



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

Processo nº 19515.003862/2010-01
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-003.752 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrentes ISAAC MICHAAN
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 63, DE 2017. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o valor estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00 - um milhão de reais), para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE DECISÃO DE MÉRITO EM FAVOR DO RECORRENTE. APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO 70.235/72.

Decisão da DRJ que, admitindo a não permanência do fundamento que amparou o lançamento, baseia-se em outros fatos e argumentos jurídicos para sua manutenção, inova na lide, acarretando cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal e não conhecer do recurso de ofício, em função do novo limite de alçada. Os Conselheiros Marcio Henrique Sales Parada, Cecília Dutra Pillar e Dilson Jatahy Fonseca Neto votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Cecília Dutra Pillar, Marcio Henrique Sales Parada, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos nos autos do processo nº 19515.003862/2010-01, em face do acórdão nº 16-60.558 julgado pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1) no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1.319/1.324 com o lançamento do imposto de renda suplementar, relativo ao ano-calendário 2006 de R\$ 4.914.878,43, de multa de ofício de R\$ 3.686.158,79 e de juros de mora calculados até 29/10/2010 de R\$ 2.314.819,60.

A presente ação fiscal contra o contribuinte foi iniciada, em 04/05/2009, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização de fls. 11/13, em que o contribuinte foi intimado a apresentar, em relação ao ano-calendário 2006, documentação comprobatória referente a todas as transações de compra e venda de ações negociadas em Bolsa de Valores, demonstrativos de corretagem relativos à sua movimentação junto à corretora São Paulo Corretora de Valores Ltda e comprovantes de despesas e aquisições realizadas no período.

De posse dos documentos colhidos no decorrer da ação fiscal, o auditor elabora os demonstrativos de fls. 1.310/1.311 e, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.288/1.309, encerra a ação fiscal com a lavratura do citado auto de infração, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária:

1- Ganhos Líquidos no Mercado de Renda Variável. Omissão de Ganhos em Operações Comuns. Enquadramento legal: art. 6º, da Lei 9.959/00.

2- Ganhos Líquidos no Mercado de Renda Variável. Omissão de ganhos em operações “Day Trade”. Enquadramento legal: art. 2º, I, da Lei 11.033/2004, arts. 743, 761, 764, 765, 766 e 770 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999,/99.

No Termo de Verificação citado, a autoridade fiscal relata que:

1- Constatou-se que, mediante o Extrato emitido pela CBLC em 31/01/2006, fls1030, bem como petição da BM&F BOVESPA, fls.1236, informa, em resposta a RMF n. 0819000-2010-00274-9, que não havia ativo em custódia no início do ano calendário de 2006 em nome do contribuinte fiscalizado.

2- Durante o ano calendário de 2006, dentre as várias transferências de ativos que ocorreram, foram identificadas as listadas, em que o contribuinte declara serem provenientes de empréstimos privados a título gratuito do Sr. Jaime Michaan Chalam (cedente).

3- Constatou-se, mediante o extrato de movimentação de ativos do fiscalizado pela BOVESPA, que as transferências realizadas pelo Sr. Jaime Michaan Chalam a título de empréstimo gratuito foram creditados na conta de movimentação de ativos do fiscalizado.

4- A IN/RFB n. 742/2007 aplica-se às operações de empréstimos realizados por serviços de empréstimo de valores mobiliários de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de liquidação regidos pela Instrução CVM n.249 de 11/04/1996 e posteriormente alterada pela CVM.441 de 10/11/2006.

5- Quando se trata de empréstimo privado a título gratuito entre duas pessoas físicas não há garantias e nem intermediações nas formas descritas acima, portanto a apuração do ganho de capital em renda variável, nestes casos, aplica-se regra geral, conforme o art. 23 da IN/SRF n. 25 de 06/03/2001.

6- O contribuinte fiscalizado (tomador) foi intimado e reintimado (fls. 21, 24) a demonstrar mediante documentação hábil e idônea o custo médio das ações recebidas a título de empréstimo, mas não apresentou, alegando que o custo médio é apurado na compra, conforme o art.3 da IN/RFB 742/2007.

7- Para efeito de calculo de ganho de renda variável as transferências de ações ocorridas a credito e a debito decorrente de recebimento e devolução a título de empréstimo, foram consideradas como compra e venda de ações, respectivamente, com custo igual a zero nas respectivas datas das transferências.

8- Verifica-se mediante o anexo 2 da petição entregue em 25/02/2010, que a apuração dos ganhos e/ou perdas incorridas

realizada pelo contribuinte levou em consideração a data do pregão, mas para efeito de cálculo dos ganhos/perdas nas operações de Renda Variável no período de 2006 consideraremos, no entanto, a data da liquidação onde se verifica o regime de caixa, onde se verifica o efetivo desembolso e recebimento financeiro.

9- As apurações de todas as operações de renda variável realizadas pelo contribuinte, separadas por ativo, encontram-se nas planilhas do arquivo nomeado "DEMONSTRATIVOS OPERAÇÕES POR ATIVO E GANHOS MENSAIS.PDF" à fl 1311.

10- Assim, (...), procedemos à dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte descrito nas planilhas abaixo, do montante do imposto devido.

11- Foi apurado o Imposto de Renda devido no valor de R\$ 4.914.878,50, portanto, constatamos a prática de infração tributária tipificada como OMISSÃO DE RENDIMENTOS, pela apuração de ganho de capital em aplicação financeira em renda variável não oferecida à tributação pelo contribuinte, sendo objeto de lançamento no presente Auto de Infração, conforme legislação em vigor.

O contribuinte toma ciência do auto de infração em 27/11/2010, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação, em 23/12/2010 de fls. 1.338/1.375, em que alega, em síntese, que:

1- inicialmente, esclarece o Impugnante que apesar de atender prontamente a d.fiscalização, fornecendo-lhe toda documentação que lhe era solicitada, ainda assim o seu sigilo bancário foi violado;

2- de acordo com o sistema constitucional vigente, a entidade encarregada de realizar o juízo de valor quanto à "indispensabilidade" da devassa do sigilo bancário é o Poder Judiciário e ninguém mais. O ato administrativo de "quebra" do sigilo de contribuinte sob fiscalização efetuado isoladamente, sem a devida autorização do Poder Judiciário, ainda que realizado sob a égide da legislação mencionada, não deve ser admitido por atentar frontalmente contra garantias individuais do contribuinte esculpidas na Constituição Federal;

3- a apuração do imposto a pagar foi feito pela d. fiscalização em tabelas auxiliares, integrantes de arquivos separados que foram entregues ao Impugnante em um CD juntamente com o auto de infração. O resultado de tais tabelas foi transportado para o item 4.6 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.290 a 1.292), que trata "Da apuração dos ganhos/perdas nas operações de Renda Variável no período de 2006";

4- ocorre que, nem as tabelas auxiliares nem o Termo de Verificação Fiscal apontamos supostos erros cometidos pelo Impugnante na apuração do resultado líquido de suas operações, inexistindo qualquer explicação a respeito da origem

das diferenças entre a apuração do Impugnante e aquela julgada correta pela fiscalização;

5- as tabelas auxiliares e o Termo de Verificação Fiscal não apontam os supostos erros cometidos pelo Impugnante na apuração do resultado líquido de suas operações, inexistindo qualquer explicação a respeito da origem das diferenças entre a apuração do Impugnante e aquela julgada correta pela d. fiscalização;

6- o Impugnante teve o seu direito de defesa cerceado, pois não lhe foram disponibilizadas as informações necessárias para que pudesse se defender adequada e precisamente da exigência que lhe é imposta;

7- ainda que não tivesse existido o cerceamento do direito de defesa do Impugnante, hipótese que se admite apenas para efeitos de argumentação, mesmo assim o lançamento deve ser anulado por insanáveis vícios materiais, notadamente a ausência de motivação;

8- a d. fiscalização informa que, "para efeito de cálculo dos ganhos/perdas nas operações de Renda Variável no período de 2006" será considerada a data da liquidação das operações, "onde se verifica o regime de caixa". Tal conclusão, no entanto, está incorreta;

9- o negócio jurídico de compra e/ou venda de ações em bolsa se efetiva na data do pregão, que é quando as partes acordam todos os termos da transação. Dessa forma, o fato gerador do imposto ocorre na data do pregão, e não na da liquidação. Essa foi, inclusive, a conclusão da Receita Federal do Brasil lançada no "Perguntas e Respostas" do IRPF de 2010;

10- conforme se verifica do demonstrativo elaborado para a Usina Costa Pinto S/A (Doc. 02), muito embora a d. fiscalização tenha indicado na coluna "Data do Evento" as datas indicadas nas notas de corretagem para a liquidação da operação, ela ordenou as operações em ordem cronológica de pregão;

11- se, segundo a d. fiscalização, o critério correto para a apuração dos resultados líquidos deve ter como base a data da liquidação, pois é nesse momento que "se verifica o efetivo desembolso e recebimento financeiro" (fls. 1.290), então as operações deveriam ter sido consideradas segundo em ordem crescente de liquidação, e não de pregão. Ou seja, a d. fiscalização mistura os dois critérios, não aplicando nenhum deles consistentemente;

12- essa confusão gera distorções imensuráveis no cálculo do resultado líquido, pois esse deve ser feito com base no custo médio das ações, o qual varia significativamente dependendo da ordem atribuída às operações de compra e venda de ações;

13- de acordo com o demonstrativo elaborado para ELET38/ELETRONAS (Doc. 03), em 09/03/2006 o

Impugnante teria comprado 55.000.000 de ações da Eletrobrás pelo valor total de R\$ 231.543,23. Em seguida, no dia 22/03/2006, o Impugnante teria vendido essas mesmas ações em 6 transações seguidas pelo mesmo valor total de R\$ 231.543,23. Logo abaixo dessas operações, a d. fiscalização assinala que o Impugnante não teria exercido a opção de compra das ações ("OPÇÃO NÃO EXERCIDA NO VENCMT0 ") e indica, consequentemente, uma perda de R\$ 35.693,76;

14- tal raciocínio não está correto, pois se comprou e vendeu pelo mesmo valor, não há motivos para existir perdas. Na verdade, constatou o Impugnante que esse valor de R\$ 35.693,76 aparentemente foi extraído da primeira operação realizada no dia 27/12/2006. Sem nenhuma explicação, atribuiu-se esse mesmo valor para uma transação que ocorreu no dia 20/03/2006;

15- conforme se verifica da nota de corretagem nº 133, acostada às fls. 195 do processo, o Impugnante adquiriu o direito de compra de 55.000.000 de ações da Eletrobrás mediante o pagamento de prêmio no valor final de R\$ 231.543,23. Segundo a coluna "Prazo" dessa mesma nota, tal opção deveria ser exercida ainda no mês de março de 2006. Por força de regulamentação, as opções sempre valem até o dia 20 de cada mês (no caso, o mês de março - indicado pela letra "c"). Em 17/03/2006 (data do pregão), o Impugnante exerceu a opção de compra dessas ações, pagando por tais valores mobiliários o montante de R\$ 2.092.826,55. Disso se conclui que o custo total dessas 55.000.000 de ações da Eletrobrás foi de R\$ 2.324.369,78 equivalente à soma de prêmio e preço;

16- verifica-se, portanto, que o primeiro equívoco cometido foi concluir que o Impugnante não teria exercido a opção de compra dessas 55.000.000 de ações da Eletrobrás, quando, pela documentação que lhe foi disponibilizada, não restavam dúvidas que a referida opção foi tempestivamente exercida;

17- se é verdade que o Impugnante não teria exercido a sua opção de compra, tais ações jamais poderiam constar da sua carteira, afinal elas não teriam sido adquiridas. Porém, ao analisar o demonstrativo elaborado pela d. fiscalização para o ativo "ELET3/ELETROBRAS", o Impugnante constatou, no dia 22/03/2006 a indicação de operações de compra de 55.000.000 de ações no valor total de R\$ 2.092.826,55. Ou seja, apesar de afirmar que o Impugnante não teria exercido a sua opção de compra das ações, a d. fiscalização, contradizendo a sua alegação anterior, simplesmente lança essas mesmas ações na carteira do Impugnante;

18- na compra dessas ações também não foi computado o valor de compra das ações, o valor pago pelo impugnante para adquirir a opção de compra, isto é, o prêmio, devidamente informado na nota de corretagem de fls. 195;

19- de acordo com a nota de corretagem nº 402, encartada às fls. 351, em 17/05/2006 (data de pregão), o Impugnante adquiriu

opção de compra de 114.000.000 ações da Eletrobrás. Tais opções deveriam ser exercidas em agosto de 2006. Porém, no mesmo dia, o Impugnante vendeu opção de compra de 159.000.000 de ações dessa mesma empresa;

20- considerando que o Impugnante comprou no dia 17/05/2006 114.000.000 opções de compra de ações da Eletrobrás e vendeu, no mesmo dia, 159.000.000 opções de compra do mesmo ativo, conclui-se que a conjugação da compra e da venda de opções de compra de 114.000.000 de ações da Eletrobrás no dia 17/05/2006 deve ser classificada como uma operação de day trade, sujeita a uma sistemática diferenciada de apuração do imposto de renda;

21- contudo, a d. fiscalização, no demonstrativo referente a esse ativo (Doc. 04), considerou que apenas a opção de compra de 5.000.000 de ações teriam sido negociadas nesse dia (vale notar que a d. fiscalização usa indica no demonstrativo a data da liquidação da operação, que, segundo a nota de corretagem de fls. 351, foi em 18/05/2006) no mercado de day trade;

22- segundo a nota de corretagem nº 325, juntada às fls. 543, em 18/08/2006 (data de pregão), o Impugnante comprou a termo 670.000 ações da Usina Costa Pinto S/A pelo valor de R\$ 4.432.083,50. Essa mesma nota indica, ainda, na coluna "Prazo" que tal compra se aperfeiçoará em 48 dias;

23- no demonstrativo referente à Usina Costa Pinto (Doc. 02), considerou-se que tal operação foi liquidada no dia 23/08/2006, pois a respectiva nota de corretagem indica, na sua parte final, que o seu valor seria "Líquido para 23/08/2006". Tal raciocínio está incorreto;

24- como indicado na nota de corretagem, o prazo para a ocorrência da compra das 670.000 ações da Usina Costa Pinto era de 48 dias, o qual, contado a partir de 18/08/2006 (data do pregão) implementar-se-ia no dia 04/10/2006. E foi justamente isso o que aconteceu. O extrato de Conta Correntes emitido pela São Paulo Corretora de Valores Ltda. indica em sua folha 12 a liquidação, em 04/10/2006, de contrato a termo no valor de R\$ 4.432.083,50. Tal paginado do referido extrato também está anexado no processo às fls. 877;

25- tal informação poderia ter sido extraída da própria nota de corretagem nº 325. Conforme se verifica do quadro "Resumo Financeiro", o valor líquido das operações negociadas por meio da referida nota foi de R\$ 3.825.701,00. Esse montante corresponde à diferença entre os valores de R\$ 4.355.000,00 e R\$529.299,00, que tratam, respectivamente, de vendas e compras no mercado à vista, passíveis de liquidação no dia 23/08/2006. Daí porque na parte final da nota de corretagem consta a seguinte observação: "(1) As operações a termo não são computadas no líquido da fatura";

26- nota de corretagem nº 77 (fls. 612): indica a compra a termo de 270.000 ações. O prazo para a liquidação dessa operação era

de 95 dias, o qual se realizou em 08/01/2007. Porém, a d. fiscalização tomou como base a data de liquidação da nota de corretagem nº 77, a qual não contempla as operações realizadas no mercado a termo, mas tão somente aquelas efetuadas no mercado à vista. Por esse motivo, a d. fiscalização equivocadamente indicou no demonstrativo referente à Usina Costa Pinto (Doc. 02) a ocorrência de uma aquisição de 270.000 no dia 10/10/2006, em vez de alocá-la para a data correta, a saber, 08/01/2007;

27- nota de corretagem nº 77 (fls. 612): indica a compra a termo de 600.000 ações. O prazo para a liquidação dessa operação era de 96 dias, o qual se realizou em 09/01/2007. Porém, a d. fiscalização tomou como base a data de liquidação da nota de corretagem nº 77, a qual não contempla as operações realizadas no mercado a termo, mas tão somente aquelas efetuadas no mercado à vista. Por esse motivo, a d. fiscalização equivocadamente indicou no demonstrativo referente à Usina Costa Pinto (Doc. 02) a ocorrência de uma aquisição de 600.000 no dia 10/10/2006, em vez de alocá-la para a data correta, a saber, 09/01/2007;

28- nota de corretagem nº 99 (fls. 614): indica a compra a termo de 340.000 ações. O prazo para a liquidação dessa operação era de 95 dias, o qual se realizou em 09/01/2007. Porém, a d. fiscalização tomou como base a data de liquidação da nota de corretagem nº 99, a qual não contempla as operações realizadas no mercado a termo, mas tão somente aquelas efetuadas no mercado à vista. Por esse motivo, a fiscalização equivocadamente indicou no demonstrativo referente à Usina Costa Pinto (Doc. 02) a ocorrência de uma aquisição de 340.000 no dia 11/10/2006, em vez de no dia 09/01/2007;

29- nota de corretagem nº 115 (fls. 618): indica a compra a termo de 300.000 ações. O prazo para a liquidação dessa operação era de 93 dias, o qual se realizou em 10/01/2007. Porém, a d. fiscalização tomou como base a data de liquidação da nota de corretagem nº 115, a qual não contempla as operações realizadas no mercado a termo, mas tão somente aquelas efetuadas no mercado à vista. Por esse motivo, a d. fiscalização equivocadamente indicou no demonstrativo referente à Usina Costa Pinto (Doc. 02) a ocorrência de uma aquisição de 300.000 no dia 13/10/2006, em vez de no dia 10/01/2007; 30- no mês de fevereiro da Usina Costa Pinto S/A (Doc. 02). Em 03/02/2006 o Impugnante recebeu 1.000.000 de ações do Sr. Jaime Michaan a título de empréstimo (a ser abordado no tópico III. 1). Segundo a d. fiscalização, o valor dessa operação seria equivalente a zero. Pois bem, em 06/02/2006 foi liquidada a nota de corretagem nº 18 (fls. 109), por intermédio da qual o Impugnante vendeu no mercado à vista 700.000 ações pelo valor líquido de R\$ 1.957.348,95;

31- além desse procedimento não respeitar nenhuma metodologia, tampouco ele se reveste de qualquer lógica. Primeiro porque, o número de ações envolvidas nessas duas

operações é completamente diferente; no mínimo, deveria a d. fiscalização ter proporcionalizado o montante. Segundo porque, não faz o menor sentido apurar o resultado líquido de uma operação a partir do valor pactuado em outra;

32- em determinados períodos, a d. fiscalização simplesmente abandona essa forma de cálculo e passa a utilizar a metodologia do custo médio. Segundo a nota de corretagem nº 490 (fls. 555), em 28/08/2006 (data do pregão), o Impugnante vendeu no mercado à vista 860.000 ações da Usina Costa Pinto S/A pelo valor bruto de R\$5.590.000,00. A liquidação dessa operação ocorreu em 31/08/2006. No entanto, em 30/08/2006, o Impugnante recebeu 700.000 do Sr. Jaime Michaan a título de empréstimo. Diferentemente do efetuado nos meses anteriores, a d. fiscalização atribui valor zero à operação de empréstimo;

33- no ano de 2006, o Impugnante tomou emprestado do Sr. Jaime Michaan ações das empresas Usina Costa Pinto S/A e da Eletrobrás. As ações da Usina Costa Pinto foram utilizadas para realizar negociações diretas na bolsa de valores. Já as ações da Eletrobrás tinham a finalidade de garantia;

34- sob o argumento de que os empréstimos privados e gratuitos de ações não se submetem à sistemática regulada pela IN RFB nº 742/07, as ações recebidas a esse título do c. Jaime Michaan foram submetidas pela d. fiscalização a dois cálculos de apuração de resultado líquido em operações de renda variável: um por ocasião da venda das ações na bolsa de valores e outro no momento da devolução das ações;

35- os argumentos aduzidos no Termo de Verificação Fiscal para descaracterizar as operações realizadas entre o Impugnante e o Sr. Jaime Michaan são completamente descabidos. Isso porque, a d. fiscalização entende que empréstimos de ações pactuados entre particulares de forma gratuita não se caracterizam como empréstimo;

36- a fiscalização entendeu que porque o empréstimo foi contratado de forma gratuita, ele não se reveste das características dos empréstimos de ações realizados no âmbito da BM&F BOVESPA e retratados na IN RFB nº 742/07. Essa conclusão, porém, também está equivocada;

37- conforme amplamente demonstrado nos parágrafos anteriores, a onerosidade não é uma característica essencial dos contratos de empréstimos, sendo plenamente possível a contratação de empréstimos sem o estabelecimento de remuneração ao mutuante/comodante. Tanto é assim que a própria BM&FBOVESPA, em seu LINK "Perguntas Frequentes" sobre empréstimos de ações, esclarece que não existe remuneração fixa a ser cobrada pela pessoa que cede ações em empréstimos;

38- se, segundo a BM&F BOVESPA, as taxas de remuneração são livremente estipuladas entre o doador e o tomador, nada

impede que as partes simplesmente não estabeleçam nenhuma remuneração pela cessão;

39- mesmo que os empréstimos pactuados entre o Impugnante e o Sr. Jaime Michaan não fossem realizados no âmbito da BM&F BOVESPA, ainda assim as regras estabelecidas pela IN RFB nº 742/07 seriam aplicáveis;

40- tal como demonstrado anteriormente, o negócio contratado entre o Impugnante e o Sr. Jaime Michaan corresponde a um efetivo empréstimo, e, para essas hipóteses específicas, o procedimento mais coerente para o cálculo do resultado líquido das transações ocorridas em bolsa de valores é justamente aquele regulado pela IN RFB nº 742/07;

41- partindo da premissa adotada pela d. fiscalização de que na etapa "I" o custo de aquisição das ações recebidas do Sr. Jaime Michaan seria equivalente a zero, eventual ganho seria apurado pelo Impugnante apenas por ocasião da venda das ações no mercado, pois somente nesse momento é que existiria um valor de venda a ser confrontado com o custo de aquisição. Ou seja, somente no momento da venda das ações é que o Impugnante estaria sujeito à apuração de resultado líquido tributável;

42- esse não foi, no entanto, o procedimento adotado pela d. fiscalização que, para alguns meses do período analisado, alocou o ganho decorrente da venda para a data em que o Impugnante recebeu as ações do Sr. Jaime Michaan, e não para a data da venda das ações;

43- exemplificativamente, o mês de janeiro. No dia 03/01/2006 o Impugnante recebeu 300 ações do Sr. Jaime Michaan. Tais ações já haviam sido vendidas na Bolsa de Valores no pregão do dia 02/01/2006, com liquidação agendada para o dia 05/01/2006. Apesar da venda ter sido contratada no dia 02 e liquidada no dia 05, a d. fiscalização alocou o ganho da operação para o dia 03, data em que o Impugnante recebeu as ações do Sr. Jaime Michaan;

44- nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, os juros de mora, calculados pela taxa SELIC, vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de "crédito tributário" de que trata o art. 161 do Código Tributário Nacional. Todavia, a inclusão da multa de ofício no conceito de "crédito tributário" está equivocada;

45- o fato das multas de ofício serem registradas nos autos de infração e integrarem o valor total da dívida do contribuinte não as torna parte integrante do crédito tributário definido pelo Código Tributário Nacional

Em 7 de fevereiro de 2013, por meio do Despacho nº 6, desta 16ª Turma de Julgamento (fls. 1437/1438), o processo é baixado em diligência para que os ganhos líquidos das operações normais e Day Trade fossem apurados utilizando o fato gerador

ocorrido na data do pregão e considerando a tributação diferida para o momento da liquidação financeira.

A diligência foi encerrada com a lavratura do Termo de Constatação de fls.1446/1465.

O contribuinte foi cientificado do Termo de Constatação em 25/10/2013(fl. 1.468) e, em 25/11/2013, apresenta a manifestação de fls. 1.472/1.492, em que alega, em breve síntese, que:

1- ao invés de julgar nulo o auto de infração em razão do evidente erro cometido pela Autoridade Fiscal, esta C. Turma de Julgamento converteu o julgamento em diligência para que se "faça novo cálculo;

2- o que ocorreu neste caso não foi uma simples diligência, mas sim a revisão e a correção de erro do auto de infração. Os trabalhos de diligência, tal como preceituados pela legislação de regência (art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, art. 41 do Decreto nº 7.574), têm a finalidade de investigar / confirmar a correção e/ou veracidade de fatos ou documentos constantes do processo, e não a de dar uma "segunda chance" para a Autoridade lançadora, permitindo que ela corrija um erro cometido no lançamento;

3- o erro em questão recai exclusivamente sobre o próprio direito no qual se funda a autuação. O Requerente apresentou todos os fatos e documentos solicitados durante a autuação, tal como se depreende da cópia integral dos autos. A autoridade lançadora aplicou mal a legislação. E isso ocorreu não porque existiam diversas interpretações possíveis sobre a data correta para se apurar o resultado em renda variável, mas simplesmente porque a Autoridade lançadora errou na aplicação da norma;

4- o art. 149 do CTN permite que o lançamento seja revisto de ofício, nos termos do art. 145, inciso III, do CTN, apenas em hipóteses muito específicas, notadamente nos casos em que haja erro de fato. O caso em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas pelo mencionado dispositivo do CTN como justificadoras de uma revisão de ofício;

5- ainda que se admitisse que o caso em questão se tratasse de erro de fato passível de revisão, nos termos do art. 149 do CTN, ainda assim tal revisão está sujeita ao prazo de decadência do tributo, conforme determinação expressa do parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional;

6- não há base legal que justifique a realização de uma diligência para corrigir um auto de infração lavrado incorretamente. As autoridades competentes devem, isso sim, julgá-lo nulo;

7- outro ponto de extrema relevância é que a Autoridade fiscal se "aproveitou" da diligência solicitada por esta Colenda Turma

de Julgamento para refazer outros pontos da autuação que estavam errados;

8- em sua Impugnação o Requerente chamou a atenção para o fato de que nas compras a termo, a Autoridade fiscal considerou o resultado da operação de aquisição na data da liquidação da nota de corretagem, e não na data da liquidação do termo. Naquela oportunidade, o Requerente esclareceu que o prazo para que a compra a termo se concretizasse não era aquele de liquidação da nota de corretagem;

9- em suas considerações gerais (item 3 do Termo de Constatação - Diligência); a Autoridade fiscal indicou alterações feitas também no cálculo dos custos médios do Requerente nas operações no mercado a termo, o que não estava determinado no despacho nº 6. Mais especificamente, a Autoridade fiscal refez os cálculos para considerar as operações a termo como liquidadas na data indicada pelo Requerente na sua Impugnação, e não na data originalmente considerada no auto de infração;

10- a Autoridade fiscal utilizou os argumentos de defesa do Requerente para refazer os cálculos da autuação. Conforme se verifica dos parágrafos 55 a 63 da Impugnação (fls. 1.351 a 1.353);

11- aplicação da metodologia correta de liquidação das operações de compra a termo fez a Autoridade fiscal perceber também que considerou na autuação original compras a termo liquidadas apenas no ano de 2007. Dando-se conta desse erro, a d. fiscalização refez os cálculos e excluiu das suas contas as operações a termo listadas às fls. 1.451 e 1.452;

12- como seria se sempre fosse dado ao fisco o direito de refazer a autuação com base nos argumentos de defesa apresentados pelos contribuintes? Estar-se-ia jogando pela janela os institutos que permeiam não apenas o processo administrativo, mas também a segurança jurídica das relações, como a preclusão, a decadência, a vinculação do ato do lançamento;

13- a Autoridade fiscal atuou em nítida extrapolação do que foi determinado pela DRJ e, pior ainda, tentou se aproveitar de uma oportunidade de diligência para corrigir outros erros na autuação original. Em outras palavras, a Autoridade fiscal inovou o lançamento original;

14- conforme se verifica das fls. 1.447, as operações cujo resultado foi negativo foram consideradas na data do pregão, ao passo que as operações cujo resultado foi positivo foram consideradas na data da liquidação! E completamente descabido o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal. Primeiro porque, ele vai contra a decisão desta Colenda Turma de Julgamento, que determinou expressamente que o resultado das operações fosse considerado no mês da data do pregão. Segundo porque, não há na legislação nem nas normas da Receita Federal nenhuma orientação no sentido de que ganhos e perdas

decorrentes de qualquer operação devam ser apurados em momentos distintos;

15- o que restou determinado foi que apenas o pagamento do imposto, no caso de resultado positivo, fosse diferido / postergado para o momento da liquidação financeira da operação, que é quando o Requerente recebe os recursos da operação (conforme o regime de caixa). E nem poderia ser de outra forma, pois o fato gerador do imposto é único;

16- arquivo em PDF denominado "RESULTADO DO GANHO DAS OPERAÇÕES EM BOLSA POR ATIVO" entregue pela Autoridade fiscal juntamente com Termo de Constatação - Diligência. Nesse documento está claro que a Autoridade fiscal considera primeiro a venda das ações para somente depois computar as suas compras. Nos casos em que o Requerente não tinha "estoque" anterior de ações, essa inversão na ordem das operações fez com que o Requerente registrasse um estoque negativo de ações;

17- o ativo CSAN3/COSAN. De acordo com a página 5 do arquivo PDF entregue pela d. fiscalização, no dia 09/08/2006 o Requerente não possuía nenhum estoque dessas ações. Entretanto, mesmo sem possuir nenhuma ação da CSAN3/CONSAN fiscalização considerou, em 28/08/2006, primeiro a venda de 4.000 ações para somente depois considerar a compra a termo dessas 4.000 vendidas. Ou seja, para a Autoridade fiscal, o Requerente vendeu ações da COSAN que não tinha, registrou um estoque negativo de ativos e apenas depois é que liquidou a compra a termo anteriormente contratada;

18- outro ponto para o qual não se atentou a Autoridade fiscal foi o desdobramento das ações da CSAN3/COSAN ocorrido em setembro de 2009;

19- as 8.000 ações recebidas pelo Requerente em bonificação pelo desdobramento das ações da COSAN não foram consideradas pela Autoridade fiscal no trabalho de diligência. E a consequência mais absurda desse erro foi a de que o Requerente teria passado em bolsa ações da COSAN que não tinha. Tal desdobramento foi considerado pela Autoridade fiscal nos cálculos originais do auto de infração;

20- do demonstrativo de cálculo original (Doc. 02), no dia 28/08/2006 o Requerente era titular de 8.000 ações da COSAN. No mesmo dia 28/08/2006, o Requerente vendeu 4.000 ações, tendo-lhe restado 4.000 ações. No dia 20/09/2006, apesar de o Requerente ter vendido apenas 100 ações, o seu saldo final desse ativo foi de 11.900 ações;

21- que esta Colenda Turma de Julgamento julgue nulo o auto de infração em testilha, pois o erro de cálculo identificado no despacho de nº 6 demonstra puro desconhecimento da legislação e erro de direito que não pode ser objeto de revisão de ofício nos

termos do art. 149 do CTN, sob pena de inovação do lançamento;

22- ainda que superado o item acima (o que se admite apenas para fins de argumentação) que esta Colenda Turma de Julgamento decreta a nulidade do lançamento porque, ainda que se sustente que os erros nele identificados sejam passíveis de revisão, já se passaram mais de 5 anos desde a ocorrência do fato gerador. Ou seja, já se esgotou o prazo para a revisão do lançamento, nos termos do art. 149, § único, do CTN;

23- que esta Colenda Turma de Julgamento afaste o trabalho elaborado pela Autoridade fiscal, seja porque ele extrapolou os limites estabelecidos no despacho nº 06, levando à inovação do lançamento, seja porque ele contém nítidos erros de direito, além de desobedecer expressamente as determinações contidas no despacho nº 06;

24- que seja o auto de infração em comento julgado nulo, pois esse trabalho de diligência elaborado deixou mais do que claro que os cálculos da autuação estão equivocados, o que certamente levará à formulação de uma cobrança incorreta em face do Requerente.

Em 16/06/2014, por meio do Despacho nº 27, desta 16ª Turma de Julgamento (fl. 1523), os autos foram novamente baixados em diligência tendo vista a não localização no processo digitalizado dos arquivos constantes do CD anexado de fls. 1312.

A Divisão de Fiscalização Pessoa Física (fls. 1529) devolve os autos esclarecendo que os arquivos encontram-se anexados ao documento de fls. 1312.

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada pelo contribuinte. Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 1588/ 1628, quanto ao que foi vencido, reiterando as alegações expostas em impugnação.

A Décima Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo entendeu que os cálculos apresentados pela autoridade fiscal no encerramento da diligência deveriam ser alterados para retirar do resultado mensal os lucros indevidamente considerados nos meses subsequentes. Dessa forma demonstrou a tabela da folha 1571, do acórdão de impugnação:

Processo nº 19515.003862/2010-01
Acórdão n.º 2202-003.752

S2-C2T2
Fl. 1.647

Mês	Operações Comum	Operações Day Trade
Jan		
Fev	21.791,74	
Mar		
Abr		
Mai	11.313,21	40.898,70
Jun		233.440,27
Jul	11.359.637,99	811,52
Ago		
Set		
Out		
Nov		
Dez	98.770,65	

Assim, no entendimento da DRJ de origem, os valores de Imposto de Renda devido, para cada operação, considerando os valores obtidos no resultado da diligência e as correções antes demonstradas, foram conforme a seguinte tabela presente no acórdão:

Mês:	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES COMUNS	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES DAYTRADE	Imposto de Renda Retido na Fonte	Valores totais mensais considerados para efeito de Imposto de Renda Devido
jan/06	565.553,01	0,00	371,98	565.181,03
fev/06	1.561.534,70	0,00	1.555,29	1.559.979,41
mar/06	118.217,13	0,00	1.690,14	116.526,99
abr/06	1.141.027,08	0,00	1.334,44	1.139.692,64
mai/06	521.954,17	0,00	4.046,61	517.907,56
jun/06	0,00	0,00	1.972,55	0,00
jul/06	0,00	0,00	3.405,20	0,00
ago/06	198.490,34	0,00	2.747,48	794.094,25
set/06	0,00	0,00	677,77	0,00
out/06	488.005,79	0,00	2.077,31	973.934,26
nov/06	898.365,23	0,00	4.277,79	909.045,34
dez/06	0,00	0,00	3.442,67	0,00

Por entenderem que o imposto mensal não pode ser majorado na fase processual que se encontrava, a DRJ de origem compreendeu que seria devido comparar esses valores lançados, considerando o menor valor entre os dois. Do entendimento, resultou a terceira tabela, colacionada abaixo:

Mês:	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES COMUNS	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES COMUNS LANÇAMENTO	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES DAYTRADE	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES DAYTRADE LANÇAMENTO	Imposto de Renda Retido na Fonte	Valores totais mensais considerados para efeito de Imposto de Renda Devido
jan/06	565.553,01	587.231,20	0,00	0,00	371,98	565.181,03
fev/06	1.561.534,70	1.284.783,21	0,00	2.114,83	1.555,29	1.263.227,92
mar/06	118.217,13	140.988,94	0,00	0,00	1.690,14	116.526,99
abr/06	1.141.027,08	775.759,49	0,00	0,00	1.334,44	774.425,05
mai/06	521.954,17	488.038,28	0,00	1.600,25	4.046,61	483.991,67
jun/06	0,00	0,00	0,00	2.757,04	1.972,55	0,00
jul/06	0,00	432.739,84	0,00	162,30	3.405,20	0,00
ago/06	198.490,34	623.796,78	0,00	2.499,84	2.747,48	190.365,11
set/06	0,00	0,00	0,00	0,00	677,77	0,00
out/06	488.005,79	0,00	0,00	0,00	2.077,31	0,00
nov/06	898.365,23	526.573,21	0,00	65.833,22	4.277,79	519.540,34
dez/06	0,00	0,00	0,00	0,00	3.442,67	0,00
Total	5.493.147,45	4.839.910,95	0,00	74.967,48		3.913.258,11

Por fim, a DRJ concluiu pela procedência em parte da impugnação, modificando o crédito tributário exigido, conforme a tabela:

FG	Exigido	Mantido
jan/06	587.231,20	565.181,03
fev/06	1.266.898,04	1.263.227,92
mar/06	140.988,94	116.526,99
abr/06	775.759,49	774.425,05
mai/06	489.638,53	483.991,67
jun/06	2.757,04	-
jul/06	432.902,14	-
ago/06	626.296,62	190.365,11
nov/06	592.406,43	519.540,34

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício foi apresentado haja vista que foi exonerado do lançamento fiscal no valor de o valor de R\$ 1.752.835,57 (um milhão setecentos e cinquenta e dois mil oitocentos e trinta e cinco reais e cinquenta e sete centavos), conforme tabela abaixo que consta última do acórdão da DRJ (fl. 1572 do processo), que tratou somente dos valores exonerados a título de tributo (valor este que perfaz R\$ 1.001.620,33):

FG	Exigido	Mantido
jan/06	587.231,20	565.181,03
fev/06	1.266.898,04	1.263.227,92
mar/06	140.988,94	116.526,99
abr/06	775.759,49	774.425,05
mai/06	489.638,53	483.991,67
jun/06	2.757,04	-
jul/06	432.902,14	-
ago/06	626.296,62	190.365,11
nov/06	592.406,43	519.540,34

Por consequência, também foi exonerada a multa respectiva, no percentual de 75%. A soma do valor do tributo (R\$ 1.001.620,33) ao valor da multa (75% R\$ 1.001.620,33 = R\$ 751.215,24) perfaz o valor acima referido, R\$ 1.752.835,57.

No entanto, a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o valor estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00 - um milhão de reais), para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos o texto da recente Portaria:

Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017

(Publicado(a) no DOU de 10/02/2017, seção 1, pág. 12)

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Por oportuno, **salienta-se que a Súmula CARF nº 103 estabelece que o aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, vejamos:**

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, na presente data (sessão realizada em 04/04/2017) o limite de alçada vigente é superior ao valor exonerado pelo julgamento da DRJ de origem, logo, não deve ser conhecido o recurso de ofício apresentado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminares

1. Sigilo bancário

Alega o Recorrente que a Fiscalização violou a sua garantia constitucional de inviolabilidade da vida privada, no curso da ação fiscal, ao providenciar a quebra do sigilo bancário do Impugnante, haja vista que somente o Poder Judiciário teria competência para determinar a quebra do sigilo bancário.

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu na sessão de 24.02.2016 o julgamento conjunto de cinco processos (ADIs 2397 2386, 2389, 2390, 2397 e 2406) que questionavam dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à

Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial.

No referido julgado, por maioria de votos prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal.

Além disso, o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional, conforme súmula vigente, de utilização obrigatória, conforme Regimento Interno deste Conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Por tais razões, rejeita-se a preliminar suscitada pelo contribuinte.

2. Preliminar de nulidade do acórdão da DRJ.

Pelo despacho de diligência, acabou sendo refeito o lançamento tributário ou, ainda, conferir à autoridade fiscal uma nova oportunidade para correções de eventuais erros cometidos na apuração dos ganhos obtidos no mercado de renda variável.

Como bem destacou o contribuinte em sua manifestação de fls. 1472/1485, na diligência determinou-se que os ganhos líquidos nas operações normais e Day Trade fossem novamente apurados considerando o fato gerador ocorrido na data do pregão e a tributação diferida para a data da liquidação financeira. No entanto, entendeu a DRJ de que não foi determinado novo lançamento ou revisão de ofício para correções de erros.

Entendendo pela manutenção do lançamento fiscal retificado em diligência, o acórdão da DRJ foi no sentido que o propósito da diligência era que a autoridade fiscal, responsável pela constituição do crédito tributário, de posse das planilhas e demonstrativos com os dados obtidos junto às corretoras e utilizando software especificamente desenvolvido para esses cálculos, fizesse novas apurações dos ganhos considerando as datas especificadas.

Assim, seguiu-se no acórdão da DRJ afirmando-se a legalidade da diligência:

"Logicamente não haveria nenhum vício processual ou tributário se a própria autoridade julgadora se propusesse a fazer todas as planilhas com a apuração dos ganhos e, com base nos resultados, proferisse o julgamento da questão, alterando ou não o lançamento e o crédito decorrente.

Embora não vedado, não seria razoável que a autoridade julgadora se detivesse a montar planilhas já existentes, com a introdução de valores e elaboração de fórmulas de cálculo, sem possuir nenhum programa específico, quando há no próprio órgão autoridade competente que possui todos os dados e fórmulas já gravados em seu disco rígido.

A legislação processual não deixa ao desamparo a autoridade julgadora quando há necessidade de fundamentar o julgamento

com cálculos específicos cujos recursos e conhecimentos requeridos encontram-se disponíveis no setor de fiscalização. Assim, pois, o Decreto 70.235/72, dispõe em seu art. 18 que, quando entendê-las necessárias, a autoridade julgadora de primeira instância pode determinar a realização de diligências ou perícias.

O art. 20, do Decreto 70.235/72 define como autoridade competente na Receita Federal para realizar diligências e perícias o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, assim entendido o responsável pela constituição do crédito tributário impugnado.

Dessa forma, o trabalho realizado pela autoridade fiscal por meio do Termo de Constatação deve ser interpretado como resultado de diligência determinada com o escopo apenas de subsidiar o exame das questões tratadas na impugnação. Não tem e nunca se pretendeu que tivesse força jurídica para, por si só, alterar o lançamento original consubstanciado pelo auto de infração de fls. 1.319/1.324."

Compreendo que a sistemática de apuração do crédito tributário constituído pelo lançamento, contra o qual o contribuinte se opôs por meio da impugnação, não poderia ter sido alterada pelo resultado obtido em sede de diligência.

Ocorre que após a apresentação da impugnação, não cabe mais à autoridade lançadora empreender qualquer alteração no lançamento, pois iniciada a sua fase litigiosa.

No entanto, a DRJ compreendeu que poderia alterar o lançamento modificando a apuração do crédito nos pontos em que entender necessário para adequá-lo à legislação tributária, vejamos como foi fundamentado tal trecho no acórdão:

"Embora o trabalho fiscal de diligência não tenha essa capacidade, nada obsta que, fundamentado nos cálculos juntados, a autoridade julgadora, por força do disposto no citado art. 145, I, do CTN, altere o lançamento modificando a apuração do crédito nos pontos em que entender necessário para adequá-lo à legislação tributária.

Contanto que o impugnante tenha sido intimado dos resultados obtidos na diligência e a ele tenha sido franqueado prazo regulamentar para apresentar suas manifestações, a autoridade julgadora pode aproveitar todos os cálculos apresentados como subsídios, no que couber, para alteração do crédito tributário.

Desde que não resulte em agravamento da exigência inicial, o lançamento regularmente notificado e impugnado pelo sujeito passivo é passível de alteração pela autoridade julgadora. Incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial somente podem ser realizadas por meio de auto de infração complementar pela autoridade lançadora, conforme art.18, §3º, do Decreto 70.235/72."

A tese do contribuinte é de que teria a diligência realizada se confundiria com lançamento complementar. Vejamos abaixo o resumo da alegação do recorrente quanto a este ponto:

32. Notem, Ilmos. Julgadores, que a autoridade fiscal cometeu aqui 2 equívocos: (i) recalculou outra parcela do auto de infração quantificada originalmente de forma errada (vez que considerou o resultado na data da liquidação da nota, e não da liquidação do termo); e (ii) agiu fora do escopo da suposta diligência solicitada pela DRJ.

Compartilho do entendimento que a DRJ pode determinar diligências para formar sua livre convicção, todavia, jamais poderia o resultado da diligência refazer o lançamento tributário.

Vejamos o primeiro ponto argumentado pelo contribuinte para suscitar a nulidade por revisão do lançamento:

11. Em seu trabalho original, a d. autoridade fiscal utilizou a data da liquidação da operação para elaborar os cálculos do valor "tributável" lançado por meio do auto de infração em combate. Entretanto, em sua Impugnação, o Recorrente contestou esse ponto afirmando que o critério adotado no lançamento estava errado, pois, tal como preceituado pela própria Receita Federal, deve ser utilizada a data do pregão para a apuração do ganho. A DRJ acolheu o argumento de defesa trazido pelo Recorrente, porém, ao invés de julgar nulo o auto de infração em razão do evidente erro cometido pela autoridade fiscal, converteu o julgamento em diligência para que se "faça novo cálculo" (fls. 1.438).

12. Apesar de esse ponto ter sido contestado pelo Recorrente em sua manifestação, o julgamento de 1ª instância tentou da forma mais irrazoável justificar o injustificável. Em vez de reconhecer a nulidade do lançamento, por vício crasso, sua postura foi a de usar a diligência como subterfúgio para recálculo da autuação e um verdadeiro refazimento do auto. Para demonstrar isso, o Recorrente transcreve abaixo alguns dos trechos mais absurdos dessa parte da decisão de 1ª instância:

Consoante se verifica, o Termo de Constatação - Diligência, fls. 1446/1465, são apresentadas as seguintes considerações:

3. CONSIDERAÇÕES GERAIS

As apurações dos ganhos líquidos das operações normais (ou comuns) e daytrade serão apuradas utilizando o fato gerador ocorrido na data do pregão e considerando a tributação diferida para o momento da liquidação financeira, conforme o encaminhamento da Delegacia de Julgamento, e para isto:

- nas operações normais (ou comuns) e daytrade, caso o resultado da operação seja negativa (isto é, operação com prejuízo em seu resultado) será considerado para efeito do cálculo do Imposto de Renda no mesmo mês da data do pregão, e caso o resultado da operação seja positivo (isto é, operação com lucro em seu resultado) será considerado para efeito do cálculo do Imposto de Renda no mesmo mês da data da liquidação;

- nas operações no mercado a termo, onde o contribuinte opera exclusivamente em compras a termo, estarão sendo consideradas em suas respectivas datas das liquidações, onde efetivamente ocorrem as liquidações financeiras bem como as suas respectivas entradas dos ativos em sua carteira e conseqüentemente as apurações dos custos médios dos ativos em questão. Portanto, nestes casos específicos, apesar das datas dos pregões ocorrerem os compromissos de compras a termo (isto é, compras futuras com datas e preços predeterminados), para efeito de cálculo do Imposto de Renda serão apostos as datas das efetivas liquidações (isto é, datas dos pregões serão iguais às datas das efetivas liquidações).

3.1. Mercado a Termo

Para identificar as datas das efetivas liquidações das operações das compras do mercado a termo foram correlacionados os valores brutos das operações das compras a termo com os valores lançados a débitos no extrato da conta corrente n. 10629, mantido junto a São Paulo Corretora de Valores, cujo histórico tem como discriminação "liquidação de contrato a termo" informando inclusive o ativo comprado, desta forma foram consideradas as datas dos débitos como as datas das efetivas liquidações das compras a termo, conforme abaixo:

[...]

Portanto, as compras a termo, para efeito do cálculo do Imposto de Renda serão considerados as datas dos pregões iguais às datas das efetivas liquidações das compras a termo, conforme as identificações acima.

Não há registro no extrato da conta corrente do ano calendário de 2006 das liquidações de compras a termo abaixo listadas, portanto não foram consideradas para efeito do cálculo do Imposto de Renda no ano calendário de 2006.

Após, quando tratado dos ganhos de renda variável:

4. DOS CALCULOS DOS GANHOS DE RENDA VARIÁVEL

Foram revistos os cálculos dos ganhos em renda variável levando-se em conta o item 3 acima e mantido as considerações feitas no item 4.4 do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 23/11/2010, referentes aos empréstimos e devoluções de ativos a outra pessoa física, inserindo-se as movimentações da tabela abaixo, isto é, quando ocorre crédito será inserido como uma compra a custo zero, e na ocorrência débito será inserido como venda a custo zero, nas respectivas datas.

DATA MOVIMENTAÇÃO	DA ATIVO	QUANTIDADE TRANSFERIDA	CREDITO(C) /DEBITO (D)
03/01/2006	USINA COSTA PINTO PN	300.000	C
06/01/2006	USINA COSTA PINTO PN	1.000.000	C
09/01/2006	USINA COSTA PINTO PN	400.000	C
03/02/2006	USINA COSTA PINTO PN	1.000.000	C
08/02/2006	USINA COSTA PINTO PN	1.000.000	C
09/02/2006	USINA COSTA PINTO PN	1.000.000	C
16/02/2006	USINA COSTA PINTO PN	300.000	C
17/02/2006	USINA COSTA PINTO PN	1.000.000	C
29/03/2006	USINA COSTA PINTO PN	500.000	C
07/04/2006	USINA COSTA PINTO PN	200.000	C
23/05/2006	USINA COSTA PINTO PN	2.000.000	C
14/06/2006	USINA COSTA PINTO PN	2.000.000	C
30/08/2006	USINA COSTA PINTO PN	700.000	C
09/10/2006	USINA COSTA PINTO PN	1.500.000	C
31/10/2006	ELETRONAS ON	12.000.000	C
19/12/2006	USINA COSTA PINTO PN	2.580.000	D
19/12/2006	ELETRONAS ON	12.000.000	D

[...]

4.1. Demonstrativo mensal do Ganho de Capital em Operação na Bolsa de Valores

Conforme o Termo de Verificação Fiscal lavrado em 23/11/2010, os prejuízos de anos anteriores nos valores de R\$ 1.628.986,37 para operação comum e de R\$ 10.406,99 para operação daytrade serão compensados. Inclusive os valores de Imposto de Renda Retido na Fonte (códigos de receita 5557 e 8468) e o Imposto de Renda Recolhido (código de receita 6015), conforme listados abaixo.

[...]

5. ANALISE DO CREDITO TRIBUTARIO CONSIDERADO

Tendo o vista que:

1. o Auto de Infração emitido em 23/11/2010 refere-se ao ano calendário fiscalizado de 2006;
2. os valores mensais calculados de Imposto de Renda, neste Termo de Constatação - Diligência, diferem dos lançados no Auto de Infração.

Faremos comparações mensais dos valores dos Impostos de Renda Devido lançados no Auto de Infração (lavrado em 23/11/2010) com os Impostos de Renda mensalmente calculados neste Termo, fazendo distinção de operações comuns e de daytrade. Desta comparação, será considerado para efeito do Imposto de Renda mensal devido o de menor valor entre eles.

Neste momento do Termo de Constatação - Diligência, à sfls 1463 e seguintes, iniciou-se a apresentação de planilhas comparativas de como foi feito o lançamento no auto de infração e como este ficou após "recálculo":

OPERAÇÃO NORMAL (OU COMUM)			
Mês	Imposto de Renda Devido lançado no Auto de Infração - OPERAÇÕES COMUNS	Valores de Imposto de Renda calculado nos termos da Delegacia de Julgamento - OPERAÇÕES COMUNS	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES COMUNS
jan/06	587.231,20	565.181,03	565.181,03
fev/06	1.264.783,21	1.563.248,17	1.264.783,21
mar/06	140.988,94	116.526,99	116.526,99
abr/06	775.759,49	1.139.692,64	775.759,49
mai/06	488.038,28	519.604,54	488.038,28
jun/06	0,00	0,00	0,00
jul/06	432.739,84	1.102.189,11	432.739,84
ago/06	623.796,78	794.094,25	623.796,78
set/06	0,00	0,00	0,00
out/06	0,00	485.928,48	0,00
nov/06	526.573,21	894.087,44	526.573,21
dez/06	0,00	0,00	0,00
Total	4.839.910,95	7.180.552,65	4.793.398,83

OPERAÇÃO DAYTRADE

Mês	Imposto de Renda Devido OPERAÇÕES DAYTRADE	Valores de Imposto de Renda calculado nos termos da Delegacia de Julgamento - OPERAÇÕES DAYTRADE	Valores de Imposto de Renda Devido - OPERAÇÕES DAYTRADE
jan/06	0,00	0,00	0,00
fev/06	2.114,83	0,00	0,00
mar/06	0,00	0,00	0,00
abr/06	0,00	0,00	0,00
mai/06	1.600,25	0,00	0,00
jun/06	2.757,04	0,00	0,00
jul/06	162,30	0,00	0,00
ago/06	2.499,84	0,00	0,00
set/06	0,00	0,00	0,00
out/06	0,00	0,00	0,00
nov/06	65.833,22	14.957,89	14.957,89
dez/06	0,00	0,00	0,00
Total	74.967,48	14.957,89	14.957,89

Ainda que o resultado da diligência tenha exonerado os valores apurados a maior em cada mês, verifica-se que houve, na prática, um nova forma de apuração do tributo, em verdade, alterou-se a data de apuração. Ou seja, tentaram corrigir a data de ocorrência do fato gerador. Além de ser vedado tal procedimento, tem-se que o resultado da diligência foi além do solicitado pela DRJ.

Ocorre que no auto de infração a fiscalização utilizou a data da liquidação da operação para elaborar os cálculos do valor "tributável". Assim, após o contribuinte ter questionado a data e a forma de apuração do fato gerador do tributo, entendeu o auditor-fiscal responsável pela condução da diligência por retificar integralmente o auto de infração, o que por si só já demonstra a precariedade do referido lançamento.

Além disso, a DRJ de origem ao acolher o resultado da diligência como se fosse um mero "cálculo novo", acabou por aperfeiçoar e transformar o lançamento, fazendo um efetivo lançamento complementar, a qual veio a se efetivar com a publicação do acórdão.

Assim, temos que o contribuinte iniciou o processo defendendo-se de débito "X" e passou, no decorrer do processo administrativo fiscal, a se defender de débito "Y".

Ora, houve clara inovação no lançamento, pois este alterou as datas de todos os fatos geradores. Nas operações a termo, a autuação foi realizada na data do pregão / liquidação da nota, enquanto que deveria ter sido na liquidação do termo, nos termos do inciso I do art. 29 da IN SRF nº 25/2001, vigente à época da autuação.

Art. 29. Nos mercados a termo, o ganho líquido será constituído:

I - no caso do comprador, pela diferença positiva entre o valor da venda à vista do ativo na data da liquidação do contrato a termo e o preço nele estabelecido; (...)

Assim, além de ser nulos os lançamentos por estarem em desconformidade com a legislação, também há nulidade do acórdão da DRJ, que fez inovação em seu julgado, pois acolheu o resultado da diligência que reformou, por inteiro, o auto de infração, sendo - na prática - um lançamento complementar.

Portanto, o lançamento deve ser afastado, seja pelo erro quanto ao momento do fato gerador existente no lançamento, ou ainda, pela inovação da DRJ. Assim, estando incorreta a indicação da base de cálculo eleita para o tributo, está o lançamento viciado, sendo este vício material, pois não é permitida a alteração do momento do fato gerador em um auto de infração já impugnado. Portanto, acolho a preliminar de nulidade suscitada, por vício material.

Compulsando os autos, no entanto, é possível verificar que, não prosperando as razões vertidas pela instância *a quo*, e admitindo esta restar insubsistente a fundamentação posta na Notificação de Lançamento, está-se diante de situação na qual é aplicável o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual "*Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*".

Assim sendo, atendendo ao comando normativo acima referido, que visa dar solução justa ao litígio observando-se os princípios da celeridade processual e da eficiência, deve ser dado, no mérito, provimento ao recurso do contribuinte.

Conclusão.

Ante o exposto, não conheço do recurso de ofício, em função do novo limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar a exigência fiscal.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator