



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19515.003862/2010-01  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.214 – 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de setembro de 2018  
**Matéria** PAF - NULIDADE  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ISAAC MICHAAN

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, por falta de similitude fática entre os julgados em confronto, sendo que o paradigma sequer trata da norma tributária que orientou a decisão do acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício e juros de mora, tendo em vista a omissão de rendimentos referente a ganho de capital obtido em aplicações financeiras em renda variável, verificado no ano de 2006.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 1.338 a 1.375, contendo os argumentos assim resumidos no relatório da decisão de Primeira Instância, no que tange ao objeto do presente Recurso Especial:

*"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/ELETOBRAS (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 VENCIMENTO ") e indica, conseqüentemente, 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 aloca-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 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, nas 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;"*

Recebida a Impugnação pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP, esta baixou o processo em diligência à respectiva Defis/SP, nos seguintes termos:

*"A presente ação fiscal contra o contribuinte foi iniciada, em 04/05/2009, e resultou na 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.***

*(...)*

*Conforme Termo de Verificação retrocitado, para fins de apuração dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, a autoridade fiscal considerou a data de liquidação das operações, uma vez rege-se pelo regime de caixa a tributação do imposto de renda pessoa física.*

*De fato, o entendimento dominante na Secretaria da Receita Federal era de que, na apuração dos ganhos no mercado de renda variável, deveria ser considerada a data de liquidação. Na publicação "Perguntas e Respostas" do Exercício 2010, a resposta da pergunta 684 trata do tema, nos seguintes termos:*

**ALIENAÇÃO DE AÇÕES EM BOLSA – LIQUIDAÇÃO NO MÊS SUBSEQÜENTE.**

684- No caso de alienação de ações em pregão ao final de determinado mês, que resulte em liquidação financeira da operação no mês subsequente, qual é o mês em que deve ser considerado?

A pessoa física sujeita-se à apuração de imposto sobre a renda pelo regime de caixa. Assim, no caso de Alienação de ações, o fato gerador do imposto ocorre na liquidação financeira da operação. Portanto, na hipótese descrita, o mês a ser considerado é o mês subsequente ao do pregão, em que foi efetuada a alienação das ações.

*Posteriormente, na edição do exercício 2012, desta publicação, a resposta da mesma pergunta (nº 691), em clara mudança de entendimento, esclarece que o fato gerador do imposto de renda ocorre na data do pregão e não na data da liquidação, sendo, entretanto, a tributação diferida para o momento da liquidação financeira.*

#### ALIENAÇÃO DE AÇÕES EM BOLSA – LIQUIDAÇÃO NO MÊS SUBSEQÜENTE.

691- No caso de alienação de ações em pregão ao final de determinado mês, que resulte em liquidação financeira da operação no mês subsequente, qual é o mês em que deve ser considerado?

Sendo o ganho líquido sobre renda variável uma modalidade de ganho de capital, a sua tributação segue as mesmas normas de apuração e tributação do ganho de capital. Assim, no caso de alienação de ações na Bolsa de Valores, tendo em vista que a liquidação financeira não ocorre na mesma data da operação, o fato gerador do imposto ocorrerá na data do pregão, sendo a tributação diferida para o momento da liquidação financeira. Desse modo, para efeitos de apuração do limite de isenção, considera-se a data do fato gerador (data do pregão). A data da liquidação servirá como parâmetro para a retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (pela corretora) e para a contagem do prazo para recolhimento do imposto devido, ou seja, o imposto devido deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao da liquidação financeira.

*É necessário, portanto, que a Fiscalização faça novo cálculo dos ganhos líquidos no mercado de renda variável utilizando a data do pregão conforme entendimento apresentado acima.*

*Dessa forma, em face de todo o exposto, os autos do processo devem ser encaminhados à DEFIS/SP, para que os ganhos líquidos das operações normais e Day Trade sejam apurados utilizando o fato gerador ocorrido na data do pregão e considerando a tributação diferida para o momento da liquidação financeira.*

*As planilhas com os resultados das operações normais e Day Trade por ativo e os demonstrativos mensais do ganho de capital em operações em bolsa de valores devem ser juntados ao presente processo.*

*Encerrada a diligência, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado ser-lhe facultado o direito de apresentar manifestação no prazo de 30 dias, conforme previsão contida no art.35,§ único do Decreto 7.574 de 29 de setembro de 2011."*

Intimado do resultado da diligência em 25/10/2013 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 1.468), o Contribuinte apresentou, em 25/11/2013, a manifestação de fls. 1.472 a 1.492, assim resumida:

*"Resumindo tudo o que foi exposto nesta Manifestação, o Requerente pontua e requer o seguinte:*

*i. que esta Colenda Turma de Julgamento julgue nulo o auto de infração em testilha, pois 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;*

*ii. ainda que superado o item acima (o que se admite apenas para fins de argumentação) que esta Colenda Turma de Julgamento decrete 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;*

*iii. 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.*

*iv. 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 20/08/2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP proferiu o Acórdão nº 16-60.558, assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 2006*

*Ementa:*

*PRELIMINAR - SIGILO BANCÁRIO.*

*Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais do Ministério da Fazenda não constitui quebra do sigilo bancário.*

*CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS.*

*O Auto de Infração acompanhado de todos os seus anexos, dentre os quais o Termo de Verificação, com o relato minucioso de todo o procedimento empreendido, a descrição e demonstração das infrações imputadas, permite ao contribuinte tomar pleno conhecimento da autuação e exercer seu amplo direito de defesa. Incabível, portanto, alegação de cerceamento de defesa quando presentes todos estes elementos no lançamento.*

*RESULTADO APURADO EM DILIGÊNCIA. SUBSÍDIOS PARA O JULGAMENTO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA FASE IMPUGNATÓRIA.*

*A autoridade julgadora pode determinar a realização de diligências de modo a subsidiar a apreciação das questões tratadas na impugnação. O resultado da diligência não se confunde com revisão de ofício e nem com lançamento complementar, já que após a apresentação da impugnação, o lançamento regularmente notificado somente pode ser alterado por força de decisão administrativa.*

*EMPRÉSTIMO DE AÇÕES ENTRE PARTICULARES. APURAÇÃO DOS GANHOS LÍQUIDOS NAS OPERAÇÕES. CUSTO MÉDIO DAS AÇÕES EMPRESTADAS. COMPROVAÇÃO.*

*Os empréstimos de ações realizados sem a intervenção da Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia (CBLC) não são considerados operações de mercado de renda variável e não são reguladas pela CVM. Esses empréstimos não seguem as regras de tributação estabelecidas pela IN RFB nº 742/2007 e, para fins de apuração dos ganhos líquidos, há necessidade de comprovação do custo médio das ações recebidas. No caso de ativo cujo valor não possa ser determinado, o custo médio deve ser igual a zero.*

*ALIENAÇÃO DE AÇÕES NA BOLSA DE VALORES. DATA DA APURAÇÃO DO GANHO LÍQUIDO.*

*O ganho líquido sobre renda variável é uma modalidade de ganho de capital e a sua tributação segue as mesmas normas de apuração e tributação do ganho de capital. No caso de alienação de ações na Bolsa de Valores, tendo em vista que a liquidação financeira não ocorre na mesma data da operação, o fato gerador do imposto ocorrerá na data do pregão, sendo a tributação diferida para o momento da liquidação financeira.*

*OPERAÇÕES NO MERCADO A TERMO. DATA DA ENTRADA DO ATIVO NA CARTEIRA. APURAÇÃO DO GANHO LÍQUIDO.*

*No caso de operações realizadas no mercado a termo, a data da entrada do ativo na carteira, no caso de aquisição, e a da apuração do resultado, na alienação, ocorre na liquidação do contrato e não na negociação feita à vista.*

*OPERAÇÕES BOX. TRIBUTAÇÃO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA.*

*São tributados como de aplicações financeiras de renda fixa os rendimentos auferidos nas operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, tais como as realizadas nos mercados de opções de compra e de venda em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, denominadas operações Box.*

*VENDAS A DESCOBERTO. APURAÇÃO DOS GANHOS LÍQUIDOS NO MOMENTO DA RECOMPRA.*

*Nas vendas a descoberto em que o investidor vende um ativo sem possuí-lo em carteira, a apuração do ganho líquido é feita no momento da recompra.*

*JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte"*

Esta decisão gerou Recurso de Ofício, tendo em vista a exoneração de parte do crédito tributário, assim fundamentada:

*"A diligência foi cumprida e encerrada com a lavratura do Termo de Constatação de fls. 1446/1465 e os cálculos requisitados encontram-se anexados às folhas 1443/1445 do processo digital. Entretanto, a autoridade lançadora não considerou em seus cálculos a apuração do resultado de todas as operações na data do pregão como requerido, mas tão-somente aquelas que resultaram em perdas, conforme o relato constante no citado Termo de Constatação:*

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;

*Portanto, nos cálculos apresentados pela diligência devem ser identificadas todas as operações de alienação cujos resultados*

*foram positivos para retirar da apuração do resultado mensal esses lucros indevidamente considerados em meses subseqüentes.*

*As operações no mercado à vista que se encontram nessa situação são as relacionadas na tabela abaixo:*

(...)

*Com base no acima exposto, os cálculos apresentados pela autoridade fiscal no encerramento da diligência devem ser alterados para retirar do resultado mensal os lucros indevidamente considerados nos meses subseqüentes.*

(...)

*Os valores de Imposto de Renda devido, para cada operação, considerando os valores obtidos no resultado da diligência e as correções acima, são como segue:*

(...)

*Comparando esses valores com os lançados e considerando o menor valor entre os dois, já que o imposto mensal não pode ser majorado nessa fase processual, tem-se o seguinte:*

(...)

*Dessa forma, em face de todo o exposto, voto pela procedência em parte da impugnação, alterando o crédito tributário exigido, conforme demonstrativo abaixo:*

(...)"

Contra a decisão de Primeira Instância foi interposto recurso pelo Contribuinte e, em sessão plenária de 04/04/2017, foram julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2202-003.752 (e-fls. 1.633 a 1.655), assim ementado:

*“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.”*

A decisão foi assim registrada:

*“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.”*

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.656) e, em 23/06/2017, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 1.657 a 1.677 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.678).

O Recurso Especial está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir a **declaração de nulidade no lançamento**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 14/08/2017 (fls. 1.680 a 1.687).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o art. 145, I, do CTN afirma que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo; recurso de ofício; ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149;

- afirma ainda o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, que “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior [auto de infração lavrado por autoridade incompetente ou decisão administrativa proferida por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa] não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”;

- por sua vez, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece as hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal;

- percebe-se que há que se interpretar o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, à luz do princípio da instrumentalidade processual, plenamente aplicável ao processo administrativo tributário, que impede seja declarada a nulidade de atos processuais quando não exista prejuízo ao contribuinte;

- mais uma vez a legislação preferiu a revisão do lançamento à anulação/cancelamento e essa escolha está de acordo com o princípio da indisponibilidade do interesse público;

- considerando-se o equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte e a patente necessidade de revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao contribuinte, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário;

- portanto, desnecessário e ilegal o cancelamento de todo o lançamento tributário, bastando sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se apenas os valores indevidamente exigidos;

- caso não acolhida a tese acima, defende-se que o lançamento deve ser anulado por vício formal;

- na hipótese em apreço, supostos equívocos na formalização dos fatos, vício apontado pelo colegiado como causa de cancelamento do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma;

- revela-se correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55 da Lei nº 9.784, de 1999;

- os vícios apontados são passíveis de serem revistos e corrigidos e, inclusive, essa correção já ocorreu, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, mediante a realização de diligências e complementação do relatório fiscal, tendo sido assegurada a ciência e oportunidade de defesa pelo contribuinte.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 24/08/2017 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 1.690), o Contribuinte, em 08/09/2017, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 1.693 a 1.705 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 1.691), contendo os seguintes argumentos:

#### Da inadmissibilidade do Recurso Especial

- no caso em exame, o Recurso Especial da Fazenda Nacional não traz a demonstração precisa da divergência ou a menção às circunstâncias que assemelhem o acórdão recorrido e o único paradigma colacionado, limitando-se a mencionar que em ambos os casos houve equívoco por parte da auditoria fiscal ao identificar o momento de ocorrência do fato gerador;

- o caso presente não guarda similitude fática com o paradigma: enquanto o presente processo administrativo trata de IRPF decorrente de suposta omissão de rendimentos apurados em operações de renda variável, o paradigma trata de IRPJ e reflexos, apurados mediante arbitramento, em razão do não fornecimento de documentação contábil;

- o lançamento analisado pelo paradigma encontrava-se eivado por um único erro pontual: a escolha do período de apuração como trimestral, em detrimento do mensal;

- o caso destes autos, por outro lado, apresenta uma série de equívocos em sua apuração muito mais complexos que a simples troca de periodicidade mensal por trimestral;

- na realidade, o acórdão recorrido acolheu a nulidade do auto de infração porque dele não é possível extrair com segurança quais teriam sido os critérios jurídicos e fáticos empregados na lavratura do auto de infração, de modo que, por mais que alguns equívocos pudessem ter sido identificados no decorrer do processo, seria impossível ter certeza de que estes seriam todos os equívocos cometidos;

- o ponto culminante da incompatibilidade entre o acórdão paradigma e o recorrido, é justamente este: no primeiro, havia certeza de que a correção do erro bastaria a assegurar a validade do auto de infração - por isso a nulidade foi preterida; no segundo, ainda que se considerasse possível a correção dos erros apontados, a obscuridade do trabalho fiscal fazia prevalecer a probabilidade de ilegalidade do lançamento;

- no acórdão paradigma, a correção do erro se mostrava capaz de afastar a sombra da dúvida, recobrando a liquidez do crédito tributário e, no caso presente, o crédito tributário padecia de iliquidez congênita e incurável, daí porque a nulidade se impôs como inafastável.

#### Impossibilidade de correção e revisão do lançamento

- em seu trabalho original, a Autoridade Fiscal utilizou a data da liquidação da operação para elaborar os cálculos do valor "tributável" lançado no Auto de Infração, estando errado este critério, como apontado pelo Contribuinte em sua Impugnação, pois a data utilizada para fins de apuração do ganho deve ser a do pregão;

- a DRJ acolheu este argumento do Contribuinte, mas não reconheceu a nulidade, e utilizou a diligência como subterfúgio para recálculo da autuação e verdadeira revisão do Auto de Infração;

- a Autoridade Fiscal realizou uma nova apuração do tributo, com correção da data de ocorrência do fato gerador, extrapolando o despacho de diligência da DRJ;

- por ter acolhido o resultado inovador da diligência, a DRJ acabou efetuando um lançamento complementar;

- não se pode aceitar que o lançamento complementar, já em sede de primeira instância administrativa, não signifique violação ao direito de defesa do Contribuinte;

- o Contribuinte iniciou o procedimento administrativo defendendo-se de um determinado lançamento, e no decorrer do processo viu-se defendendo-se de um outro lançamento, importando supressão de instância esta alteração no objeto da defesa;

- fato é que, no caso presente, eventual alteração ampliativa no lançamento sujeitar-se-ia, obrigatoriamente, à observância do prazo decadencial, mas o lançamento complementar realizado em sede de primeira instância não respeitou os requisitos do CTN e nem o prazo de decadência;

- como bem decidiu o CARF, a diligência fiscal e a decisão da DRJ que a convalidou resultaram em inovação no lançamento, tornando-o nulo por vício na formação do crédito tributário;

- o presente lançamento, como bem constatado pelo CARF, foi realizado de forma precária, sem a devida cautela, e foi corrigido pela DRJ, por meio de lançamento complementar, como tentativa de salvar o trabalho fiscal, resultando esse lançamento na violação ao direito de defesa do Contribuinte, sendo manifesta a nulidade do Auto de Infração.

#### Correta classificação do vício como material

- no presente caso, o vício encontra-se na fundamentação do Auto de Infração, não havendo vício de forma, mas de conteúdo;

- em momento algum a fiscalização apontou qual seria a origem das diferenças entre a sua apuração e a do Contribuinte;

- muito embora tenha conseguido desvendar alguns cálculos e elaborar defesa, não se pode afirmar que não ocorreram outros erros, e o fato de o Contribuinte ter conseguido adivinhar alguns dos supostos critérios de cálculo da fiscalização não exime a autoridade fiscal do erro que cometeu ao não explicar e fundamentar a apuração que dá origem ao Auto de Infração;

- o princípio da conservação dos atos não pode prevalecer em casos em que importar cerceamento de defesa do Contribuinte, pois nestes casos há prejuízo à ampla defesa e ao contraditório;

- vale deixar claro que o motivo do erro incorrido pela autoridade lançadora neste caso foi exclusivamente o desconhecimento da norma da Receita Federal que trata do cálculo dos ganhos líquidos em mercado de renda variável;

- desconhecimento da legislação não é causa de revisão de lançamento, tampouco a mudança de raciocínio interpretativo do fisco.

Ao final, o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir sobre o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício e juros de mora, tendo em vista a omissão de rendimentos referente a ganho de capital obtido em aplicações financeiras em renda variável, verificado no ano de 2006.

No caso do acórdão recorrido, foi declarada a nulidade do lançamento por vício material. **A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pelo restabelecimento do**

**lançamento, alegando a inexistência de vício, uma vez que não teria havido prejuízo à defesa. Alternativamente, pede que seja considerado que o vício seria formal.**

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, o Contribuinte pede o não conhecimento do recurso, alegando inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Assim, tratando-se de discussão acerca de vício em lançamento de tributo, é imprescindível que se verifique a motivação da declaração de nulidade em cada um dos julgados em confronto, a ver se haveria similitude entre elas.

No caso do acórdão recorrido, com base na documentação fornecida pelo Contribuinte, foi lavrado Auto de Infração relativo a ganho de capital em renda variável, considerando-se como o momento de ocorrência do fato gerador a data da liquidação das operações. O próprio Contribuinte, em sede de Impugnação, apontou a ocorrência de lapso, registrando que, conforme as orientações da Receita Federal, o fato gerador deveria ser considerado ocorrido na data do pregão. Seguiu apontando as distorções que dito lapso teria causado à apuração do crédito tributário. Nesse passo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), com base no art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, baixou os autos em diligência à Delegacia da Receita Federal (DRF) autuante, para que esta refizesse os cálculos, considerando o fato gerador no momento do pregão. Confirma-se o relatório do acórdão recorrido, que reproduz o relatório do acórdão da DRJ:

*"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.

(...)

*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:*

*(...)*

***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;"*

*(...)*

***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 (fls. 1.468) e, em 25/11/2013, apresenta a manifestação de fls. 1.472/1.492 (...)" (grifei)*

Em face do Termo de Constatação elaborado por força da diligência, o Contribuinte apresentou argumentos no sentido de que a diligência teria servido para corrigir o lançamento, indo inclusive além do escopo traçado pela DRJ. Confira-se o relatório do acórdão recorrido:

***"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;" (grifei)*

Em face das alegações do Contribuinte a DRJ, embora tenha considerado regular o procedimento da Fiscalização, registrou que a diligência não fora cumprida conforme o determinado e efetuou novas correções no lançamento, considerando procedente em parte a Impugnação, conforme a seguir:

*"A diligência foi cumprida e encerrada com a lavratura do Termo de Constatação de fls. 1446/1465 e os cálculos requisitados encontram-se anexados às folhas 1443/1445 do processo digital. Entretanto, a autoridade lançadora não considerou em seus cálculos a apuração do resultado de todas as operações na data do pregão como requerido, mas tão-somente aquelas que resultaram em perdas, conforme o relato constante no citado Termo de Constatação:*

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;

*Portanto, nos cálculos apresentados pela diligência devem ser identificadas todas as operações de alienação cujos resultados foram positivos para retirar da apuração do resultado mensal esses lucros indevidamente considerados em meses subseqüentes.*

*As operações no mercado à vista que se encontram nessa situação são as relacionadas na tabela abaixo:*

(...)

*Com base no acima exposto, os cálculos apresentados pela autoridade fiscal no encerramento da diligência devem ser alterados para retirar do resultado mensal os lucros indevidamente considerados nos meses subseqüentes.*

(...)

***Os valores de Imposto de Renda devido, para cada operação, considerando os valores obtidos no resultado da diligência e as correções acima, são como segue:***

(...)

*Comparando esses valores com os lançados e considerando o menor valor entre os dois, já que o imposto mensal não pode ser majorado nessa fase processual, tem-se o seguinte:*

(...)

*Dessa forma, em face de todo o exposto, voto pela procedência em parte da impugnação, alterando o crédito tributário exigido, conforme demonstrativo abaixo:*

(...)"

Destarte, a discussão que se travou por ocasião da prolação do acórdão recorrido girou em torno do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, mais especificamente sobre os limites de uma diligência, ou seja, se o seu resultado seria ou não um Auto de Infração Complementar lavrado após o prazo decadencial. Confira-se o acórdão recorrido:

*"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:***

(...)

***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.***

(...)

*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.

(...)

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."  
(negritos no original; sublinhei)

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado com resultado favorável à Fazenda Nacional em que, em face das alegações de defesa apresentadas pelo Contribuinte em sede de Impugnação, a DRJ baixasse os autos em diligência para que o autuante alterasse o momento de ocorrência do fato gerador, o que produziria reflexos na base de cálculo do tributo, tendo o autuante promovido outras alterações não determinadas no despacho de diligência.

Entretanto, o paradigma indicado pela Fazenda Nacional - Acórdão nº 1302-00.163 - não se reveste dessas características, conforme será a seguir demonstrado.

De plano, constata-se que o dispositivo do Decreto nº 70.235, de 1972 - art. 18 - que foi o objeto da discussão no acórdão recorrido, sequer figurou no julgado paradigma, simplesmente porque neste não houve solicitação de diligência pela DRJ, portanto não se cogitou da necessidade de lavratura de Auto de Infração Complementar. No caso do paradigma, foi apurada omissão de receita pela constatação da existência de depósitos bancários sem identificação de origem, sendo que a base de cálculo trimestral foi determinada por arbitramento (total dos depósitos bancários sem identificação de origem), tendo em vista que o Contribuinte deixou de apresentar os livros e documentos da sua escrituração. Nesse contexto, ao apurar a tributação reflexa (mesma base de cálculo do IRPJ) relativa ao PIS/COFINS, o autuante o fez também por trimestre, ao invés de mensalmente, como seria o correto. Nesse contexto, o Colegiado não considerou nulo o lançamento, uma vez que o lapso foi relativo apenas à forma de apuração dessas Contribuições, uma vez que os fatos geradores

ocorreram de fato mensalmente, sendo a base de cálculo facilmente apurável. Ademais, a decadência já havia abarcado até o mês de novembro, restando apenas a exigência referente ao mês de dezembro, o que acarretaria tão-somente a exclusão, da base de cálculo do último trimestre, das receitas referentes a outubro e novembro. Confira-se o contexto do paradigma:

### **Ementa**

*"PIS, COFINS, MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.*

*O fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração, vez que, concretizada a hipótese de incidência, ainda que disso decorram exações inferiores as que foram consignadas nas peças acusatórias, remanesce o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente."*

### **Relatório**

*"A infração apurada pela fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 229/231) e no Termo de Constatação Fiscal (fls. 213/223), diz respeito à omissão de receitas por depósitos bancários não contabilizados e/ou de origem não comprovada.*

*A base tributável foi obtida mediante arbitramento do lucro, tendo em vista que o contribuinte, sujeito à tributação com base no Lucro Real, não possuía escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato este, comprovado pela não apresentação dos livros fiscais e documentos."*

### **Voto vencedor**

*"Com efeito, predominou o entendimento de que o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração.*

*Para o Colegiado, uma vez concretizada a hipótese de incidência em determinado período de apuração, emerge o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente, cabendo, se for o caso, a adequação da base de cálculo ao fato gerador ocorrido.*

*Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal*

*considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência.*

***No caso vertente, em que foi reconhecida, por unanimidade, a caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos relativos aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2001, remanescem, apenas, os créditos tributários relativos às contribuições para o PIS e para COFINS do mês de DEZEMBRO de 2001, devendo-se, contudo, excluir-se das matérias tributáveis consignadas nos autos de infração as receitas correspondentes aos meses de outubro e novembro ali computadas.***

Assim, no caso do paradigma, tendo se operado a decadência até o mês de novembro de 2001, tratou-se da exigência de PIS/COFINS relativa unicamente ao mês de dezembro de 2001, cuja base de cálculo carregava as receitas de depósitos bancários referentes a outubro, novembro e dezembro, uma vez que no Auto de Infração considerou-se que o período de apuração seria trimestral e não mensal. Nesse passo, a conclusão foi no sentido de que a hipótese de incidência, mensal ou trimestral, ocorrera efetivamente em dezembro de 2001 e, assim, bastaria a exclusão, da base de cálculo de dezembro de 2001, das receitas referentes a outubro e novembro de 2001. Com efeito, tal situação em nada se compara ao ocorrido no acórdão recorrido, em que, em face das alegações oferecidas em sede de Impugnação, foram alterados pela Fiscalização, via diligência, os momentos de ocorrência dos fatos geradores e as respectivas bases de cálculo, conforme já restou descrito no presente voto. A complexidade das alterações verificadas fica evidente inclusive no argumento utilizado pela DRJ para a solicitação de diligência:

*"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.*

*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." (grifei)***

Diante do exposto, tendo em vista que o paradigma indicado efetivamente não logra caracterizar a divergência alegada, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Processo nº 19515.003862/2010-01  
Acórdão n.º **9202-007.214**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.728

---