestável a dificuldade na obtenção das informações a respeito das operações realizadas junto às corretoras, situação essa agravada pelas negativas de prorrogação de prazo pela RFB. Não é exigível das pessoas físicas o mesmo rigor de documentação comprobatório exigido das pessoas jurídicas.

Os documentos trazidos aos autos contêm dados suficientes para cálculo do custo de aquisição dos ativos em custódia em 31/12/2005. Em 1º de julho de 2010 foram protocoladas planilhas e notas de corretagem do Santander nas quais resta demonstrada a impropriedade na atribuição de custo zero aos ativos indicados.

A jurisprudência administrativa tem decidido pela aplicação do § 4º do artigo 16 da Lei nº 7.713/88 somente na absoluta falta de qualquer parâmetro que permita à autoridade fiscal a apuração dos valores.

(...)

Em 10/03/2011 foi apresentada nova impugnação, relatando, em síntese que:

Junta relatórios fornecidos pela CBLC nos quais se encontram relacionadas as operações conhecidas como “empréstimo” ou “aluguel de ações”.

O acréscimo auferido com essa operação é a remuneração pré-fixada recebida pelo empréstimo e não o valor da liquidação. Tal operação possui as características de operação de renda fixa, por se enquadrar nesse conceito atribuído pela própria RFB.

Em 30/09/2015, o julgamento do presente processo foi convertido em diligência, para que fosse efetuado novo cálculo do imposto sobre ganhos líquidos no mercado variável, considerando as despesas relativas aos contratos de empréstimos em que o contribuinte figurava como tomador.

Em 24/11/2015, foi lavrado Termo de Diligência Fiscal (fls. 4315/4328) relacionando todas as despesas constantes dos extratos das corretoras e refazendo os cálculos dos valores tributáveis e do imposto devido.

Tendo tomado ciência do Termo de Diligência, o contribuinte manifesta-se, solicitando prazo para apresentação de novos documentos de modo a comprovar a inexactidão da base de cálculo do imposto.

A exigência foi parcialmente mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 4337/4349), havendo então sido efetuado ajustes em razão da consideração, como custo da operação, das despesas incorridas nas operações de aluguel de ativos pelo contribuinte na condição de tomador.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/4/2016 (fls. 4355/4386), repisando as alegações da impugnação, tirante à inconformidade quanto à taxa Selic, e acrescentando as arguições constantes no item "II.E" de seu arrazoado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo, contudo, merece ser apenas parcialmente conhecido.

O cotejo entre a impugnação e a peça recursal ora examinada revela que, quando da impugnação, o contribuinte não arguiu, naquela primeira oportunidade, as razões de inconformidades ventiladas no item "II.E." (fls. 4379 e ss), tais como "Responsabilidade exclusiva da fonte. Erro na acusação fiscal e na identificação do sujeito passivo" e "Erro na base de cálculo nas operações de day-trade". Anote-se que boa parte das alegações constantes desse tópico do recurso rebrisam, na verdade, argumentos já apresentados em item anterior - "II.C.".

Mister notar que o recorrente não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação do princípio da congruência e ofensa aos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil (CPC), ainda mais quando não há motivo para só agora aduzir os questionamentos referidos.

Destarte, não cabe conhecimento do recurso, quanto às razões dispostas em seu item "II.E".

Prosseguindo, tem-se que o autuado defende, conforme relatado, a nulidade do procedimento fiscal dada a ausência dos pressupostos legais e regulamentares autorizadores da Requisição de Informações Financeiras (RMF).

Noto, de início, que a constitucionalidade dos arts. 5º e 6º da LC nº 105/01 já foi assentada no julgamento em 24/02/2016 pelo STF, sob o rito de repercussão geral, do RE nº 603.314/SP, sendo que, a teor dos arts. 1º, § 1º, e 5º da LC nº 105/01, operações envolvendo títulos mobiliários, e realizadas via corretoras em bolsa estão alcançadas por essas normas.

Nessa senda, a autoridade lançadora, em estrita observância aos termos do Decreto nº 3.724/01, obteve as informações referentes às operações efetuadas em bolsa de valores pelo recorrente.

Não há falar em vício de motivação como cogitado no recurso, pois verificou-se a situação de fato prevista na norma apta a autorizar a expedição da RMF, procedimento fiscal em curso, e exame de registros financeiros indispensáveis.

Como narra a fiscalização (fl. 3884), houve presunção de indício de interposição de pessoa face à movimentação financeira do contribuinte (R\$ 125 milhões) ser superior a dez vezes a renda disponível declarada (R\$ 4,1 milhão), o que atende os pressupostos objetivos para emissão de RMF consoante regrados pelo inciso IX, c/c o inciso I do § 2º do art. 3º e com o § 5º do art. 2º do Decreto nº 3.274/01.

As ilações sob quais seriam os reais motivos para a expedição da RMF, vertidas pelo recorrente, são especulativas, sendo certo que a dificuldade para a digitalização dos documentos foi citada como apenas um "entre outros motivos" a ensejar o ato contestado, a par do já mencionado dispositivo do art. 3º do precitado Decreto.

Por outro lado, deve ser frisado não haver previsão na legislação de regência para que o contribuinte seja intimado sucessivas vezes para a apresentação dos mesmos documentos, como requisito para a emissão de RMF. Pelo contrário, o requisito é tão-somente que tenha havido, como ocorreu na espécie (fls. 20/22), "intimação" - e não "intimação e reintimação" - do sujeito passivo com vistas a reunir os dados financeiros necessários à execução do procedimento fiscal, forte no § 2º do art. 4º do Decreto nº 3.724/01. Nesse sentido, veja-se também o Acórdão nº 3401.01-117 (j. 02/06/2009).

Também inexiste disposição normativa que obrigue a autoridade fiscal a conferir as dilações de prazo eventualmente solicitadas por dado contribuinte. Na verdade, o ordenamento constitucional aponta para a preponderância dos princípios da duração razoável do processo e da eficiência, não sendo admissível que a apuração dos fatos geradores fique a mercê indefinida do contribuinte em desincumbir-se do ônus probatório que lhe é devido.

E em nenhum momento foi tolhida a participação do recorrente nessa apuração, pelo contrário, diversas intimações lhe foram enviadas visando o esclarecimento dos eventos em apreço, sendo que durante todo o transcurso do curso do procedimento, iniciado em 30/09/2009, e encerrado em 31/08/2010, poderia ter ele juntado documentos complementares, caso estivesse tão interessado assim na rigorosa observância ao princípio da verdade material.

Impede registrar, também, que não se vislumbra na espécie qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, que recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Não há como acatar, desse modo, as alegações de nulidade.

Quanto aos questionamentos pertinentes à atribuição de custo de aquisição zero para alguns dos ativos negociados, argui o recorrente que a fiscalização deveria ter sido aprofundado na investigação antes de assim o fazer, e que não teria obrigatoriedade de guardar a documentação associada às aquisições.

Ora, se há algo que não se pode negar no particular é que a autoridade lançadora empenhou-se com afinco em trazer todos os elementos hábeis a circunstanciar de maneira fidedigna todos os fatos em comento.

A despeito de o contribuinte ter quedado inerte ou em proceder lacunoso no seu dever de colaboração com o Fisco, ainda assim foram buscados junto às corretoras e bolsa de valores os dados concretos necessários. Vale transcrever as bem postas razões da DRJ/BHE sobre a matéria, pedindo-se desde já a devida vênia para que passem a integrar esta fundamentação:

O contribuinte foi intimado a comprovar os custos dos ativos em custódia.

Não obstante a falta de apresentação de documentos hábeis a essa comprovação, a fiscalização se esforçou na tentativa de determinar o saldo inicial dos ativos negociados.

Foram solicitados à BM&F Bovespa S.A., mediante lavratura de RMF, os registros das operações com ativos em custódia. Por meio dos documentos obtidos não foi possível determinar o ponto ou momento em que o estoque de determinadas ações fosse igual a zero, o que impossibilita aferir o valor deles, nos termos do art. 762, § 2º, IV, do Decreto nº 3.000/99.

Intimado a apresentar alegações ou contestações à tabela “Custo Médio do Estoque de Ações em 31/12/2005 – Apuração Preliminar”, o contribuinte não se manifestou, não apresentando nenhum documento que possibilitasse a apuração do saldo inicial dos ativos em 31/12/2005 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.

Mesmo assim, a fiscalização diligentemente buscou mensurar o custo do estoque inicial dos ativos por meio de nova requisição de documentos à BM&F Bovespa, apurando assim o custo médio de mais três ativos, conforme já explicitado no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 3952).

Diante da falta de apresentação pelo contribuinte de documentos que permitissem a valoração do saldo inicial dos outros ativos ou a determinação da data de sua aquisição, para consideração do valor corrente nessa data, não foi possível determinar o valor do saldo inicial dos demais ativos.

Excluídas as outras hipóteses de determinação do custo de aquisição do saldo inicial dos ativos custodiados em 31/12/2005 previstas no art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 762 do Decreto nº 3.000, de 1999, atribuiu-se a eles o valor zero.

Estabelecido o saldo inicial dos ativos, em consonância com a toda documentação analisada e 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 no período (tabela de folha 3951).

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

Esclareça-se que na relação jurídico-tributária o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. Assim, à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato tributário. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada. Ao julgador administrativo-tributário, somente cabe complementar e ir em busca de provas para formar o seu livre convencimento, não lhe competindo suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelas partes do processo.

Não há que se falar em atualização dos custos de acordo com o anexo único da IN SRF nº 84 de 2001, como alega o sujeito passivo, uma vez que as disposições ali expressas não se aplicam aos ganhos auferidos em operações de renda variável.

Importa salientar, em adição a essas ponderadas razões, alguns aspectos da questão.

O contribuinte não apontou, de maneira concreta, aonde estariam os erros de cálculo da fiscalização, apenas citou alguns documentos que, no seu entender, indicariam que teria ele apresentado elementos para que não fosse considerado custo de aquisição zero.

Caberia-lhe, entretanto, circunstanciar devidamente em seus recursos como tais documentos implicariam em apuração diversa da realizada pela autoridade lançadora, com o devido comparativo de resultados. A mera menção de que esses ou aqueles documentos implicariam em aferição divergente não é suficiente para revelar qualquer equívoco por parte daquela.

Frise-se que o recorrente, como noticiado pela fiscalização e não contestado, utilizou-se de método de apuração errôneo para o cômputo do custo de aquisição de seus ativos, a saber, o PEPS (primeiro que entra é o primeiro que sai), e não o custo médio, previsto pela legislação específica.

E surpreende que assim seja, e que não se tenha o devido controle dos custos e da necessidade de guarda da documentação envolvida, já que se trata de pessoa que movimenta dezenas de milhões de reais no mercado bursátil. Afinal, nos termos do art. 3º, § 2º, e 16, § 4º da Lei nº 7.713/88, c/c os arts. 142, 149, 150, §§ 1º e 4º e 197 do CTN, poderia estar ele sujeito, a qualquer momento, a ter suas transações examinadas pelo Fisco para verificação da ocorrência de ganho de capital, inclusive no que se refere à demonstração do custo de aquisição, enquanto não transcorrido o prazo decadencial relativo às vendas de seus ativos.

Por fim, quanto às operações de aluguel de ações, não se discorda que quando determinada pessoa opera na ponta doadora, ou seja, empresta suas ações (mutuante) a terceiros, os rendimentos daí decorrentes deverão ter tratamento de renda fixa, não sendo elas, aliás, sequer registrados em notas de corretagem. Sem embargo, não houve lançamento de

ofício associado a tal situação, e nada demonstrou o recorrente nesse sentido, não apontando especificamente em quais cálculos teria a fiscalização incidido em erro à luz de suas considerações.

Atuando na ponta tomadora de ações, eventuais resultados positivos auferidos pelo mutuário constituem-se em ganhos com operações de renda variável, isso também é correto, mas assim foram elas consideradas no particular, e as respectivas despesas envolvidas já foram devidamente computadas nas planilhas elaboradas pelo Fisco, aperfeiçoadas pela DRJ/BHE via inclusão das taxas de remuneração e comissões (fls. 4315/4326 c/c fl. 4348). E, ademais, novamente o contribuinte não aponta de maneira minimamente concreta eventuais equívocos existentes no lançamento

Não há, assim, reparos a fazer na autuação também sob esse prisma.

Por fim, não se vê como acatar o pedido de apresentação superveniente de outras provas, visto o extenso tempo já decorrido desde o início de ação fiscal, e não havendo amparo para que seja perpetuado indefinidamente o contencioso. Registre-se tratarem-se de provas cuja produção era ônus do contribuinte, sendo que foram reunidos no processo elementos mais do que suficientes para esclarecer os fatos em apreço e viabilizar a formação do convencimento do julgador a respeito da lide.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso, rejeitando-se as inovações na argumentação presentes no seu item "II.E", para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson