ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720712/2011-38

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

Processo nº	19515.720712/2011-38
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-007.148 – 2ª Turma**
Sessão de	29 de agosto de 2018
Matéria	GANHO DE CAPITAL E JUROS SOBRE MULTA
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	FRANCISCO JAIME NOGUEIRA PINHEIRO FILHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

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

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1976. AÇÕES DETIDAS EM 1983. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO.

Matéria com dispensa legal de constituição por meio do Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que ensejou a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25/06/2018. Aplicação do art. 62, § 1º, alínea "c", do Anexo II, do RICARF.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para que seja aplicada a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital referente à alienação das ações detidas pelo Contribuinte em 1983, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que lhe deu provimento integral. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(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 do exercício de 2008, acrescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em Bolsa, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 331 a 336.

Em sessão plenária de 18/03/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-002.342 (fls. 628 a 646), assim ementado:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *Exercício: 2008*
>
> *Ementa:*
>
> *NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.*
>
> *Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, fundamentalmente porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.*
>
> *GANHO DE CAPITAL. GASTOS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSESSORIA FINANCEIRA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Os gastos com prestação de serviço de assessoria financeira não compõem o custo de aquisição para fins de cálculo do ganho de capital.*
>
> *IRPF. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. AVALIAÇÃO DE AÇÕES. CUSTO ZERO.*
>
> *Em respeito ao princípio da verdade material, discordando a fiscalização da documentação apresentada pelo contribuinte ou em não sendo possível para este apresentar qualquer documento que comprove o custo de aquisição, impõe-se a realização de outros procedimentos investigatórios com o fito de se apurar o*

ganho de capital. Inadmissível a atribuição de custo zero a bens cujo custo de aquisição é possível mensurar.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexiste direito adquirido a regime jurídico.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito: I - quanto à omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado) e Jimir Doniak Junior (Suplente convocado), que deram provimento integral ao recurso nesta parte; II- quanto ao ganho de capital, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para considerar como custo de aquisição em 31/12/2003 o valor de R$ 5.131.497,46, vencidos os Conselheiros Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado) e Jimir Doniak Junior (Suplente convocado), que também admitiram a dedução a título de assessoria e acolheram a isenção relativamente às ações detidas em 1983, a Conselheira Nathalia Mesquita Ceia, que também admitiu a dedução a título de assessoria, e o Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima (Suplente convocado), que também acolheu a isenção relativamente às ações detidas em 1983; III - quanto à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado) e Jimir Doniak Junior (Suplente convocado), que deram provimento ao recurso nesta parte. Fez sustentação oral pelo Contribuinte a Dra. Ana Paula Lui, OAB/SP 157.658."

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/05/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 647) e, em 25/06/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 648 a 655 (Despacho de Encaminhamento de fls. 656), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir a questão dos **critérios para a comprovação e atribuição do custo de aquisição de ações**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 18/08/2014 (fls. 658 a 660).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- a exigência de apresentação de prova específica para determinação do custo de aquisição da participação acionária encontra-se expressa no art. 16 da Lei 7.713, de 1988, bem como o art. 762 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999;

- da análise do texto normativo acima explicitado tem-se clara a condição imposta pela legislação para que o contribuinte possa ter aceito o valor indicado como o efetivo custo de aquisição das ações de sua propriedade;

- ressalte-se que não se trata de matéria que admite qualquer meio de prova, mas sim de matéria cuja comprovação contém forma específica e legalmente estabelecida, não podendo o Julgador se furtar à observância de tal preceito, aceitando prova distinta;

- a devida comprovação do custo de aquisição da participação acionária é ônus do contribuinte, não podendo ser extraída a partir da apreciação de provas inadequadas, em afronta à legislação, sob pena de estar premiando a falta de diligência por parte de quem possui o dever de comprovar o que alega na forma devida;

- desta forma, a não apresentação de documento específico em consonância com a lei inviabiliza o pedido do contribuinte no tocante ao valor apontado, devendo ser considerado o custo zero;

- em não cumprindo a determinação legal, o custo deve ser considerado zero, não podendo o princípio da verdade material ser utilizado como fundamento para descumprimento de texto normativo expresso;

- dentre os instrumentos aptos à tal comprovação, cumpre ressaltar que não se encontra menção à apresentação de DIRPF e/ou o registro em ata da empresa, por consistir mera declaração unilateral sem qualquer prova da veracidade das informações apresentadas;

- não logrando êxito o contribuinte em comprovar o valor do custo de aquisição das ações alienadas, não poderá ter deferido seu pleito de considerá-las no valor de R$ 5.131.497,46, por falta de atendimento aos requisitos legais, estando correta a indicação "zero" do custo de aquisição efetuada pela fiscalização.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, restabelecendo-se a decisão de primeira instância.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 19/08//2014 (Termo de Abertura de Documento de fls. 666), o Contribuinte, em 22/08/2014, opôs os Embargos de Declaração de fls. 668 a 714, rejeitados conforme despacho de 30/09/2014 (fls. 761 a 763), e, em 02/09/2014, ofereceu as Contrarrazões de fls. 717 a 757, contendo os seguintes argumentos:

Da incompatibilidade do acórdão paradigma

- em análise mais detida do referido paradigma, verifica-se que a situação fática e os fundamentos da decisão proferida naquele processo, não se enquadram à situação objeto de discussão nos presentes autos;

- isso porque, de acordo com o próprio relatório do acórdão paradigma, a discussão acerca do custo de aquisição gira em torno de infrações quanto a:

> *"Ganhos líquidos no mercado de renda variável referente a operações realizadas em bolsa de valores, anos-calendário 1999 e 2000, conforme Resumo de Apuração de Ganhos - Renda Variável (fls. 31 a 37)." (fl. 3 do acórdão paradigma)*

- e o relatório segue no mesmo sentido, indicando que *"entendeu, o agente fiscal, não restar demonstrado o custo de aquisição das ações negociadas em bolsa de valores (Bovespa), que foi considerado igual a "zero" para fins de apuração do ganho líquido em operações de renda variável!'* (fl. 4 do acórdão paradigma);

- como se vê, claramente a situação fática explorada no julgamento do acórdão paradigma (operações realizadas em Bolsa de Valores, isto é, com sociedade de capital aberto), diverge completamente da disputa travada nos presentes autos, em que se discute o custo de aquisição de ações sem qualquer relação com operações em bolsa de valores, isto é, em negociação com sociedade de capital fechado;

- ademais, o voto condutor do mencionado paradigma, ao fundamentar seu entendimento para considerar o custo zero na aquisição das ações naqueles autos, suscita a aplicação do artigo 762 do Decreto n° 3000/99 (RIR/99), o qual dispõe acerca de operação realizada em "Mercados à Vista", o que não se amolda à situação do acórdão recorrido;

- mais uma vez vê-se que o objeto do acórdão paradigma não se adequa à descrição fática trazida nos presentes autos, pois o próprio fundamento legal do decidido no paradigma não poderia ser aplicado a presente situação, haja vista que o presente caso não envolve operação no mercado bursátil, pelo que nem mesmo se aplicaria o dispositivo legal que embasou o acórdão paradigma;

- além disso, outro ponto que demonstra a total incompatibilidade do descrito no acórdão paradigma com a hipótese dos autos repousa no fato de que, no paradigma, o custo de aquisição foi considerado zero, pois os documentos apresentados seriam meros demonstrativos com indicação de nome e CPF de supostos clientes, bem como valor de alienação;

- contudo, tal situação não reflete a realidade dos presentes autos, em que o Contribuinte apresentou, não meros demonstrativos, mas sim a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), relativamente ao ano-calendário 2004, em que, como reconhecido pela própria Turma Julgadora, havia indicação clara e fiel do total de ações detidas do Banco BMC, bem como seu custo de aquisição;

- a DIRPF é o documento eleito pela própria Autoridade Fiscal como elemento suficiente para a declaração dos bens e direitos dos Contribuintes, sendo que a partir da sua entrega o Fisco pode auditar as informações prestadas e se, for o caso, apurar eventuais infrações do Contribuinte e inconsistências em sua confissão,

Impossibilidade de reexame de provas pela CSRF

- além do consignado até aqui, o presente Recurso Especial não merece acolhida também pelo fato de que objetiva o reexame de prova por parte desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que é vedado em sede de Recurso Especial;

- conforme se depreende do acórdão recorrido, o Relator é categórico em afirmar que a DIRPF/2004 apresentada pelo Contribuinte indica expressamente o montante de ações e o valor destas, bem como por meio do registro das Atas de Assembléia do Banco BMC é possível identificar o valor das ações;

- as provas carreadas aos autos para comprovação do custo de aquisição foram analisadas pela Turma Julgadora que as considerou suficientes a demonstrar o custo, pelo que foi considerado o valor de R$ 5.131.497,46 como tal;

- desta forma, o que pretende a Recorrente é o reexame de tais evidências, o que não se permite neste momento processual, especialmente porque não é possível a esta Câmara Superior que se permita tal expediente, a fim de evitar que se torne terceira instância para atender ao inconformismo da Recorrente

Do Direito

- como mencionado, de acordo com o Recurso Especial, o acórdão recorrido não poderia, valendo-se do princípio da verdade material, permitir a comprovação do custo de aquisição das ações pelo Contribuinte por meios que não aqueles descritos no artigo 16 da Lei 7.713, de 1988, e artigo 762 do RIR, de 1999, contudo o acórdão recorrido não negou a aplicação desse dispositivo legal;

- a Turma Julgadora decidiu que o custo foi devidamente comprovado pelos valores declarados em DIRPF, bem como são plenamente passíveis de identificação pelas atas do Banco BMC S.A., ou seja, não há qualquer ofensa ao artigo 16, da Lei 7.713, de 1988;

- do exame do citado normativo, diferentemente do que consignou a Recorrente, o acórdão recorrido enquadrou a situação do Contribuinte tanto no *caput* como, de forma subsidiária, no § 2º, do artigo 16, da Lei 7.713, de 1988;

- havendo a possibilidade de apuração do custo e a sua comprovação nos autos, como ocorre no caso em apreço, torna-se evidente que a pretensão da Recorrente em rediscutir matéria de prova sob o argumento de que o acórdão se valeu da verdade material, não deve prevalecer, uma vez que a decisão recorrida apenas mencionou tal princípio para reforçar ainda mais a validade dos documentos ofertados pelo Contribuinte;

- com efeito, o elemento determinante para o deferimento do pleito do Contribuinte não foi a verdade material, mas sim a existência de provas que suportam o custo reconhecido de R$ 5.131.497,46;

- o princípio da verdade material é preceito intrínseco ao processo administrativo fiscal e à própria atuação das autoridades administrativas fiscais, representando um dos principais preceitos decorrentes do direito processual administrativo;

- não pode a Administração exigir que determinada afirmação sobre um fato só se considere provada através do meio de prova "x", se por outros meios de prova a Administração consegue chegar à certeza de que aquele mesmo fato ocorreu;

- ainda que a decisão recorrida estivesse balizada apenas no princípio da verdade material, o que não é o caso, não poderia a Autoridade Fiscal, como pretende a Recorrente, furtar-se da observância e aplicação do mencionado princípio, uma vez que este é vinculado ao próprio processo administrativo, devendo a autoridade observá-lo sem exceção, conjuntamente às disposições legais;

- deveras, havendo provas do custo de aquisição, a Autoridade Fiscal não poderia desqualificar tais documentos sem a devida comprovação de sua inveracidade, o que, inclusive, motivou a menção ao princípio da verdade material pelo acórdão recorrido;

- as Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física possuem presunção de veracidade em relação às informações ali dispostas pelo contribuinte declarante, o que inclusive já foi reconhecido pelo antigo Conselho de Contribuintes

- não basta à Autoridade Fiscal ou ao Recorrente simplesmente afastar o custo de aquisição das ações detidas pelo Contribuinte constante das DIRPF apresentadas, sem que sejam trazidas provas em sentido contrário capazes de infirmar tais declarações;

- aliás, cumpre notar que a própria Autoridade Fiscal, no intuito de apurar a base de cálculo do crédito tributário, fez uso das DIRPFs apresentadas, como, por exemplo, para constatar o valor de alienação das ações, assumindo, assim, a presunção de veracidade das informações ali descritas, pois não se poderia aceitar que um mesmo documento representasse a verdade para um fim e não para outro, sem que se apresentasse qualquer fundamento para tanto.

Ao final, o Contribuinte requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Intimado da rejeição de seus Embargos em 06/10/2014 (Termo de Abertura de Documento de fls. 766), o Contribuinte interpôs, em 20/10/2014, o Recurso Especial de fls. 769 a 807, com fundamento nos artigos 64, II, e 67, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, suscitando diversas matérias.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento parcial, apenas em relação às matérias a seguir especificadas, conforme Despacho de Admissibilidade de 06/04/2015 (fls. 1.035 a 1.050), o que foi mantido pelo Despacho de Reexame de fls. 1.051/1.052:

- isenção aplicável às ações detidas em 1983; e

- incidência de juros sobre a multa de ofício.

Em seu apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Da isenção aplicável às ações detidas em 1983

- conforme consta do acórdão recorrido, a isenção disposta no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não seria aplicável ao caso presente, pois o dispositivo legal que a abarcava foi revogado pela Lei n° 7.713, de 1988, de modo que a lei nova deveria ser aplicada aos fatos geradores ocorridos durante a sua vigência;

- muito embora o Contribuinte tenha aumentado sua participação societária junto ao Banco até a correspondente alienação ao Banco Bradesco S/A por meio de novas aquisições, é fato inconteste que parte das ações alienadas já era de propriedade do Recorrente em 1983, cinco anos antes da edição da Lei n°. 7.713, de 1988, que revogou a mencionada isenção;

- daí porque, apesar de revogada a isenção, o Recorrente tem direito adquirido a dela usufruir, relativamente às ações que então possuía, posto que, antes mesmo da edição da Lei que a revogou, já havia cumprido a única condição imposta, qual seja, a manutenção da participação societária por cinco anos;

- desta forma, não há dúvidas de que a conclusão adotada pela Turma Julgadora no sentido de não reconhecer a isenção a que faz jus o Recorrente no tocante às ações detidas em 1983 não pode prosperar, eis que em total desacordo com a própria jurisprudência recente desta Câmara Superior (bem como com aquela que prevalece nos tribunais superiores acerca do tema), o que não se pode admitir, a teor dos acórdãos paradigmas ora apresentados;

Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

- ainda que se entenda pela manutenção da autuação em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;

- isso porque o entendimento exarado no acórdão recorrido conflita frontalmente com posição adotada pelo Plenário desta Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em julgamento ocorrido nos autos do processo administrativo n° 10680.002472/2007-23**,** negou provimento a recurso especial da PGFN, reconhecendo a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional.

Ao final, o Contribuinte pede o conhecimento e provimento do Recurso Especial, reconhecendo-se a improcedência do lançamento fiscal.

Cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e dos despachos que lhe deram seguimento parcial em 27/04/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.073), a Fazenda Nacional ofereceu, em 10/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.084), as Contrarrazões de fls. 1.074 a 1.083, com os seguintes argumentos:

Da isenção

- tal benefício fiscal foi revogado pelo art. 58, da Lei nº 7.713, de 1988;

- portanto, com a revogação dessa isenção, praticado o fato gerador do imposto, qual seja, auferimento de ganho de capital com a alienação de participação societária, é devido o imposto de renda incidente;

- na hipótese dos autos, à época em que o Contribuinte vendeu sua participação acionária (2007), a isenção instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, já havia sido revogada pelo art. 58, da Lei nº 7.713, de 1988;

- em se tratando de isenção, prevalece a regra da revogabilidade a qualquer tempo, salvo nos casos de isenção condicional ou concedida a prazo certo;

- dessa forma, a ressalva contida no art. 178 do CTN é inaplicável à isenção ora discutida, pois se trata de benefício fiscal concedido de forma genérica e por prazo indeterminado;

- tem-se que a isenção pleiteada pelo contribuinte, além de não ser concedida a termo, também não guarda relação com aquelas outorgadas em função de determinadas condições, amoldando-se, por conseguinte, à regra geral da revogabilidade a qualquer tempo;

- analisando a isenção pleiteada, conclui-se que só haveria direito adquirido a ela se realizados durante a vigência da lei que a veiculou os pressupostos necessários à sua concessão, quais sejam, posse da participação acionária por mais de cinco anos e alienação dessas ações.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

- por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa;

- logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º, do art. 161, do Código Tributário Nacional;

- a permanecer o entendimento literal segundo o qual na expressão "crédito não integralmente pago" não estaria incluída a multa de ofício, a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo da obrigação acessória, restaria comprometida.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2008, acrescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em Bolsa (Termo de Verificação Fiscal de fls. 331 a 336).

No acórdão recorrido, foram mantidas as infrações, apenas acolhendo-se o custo de aquisição de R$ 5.131.497,46 na apuração do ganho de capital.

A Fazenda Nacional busca em seu Recurso Especial **reduzir o custo de aquisição a zero**, para efeito de apuração do ganho de capital. **O Contribuinte**, por sua vez, na parte em que seu Recurso Especial teve seguimento, visa rever a **tributação das ações detidas em 1983, bem como a incidência de juros sobre a multa de ofício.**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando que a operação de ganho de capital tratada no acórdão recorrido não guardaria

similitude com a do paradigma, que inclusive teria aplicado legislação diversa. Ademais, assevera que o recurso objetivaria o reexame de provas por parte desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que seria vedado em sede de Recurso Especial.

Quanto à alegação de falta de similitude entre o acórdão recorrido e os paradigmas, convém examinar as situações fáticas retratadas nos julgados em confronto.

No caso do acórdão recorrido, trata-se de apuração de ganho de capital na alienação de quotas de capital de pessoa física, não negociadas em Bolsa, em que foi considerado como custo o valor constante da respectiva Declaração de Ajuste Anual. Confira-se:

> *"Atribuição do Custo Zero às Ações Detidas em 31/12/2003*
>
> *O fisco considerou o custo igual a zero das ações detidas pelo contribuinte em 31/12/2003 do Banco BMC, em razão da falta de comprovação do valor informado na DIRPF/2004 às fls. 150/155.*
>
> *Contudo,* ***ouso discordar da tese abraçada pelo I. Relator do acórdão recorrido, pois no quadro "Declaração de Bens e Direitos" da DIRPF/2004, fl. 147pdf, informa que o contribuinte possuía em 31/12/2003 o total de 7.546.782 de ações do Banco BMC, perfazendo o montante de R$ 5.131.497,46****.*
>
> *Com efeito, compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal, mais precisamente da tabela denominada "Ações do Banco BMC pertencente a Francisco Jaime", fl. 335pdf, verifica-se que a própria fiscalização considerou, para fins de cálculo do custo de aquisição, que o contribuinte possuía em 31/12/2003 o montante de 7.546.782 de ações do Banco BMC, contudo, não atribuiu qualquer valor a elas.* ***Ora, não há como aceitar o entendimento do fisco em atribuir custo zero para as ações, mesmo porque é presumível que tenha custado algum valor. Além do mais, por meio do registro das atas é possível identificar o valor das ações, sobretudo porque, para esse tipo de aquisição, não há escritura pública lavrada em cartório informando o valor da transação****. Frise-se, ainda, que a legislação determina a manutenção dos comprovantes exclusivamente para dar lastro a declaração de bens e direitos referente àquele exercício e, portanto, não há como o contribuinte mantê-los indefinidamente.*
>
> *Em respeito ao princípio da verdade material, discordando a fiscalização da documentação apresentada pelo contribuinte ou em não sendo possível para esse apresentar qualquer documento que comprove o custo de aquisição, impõe-se a realização de outros procedimentos investigatórios com o fito de se apurar o ganho de capital."*

Quanto ao paradigma - Acórdão nº 102-48.236 - trata-se de ganhos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas Bolsas de Valores, sendo que o Contribuinte apresentou como provas do custo das ações documentos não acatados pelo Colegiado. Confira-se o voto condutor do acórdão paradigma:

> *"2) Do mérito. Ganhos na venda de ações - operações realizadas em 2000.*

A meu ver a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo nesta parte. Seja quanto ao custo de aquisição das ações, considerado zero; seja quanto a tributação dos valores, considerando para efeito de isenção o valor total das operações em cada mês e não apenas o valor dos ganhos. Peço vênia, para aqui adotar os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido como razões de decidir, a seguir transcritos:

(...)

A autoridade fiscal, na busca de elementos que oferecessem subsídios à correta aferição do ganho líquido nas operações realizadas pelo contribuinte, **exigiu do fiscalizado, por duas vezes, a comprovação do custo de aquisição das ações alienadas**.

Ante a inércia do intimado, não logrou a autoridade fiscal êxito em seu intento, pelo que não restou alternativa senão considerar como zero o custo de aquisição das ações alienadas.

Em que pese o fato de ter o impugnante apresentado demonstrativos na tentativa de provar o custo de aquisição das ações (fls. 261 a 294), as únicas informações que podem ser confirmadas são as relativas às alienações, para as quais é vasta e suficiente a documentação acostada aos autos (fls. 66 a 198 - cópias de recibos, de cheques, de Notas de Corretagem etc), obtida do Processo n°13982.000334/2005-04, cujo lançamento, relativo a depósitos bancários de origem incomprovada, foi objeto de apreciação por esta DAI, como já mencionado no relatório que acompanha o presente voto.

Os demonstrativos apresentados, muito embora indiquem o nome e CPF dos supostos clientes do defendente, bem como os valores que a eles teriam sido repassados, não são aptos para provar o custo de aquisição das ações alienadas, vez que desacompanhados de qualquer documento a corroborar as informações neles consignadas. **Ou seja, a única prova do custo de aquisição apresentada foram os referidos demonstrativos, elaborados pelo próprio impugnante.**

Assim sendo, **na hipótese de falta de comprovação do valor pago pelas ações e não sendo possível sua determinação pela forma descrita na legislação tributária**, será o custo considerado igual a zero. **É o que dispõe o art. 762, §§ 2° e 3' do RIR/99**, in verbis:

'Art. 762. Os custos de aquisição dos ativos objeto das operações de que trata o artigo anterior serão considerados pela média ponderada dos custos unitários (Lei n° 8.981, de 1995, art. 72,§ 2°).(...)

§ 2° Na ausência do valor pago, o custo de aquisição será, conforme o caso (Lei n°7.713, de 1988, art. 16, incisos III, IV e V):

1- o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

II - o valor de transmissão utilizado, na aquisição,, para cálculo do ganho líquido do alienante;

III - o valor da ação por conversão de debênture fixado pela companhia emissora;

IV - o valor corrente, na data da aquisição.

§ 3° O custo de aquisição é igual a zero nos casos de (Lei n° 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):

1- partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;

II - acréscimo da quantidade de ações por desdobramento;

III - aquisição de qualquer ativo cujo valor não possa ser determinado pelos critérios previstos nos parágrafos anteriores.

Quanto à alegação de que deveria ser aplicado o art. 122, do RIR/99, que prevê isenção do imposto na hipótese de o ganho de capital ser inferior a RS 20.000,00 (vinte mil reais), cumpre esclarecer que **a matéria em análise não se amolda ao referido dispositivo legal**. **As isenções relativas a operações realizadas por pessoas físicas no mercado de renda variável estão disciplinadas pelo art. 777, do RIR/99**, que tem a seguinte dicção (grifos acrescidos):

'Art. 777. Não estão sujeitos ao imposto de que trata este Título (Lei n°8.313, de 1991, art. 14, Lei n° 8.668, de 25 de junho de 1993, art. 16, e Lei n°8.981, de 1995, arts. 68, 72, § 8°, e 73, § (..)

IV — os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro, ativo financeiro, cujo valor das alienações realizadas em cada mês seja igual ou inferior a quatro mil, cento e quarenta e três reais e cinqüenta centavos para o conjunto de ações e para o ouro, ativo financeiro, respectivamente (Lei n°8.981, de 1995, art. 72, § 8°, e Lei n°9.249. de 1995, art. 30);' (..)" (grifei)

Assim, a matéria tratada no paradigma não é a mesma analisada no recorrido, cada qual regida por legislação específica, com suas nuances e especificidades. Ainda que, relativamente ao custo, as legislações de certa forma se equiparem, não há no paradigma previsão para rejeição de valor declarado em DIRPF, até porque não é essa a lógica das operações nele tratadas. A diversidade de regramento entre as operações analisadas nos acórdãos em confronto resta ainda mais clara quando da análise do pedido do Contribuinte do paradigma, no sentido de aplicar-se o limite de isenção. Nessa oportunidade, o relator deixa claro que tal limite somente é válido para outro tipo de operação, qual seja, a operação que se verifica no acórdão recorrido.

Ainda que não bastassem esses argumentos, a questão que mais afasta os dois julgados, no entender desta Conselheira, é que no caso do acórdão recorrido o custo está sendo extraído da Declaração de Ajuste Anual, enquanto que no paradigma o Contribuinte limitou-se a apresentar demonstrativos por ele mesmo elaborados. Ora, ainda que se pudesse induzir a CSRF a promover a revaloração das provas, estar-se-ia comparando a Declaração de Ajuste Anual prestada perante a Administração Tributária, com todos os seus efeitos, com meros demonstrativos.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao **Recurso Especial do Contribuinte**, este é tempestivo e, em relação às matérias que obtiveram seguimento, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Quanto à primeira matéria - **isenção aplicável às ações detidas em 1983 -** o apelo visa rediscutir a aplicabilidade da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, nos casos de alienação de participações societárias ocorridas após a vigência da Lei nº 7.713, de 1988, quando já cumprida a condição imposta de manutenção da participação societária por cinco anos.

Ressalvado o posicionamento pessoal desta Conselheira, que sempre foi no sentido da inexistência de direito adquirido à isenção do Imposto de Renda, a Fazenda Nacional, parte neste processo, exarou o Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, que ensejou a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25/06/2018, que assim determina:

> *"O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do PARECER SEI Nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 22 de junho de 2018, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:*
>
> *"**nas ações judiciais que fixam o entendimento de que há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros**)."*
>
> *JURISPRUDÊNCIA: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1.164.768/RS, AgRg no REsp 1.231.645/RS, REsp 1.659.265/RJ, REsp 1.632.483/SP, AgRg no AgRg no AREsp 732.773/RS, REsp 1.241.131/RJ, EDcl no AgRg no REsp 1.146.142/RS e AgRg no REsp 1.243.855/PR.." (grifei)*

Destarte, considerando que parte das ações alienadas já era de propriedade do Contribuinte em 1983, e conforme o parecer acima, forçoso concluir pelo provimento do recurso, nesta parte.

Quanto à segunda matéria - **incidência de juros sobre a multa de ofício -** conforme o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidem juros de mora à taxa SELIC. Confira-se:

> *Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Quanto à aplicação da taxa Selic propriamente dita, a questão já se encontra sumulada, conforme a seguir:

> *Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Por outro lado, de acordo com os artigos 113, § 1º, e 139, do CTN, o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo, em si, quanto a penalidade pecuniária, o que inclui a multa de oficio proporcional de caráter punitivo. Confira-se:

> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Destarte, quando a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 61, utiliza a expressão "*débitos decorrentes de tributos e contribuições*", a única interpretação cabível é no sentido de que se trata da integralidade do crédito tributário, incluindo-se a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

> *"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA DE CUNHO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. REEXAME. COMPETÊNCIA DO STF.*

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

*2. **Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.***

3. Da leitura do acórdão recorrido, depreende-se que que a questão acerca da base de cálculo do ICM/ST foi debatida pelo Tribunal de origem com fundamento eminentemente constitucional, sendo a sua apreciação de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 870.973/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 14/06/2016)

A matéria inclusive já havia integrado o Informativo STJ nº 0511, de 06/02/2013:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

***É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.** Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012."*

Quanto à jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, podem ser citados os seguintes julgados:

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

*A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e AgRg no REsp 1.335.688-PR).." (**Acórdão nº 9101-003.457, de 06/03/2018**)*

"JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros

> *de mora à taxa Selic." (**Acórdão nº 9202-006.728, de 18/04/2018**)*
>
> *"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*
>
> *De uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN, c/c art. 43 da Lei nº 9.430/96, depreende-se que crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados à taxa Selic, até o mês anterior, e de um por cento no mês de pagamento." **(Acórdão nº 9303-006.251, de 24/01/2018)***

Diante do exposto, seguindo a jurisprudência do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação à matéria "incidência de juros sobre a multa de ofício", nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Em síntese, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, quanto ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, dele conheço e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para que seja aplicada a isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital referente à alienação das ações detidas pelo Contribuinte em 1983.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo