Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18471.000723/2007-11

Processo nº	18471.000723/2007-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-007.732 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	5 de novembro de 2019
Recorrente	EDUARDO FACO LEMGRUBER
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002

PROCEDIMENTO FISCAL. LEGISLAÇÃO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. OBSERVÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos na legislação do processo administrativo tributário, com a observância do contraditório e da ampla defesa, afasta a hipótese de nulidade do procedimento fiscal.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÃO FINANCEIRA NO EXTERIOR. RENDIMENTOS. CRÉDITO. SAQUE. DISPONIBILIDADE.

Considera-se ocorrido o ganho de capital tributável no momento do crédito dos rendimentos de aplicação financeira no exterior, se o valor creditado estiver disponível para saque pelo beneficiário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Paulo Sérgio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 13-31.094, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro II/RJ, fls. 118 a 130:

> Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 20/24, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física do ano calendário 2002, exercício 2003, no valor total de R$ 90.213,54, assim composto:
>
> | | |
> |---|---|
> | Imposto | R$ 37.509,27 |
> | Juros de mora (calculados até 31/5/07) | R$ 24.572,32 |
> | Multa proporcional (passível de redução) | R$ 28.131,95 |
> | Valor do crédito tributário apurado | R$ 90.213,54 |
>
> O procedimento fiscal que culminou no presente lançamento iniciou-se em 05/03/2007, data em que o interessado recebeu pela via postal o Termo de Início de Ação Fiscal à fl. 9 e Mandado de Procedimento Fiscal à fl. 1.
>
> Nesse momento, o interessado foi cientificado da reabertura da ação fiscal relativa ao ano calendário 2002, exercício 2003, conforme autorizado pelo Delegado da Defic/Rio de Janeiro, nos termos do art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 3000, de 26/06/1999 - RIR/99.
>
> Em 18/06/2007 foi lavrado o Auto de Infração acompanhado do Termo de Verificação Fiscal às fls. 13/17 em que a autoridade autuante fez os seguintes esclarecimentos:
>
> - A presente autuação teve por objetivo complementar o Auto de Infração lavrado em 22/08/2006 objeto do processo administrativo n° 18471.000606/2006-68.
>
> - Conforme apurado no procedimento de ofício anterior, em 21/05/2002, o interessado enviou recursos para o exterior e efetuou uma aplicação financeira no valor de US$ 621.000,00 (dólares americanos), tendo auferido rendimento mensal de juros no período de julho a dezembro de 2002.
>
> - A partir dos dados constantes dos extratos das aplicações financeiras efetuadas pelo contribuinte, constantes do processo n° 18471.000606/2006-68, foi elaborada a tabela à fl. 18 em que se demonstra a apuração do ganho de capital auferido nas operações de crédito de juros.
>
> - O presente demonstrativo difere do anterior, que serviu de base para a autuação original, apenas no que diz respeito à compensação de perda com variação cambial.
>
> - No lançamento anterior havia sido compensado no mês de setembro o montante de R$ 250.061,85 relativo ao ganho de capital negativo calculado no mês anterior (diferença negativa entre o valor de liquidação e o valor original da aplicação).
>
> - Ocorre que, de acordo com o Parecer Disit n° 49, de 24/10/2006, não há previsão legal para tal procedimento e assim foi lavrado o presente Auto de Infração em que foi lançado unicamente o valor indevidamente compensado no mês de setembro de 2002.
>
> - O presente lançamento deve ser considerado uma complementação do anterior pois tem como objetivo formalizar a exigência relativa ao ganho de capital que deixou de ser tributado em função de uma compensação indevida concedida no mês de setembro de 2002.
>
> O interessado foi cientificado do lançamento pela via postal em 21/06/2007 (AR àfl. 25).
>
> Em 11/07/2007 o interessado apresentou petição às fls. 27/28 em que requereu cópia do Parecer Disit n° 49/06 citado no Termo de Verificação Fiscal.

Em 20/07/2007 foi apresentada a impugnação às fls. 36/60 em que o interessado aduz as seguintes razões de defesa:

- A matéria que foi objeto da presente autuação já havia sido tratada no auto de infração lavrado anteriormente e constante do processo administrativo 18471.000606/2006-68.

- A nova autuação deveu-se a uma nova convicção jurídica formada pela autoridade autuante, a respeito do tema, não se tratando de questões que não tenham sido alvo de análise anterior. Muito pelo contrário, a matéria é exatamente a mesma, só que foi dispensado outro tratamento, sem que fosse apresentada qualquer justificativa ou motivo para tanto.

- O procedimento pretendido, que constitui modificação do lançamento anterior é vedado pelo Código Tributário Nacional, que no artigo 145 estabelece as hipóteses nas quais o lançamento regularmente notificado pode ser alterado.

- O artigo 149, por sua vez elencou exaustivamente as hipóteses nas quais a autoridade administrativa pode modificar o lançamento, sendo que em nenhuma delas é possível enquadrar a situação dos autos.

- Se a autoridade administrativa pudesse a qualquer momento mudar seu entendimento a respeito de determinada matéria como foi o caso, ocorreria total ruptura no equilíbrio e segurança jurídica que deve permear as relações da administração pública e seus administrados.

- Assim, por ferir princípios basilares do sistema jurídico e os artigos 145 e 149 do CTN, o lançamento está eivado de nulidade, tendo o Conselho de Contribuintes já se manifestado nesse sentido.

- No mérito, o lançamento não pode prosperar uma vez que a Medida Provisória 2.158-35 não fixa em qualquer de seus artigos que o crédito mensal de juros tem como consequência a liquidação da aplicação financeira realizada. A liquidação e o crédito de juros são atos jurídicos totalmente distintos.

- O entendimento manifestado pela Fiscal autuante não encontra respaldo na legislação, estando sustentado em Ato Declaratório e Parecer Disit n° 49/2006, que pretendem introduzir fato gerador que não está definido em lei.

- Somente a lei pode instituir fato gerador de obrigação tributária, conforme claramente consta dos artigos 43, inciso II, parágrafo § 2 o e 97 do Código Tributário Nacional.

- O mencionado parecer não é franqueado ao público e não encontra-se disponível para consulta, razão pela qual foi solicitada cópia do mesmo junto a este órgão.

Como até o momento não foi dado ao contribuinte acesso ao seu conteúdo, fica prejudicada a invocação do mesmo como suporte da autuação em razão do completo cerceamento do direito de defesa.

- Mesmo que se pudesse considerar que o crédito de juros implica na liquidação da aplicação financeira, esta situação fática jamais ocorreu no caso da aplicação efetuada pelo impugnante.

- Conforme demonstram os documentos em anexo, a aplicação financeira realizada pelo impugnante se deu em um fundo de aplicação, qual seja, US Short Bond Fund do Banco Itaú Europa.

- Ou seja, o impugnante adquiriu quotas representativas do fundo, não tendo realizado diretamente aplicações em qualquer ativo financeiro.

- Assim, se a aplicação se deu em quotas de um fundo, era praticamente impossível que ocorresse o crédito de juros diretamente para o aplicador. Somente o Fundo é que pode receber crédito de juros decorrentes das aplicações que foram realizadas pelos seus administradores.

- A Medida Provisória n° 2.158 e a Instrução Normativa SRF n° 118 não autorizam a cobrança de imposto sobre a variação cambial de aplicação financeira mantida no exterior. Em razão das constantes oscilações inerentes ao livre mercado cambial, o

ganho de capital somente pode ser apurado na data em que efetivamente ocorreu a liquidação ou o resgate e quando os recursos são efetivamente repatriados para o Brasil, sob pena de se estar submetendo à tributação ganho que efetivamente não foi realizado, ou seja, mera expectativa de ganho.

- No caso em concreto, quando do resgate da aplicação, ocorrido em 14/09/2006, a cotação do dólar encontrava-se em um patamar que não resultou em qualquer ganho de capital em razão da variação cambial, mas sim em prejuízo.

- O sistema legal vigente não poderia prever situação tão absurda que constituiria violação aos princípios do direito tributário concernentes à efetiva percepção da renda e rendimentos de qualquer natureza.

- O STJ já se manifestou a respeito da necessidade de ocorrer a concreta disponibilidade, ou seja, o efetivo pagamento da obrigação, para que se possa pretender caracterizar o fato gerador de obrigação tributária decorrente de variação cambial.

- O tratamento diferenciado que se pretende dar às aplicações financeiras no exterior em relação aos depósitos não remunerados, que não dão ensejo a tributação da variação cambial, viola os princípios da igualdade e da isonomia consagrados no art. 5o e art. 150, II da Constituição Federal, que vedam o tratamento desigual a pessoas que se encontrem na mesma situação.

- É indevida a aplicação cumulada da taxa Selic com outras taxas de juros, conforme se pretendeu na presente autuação, por não encontrar respaldo legal.

Ao julgar a impugnação, em 27/8/10, a 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro II/RJ, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. A lavratura de Auto de Infração que visa complementar um lançamento anterior, no qual a autoridade autuante constata erro, quer seja ele de fato ou de direito, não só deve ser admitida como também considerada medida obrigatória em face do princípio da legalidade a que está adstrito o agente fiscal.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos na legislação de processo administrativo tributário, com a observância do contraditório, afasta a hipótese nulidade do procedimento fiscal.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento do crédito de rendimentos, se o valor creditado for passível de saque pelo beneficiário. O ganho de capital deve ser calculado mensalmente, não sendo permitida a compensação entre ganhos e perdas, por falta de previsão legal.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. Está sujeito a apuração do ganho de capital, na forma da IN SRF n° 118, de 2000, o acréscimo patrimonial decorrente da variação cambial do saldo da aplicação financeira mantida em instituições financeiras no exterior oriundo de rendimentos auferidos no Brasil.

JUROS DE MORA. A cobrança dos juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic encontra amparo na legislação em vigor.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 23/9/11, segundo o Termo de Ciência de fl. 132, o Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 181), interpôs o recurso voluntário de fls. 136 a 168, em 18/10/11, no qual alega, em síntese, que:

I - DOS FATOS

1.1. O lançamento ora recorrido, no valor, nesta data, de R$ 107.384,71 (cento e sete mil trezentos e oitenta e quatro reais e setenta e um centavos), tem como única

fundamentação a omissão de receita decorrente de suposto ganho de capital sobre aplicações financeiras em moeda estrangeira [...].

1.2. Ocorre que o presente lançamento decorre de "reabertura de ação fiscal" na qual já havia sido lavrado outro Auto de Infração, (Proc. n° 18471.000606/2006-68), de idêntico teor.

[...]

1.2. Ocorre que o presente lançamento decorre de "reabertura de ação fiscal" na qual já havia sido lavrado outro Auto de Infração, (Proc. n° 18471.000606/2006-68), de idêntico teor.

[...]

II - DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

2.1. Como ressaltado pelo próprio fiscal autuante, o presente Auto de Infração decorre de "aditamento" ao Auto anteriormente lavrado, (proc. 18471.000606/2006-68).

2.2. Justificou o fiscal autuante que a nova autuação foi feita por equívoco anterior na interpretação/aplicação do Parecer Disit n° 49/06, [...]

2.3. Tem-se então, no caso, novo auto de infração que tem o mesmo objeto, mesmos fatos e mesmas ocorrências de auto anterior.

2.4. Está claramente demonstrado nos autos que a presente Autuação decorre de modificação do entendimento da fiscal autuante acerca da matéria.

[...]

2.21. Tendo a própria fiscal autuante, bem como a 1ª Turma da DRJ reconhecido que esta atuação decorre de erro de direito impõe-se, via de consequência, sua integral anulação.

III - MESMA AUTUAÇÃO COM FUNDAMENTAÇÃO DIFERENTE - CRIAÇÃO DE NOVO CONCEITO JURÍDICO

3.1. Depois de ter lido a impugnação apresentada pelo Recorrente no primeiro Auto de Infração lavrado, (Proc. 18471.000606/2006-68), a ilustre fiscal autuante, apesar de estar tributando o mesmo fato gerador e com base no mesmo fundamento jurídico, resolveu dar nova justificativa para sua autuação.

[...]

3.4. E diante da comprovação de que nunca ocorreu resgate e/ou liquidação da operação efetuada na impugnação ao AI anterior (Proc. 18471.000606/2006-68), a fiscal autuante resolveu trilhar novo caminho a fim de justificar a nova autuação, repise-se, sobre o mesmo fato gerador e com base nos mesmos fundamentos jurídicos: [...]

3.5. Está-se diante de um caso em que a fiscal autuante inova ou melhor INVENTA conceito legal absolutamente discrepante do que consta na própria autuação.

3.6. A Medida Provisória 2.158-35 não fixa, em qualquer dos seus artigos, que o crédito mensal de juros tem como consequência a liquidação da aplicação financeira realizada.

3.7. Aliás, jamais o faria! O conceito de liquidação não se confunde e nem mesmo se assemelha com o de crédito de juros. Tratam-se de atos jurídicos totalmente distintos.

3.8. Os conceitos são tão diferentes, sem qualquer semelhança entre si, que torna-se difícil fazer sua distinção.

3.9. A liquidação pressupõe a extinção de uma obrigação, enquanto que o ato de creditar é colocar quantia que constitui crédito à disposição do investidor.

3.10. Ora, quando se liquida um investimento, e no caso do Recorrente, seriam suas quotas no fundo de investimento, encerra-se o investimento. O Fundo é liquidado.

3.11. Nas normas que regulam os fundos de investimentos consta, independentemente do tipo de fundo, que a decisão pela liquidação do mesmo compete privativamente à

Assembleia Geral de Quotistas. Nada mais natural quando se considera que a liquidação é a extinção do investimento como um todo.

3.12. Ora, a pretender o entendimento exarado pela fiscal autuante no presente caso, está-se pretendendo que em cada mês houve deliberação da Assembleia Geral de Quotistas pela liquidação do fundo. E o que é pior! Se houve deliberação pela liquidação do investimento, como pode o mesmo ter continuado a existir?

[...]

3.14. O absurdo do presente caso não para por aqui. O PRÓPRIO ALEGADO CRÉDITO DE JUROS JAMAIS OCORREU NO CASO DA APLICAÇÃO EFETUADA PELO RECORRENTE.

IV - NÃO OCORRÊNCIA DE NOVO FATO GERADOR

4.1. Conforme comprovam os extratos juntados por ocasião da Impugnação, (doe. 5), bem como correspondência expedida pelo Banco Itaú, (doe. 6), a aplicação financeira realizada pelo Recorrente deu-se em um Fundo de Aplicação, qual seja, Fundo US Short Bond Fund do Banco Itaú Europa.

[...]

4.3. Ora, como é de conhecimento geral, se a aplicação se deu em quotas de um fundo, era simplesmente impossível que ocorresse crédito de juros diretamente para o aplicador. Esta hipótese inexiste no caso em questão e foi simplesmente ignorada pela fiscal autuante e pela primeira instância julgadora.

[...]

4.8. Portanto, inexiste a situação fática apontada pela fiscal autuante e que supostamente constituiria "fato gerador de imposto".

[...]

V - DA ILEGALIDADE DE SE PRETENDER COBRAR IMPOSTO SOBRE A VARIAÇÃO CAMBIAL DE APLICAÇÃO FINANCEIRA NÃO RESGATADA OU LIQUIDADA - INEXISTÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL

5.1. Considerando-se que o crédito tributário objeto do presente Auto de Infração fundamenta-se na existência de suposto, (diga-se, INEXISTENTE), ganho de capital decorrente de aplicações financeiras no exterior, sendo esse o fato gerador do referido crédito, importa para o caso conceituar o que seja o "ganho de capital", na medida em que, conforme ficará demonstrado adiante, jamais ocorreu tal hipótese.

[...]

5.2. O que se vê é que a decisão recorrida ignorou o fato de que a apuração de ganho de capital tem como pressuposto inafastável o resgate ou liquidação da aplicação financeira. Sem essas é impossível apurar qualquer ganho de capital e, via de consequência, imputar ao contribuinte a obrigação tributária decorrente de acréscimo patrimonial que, de fato, não houve.

[...]

VI - DO ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N° 8, DE 23 DE ABRIL DE 2003

6.1. Apesar da evidente clareza do contido na Instrução Normativa n° 118/00 e na Medida Provisória 2.158-35 de 2001, o que se verifica é que a decisão recorrida, distanciando-se por completo da legislação aplicável ao caso e que serviria para garantir a validade/legalidade da autuação fiscal, entende que o ganho de capital, na verdade, decorre da possibilidade de saque pelo beneficiário [...]

6.7. O Recorrente aplicou seus recursos em um fundo de investimentos no exterior. Ora, só se pode "sacar" qualquer valor relativo ao fundo depois do seu resgate ou liquidação de quotas.

> 6.8. Um fundo de investimentos, como é do conhecimento de todos, não é uma conta bancária em que os quotistas podem, a qualquer momento, efetuar saques em dinheiro.
>
> [...]
>
> 6.13. Data máxima vénia, a interpretação contida na decisão recorrida, de que a possibilidade de saque antecede e independe do regaste ou liquidação das quotas do fundo de investimento no exterior é absolutamente dezarrazoada e desprovida de qualquer fundamento legal. Principalmente porque impossível sua ocorrência. É impossível ter a possibilidade de saque de qualquer valor se não houve o prévio resgate da(s) respectiva(s) cotas do fundo de investimento.
>
> [...]
>
> 6.16. Com efeito, a **MP 2.158 e a Instrução Normativa SRF n° 118 invocadas na decisão recorrida, somente preveem a tributação do ganho de capital quando liquidada ou resgatada a aplicação financeira em moeda estrangeira.**
>
> [...]
>
> 6.57. Ante todo o exposto, o que se vê é que, na verdade, o Ato Declaratório Interpretativo n° 08 de 2003, procurou esclarecer, em consonância ao disposto na MP 2.158-35 de 2001, e na Instrução Normativa 1 18/2001 que, tão logo feito o resgate ou liquidação do investimento no exterior, quando então o crédito respectivo será passível de saque, deve ser apurado o eventual ganho de capital auferido.
>
> (Grifo no original)

Em primeira apreciação do recurso voluntário, realizada em 7/3/18, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos, consignados na Resolução nº 2402-000.646, fls. 204 a 212:

> Não obstante, há no Termo de Verificação Fiscal, a seguinte observação:
>
> > A tabela anexa foi elaborada com os dados constantes dos extratos das aplicações financeiras efetuadas no exterior pelo contribuinte e que se encontram no processo de n° 18471.000.606/2006-68. Demonstra a apuração do ganho de capital desde maio de 2002 até dezembro de 2002.
>
> Assim, considerando tratar-se de lançamento complementar àquele anteriormente efetuado e controlado no processo encimado e a forte possibilidade de ter havido falha na instrução destes autos, voto no sentido de que o presente julgamento seja convertido em diligência, com vistas a que a Fiscalização junte ao presente feito a prova, eventualmente já colhida e acostada àquele outro procedimento, de que houvera a valorização do capital investido em setembro de 2002 e que era, ao menos, passível de saque pelo recorrente.
>
> Cumprida a diligência, deverá ser dada vista ao recorrente para que, no prazo de 30 (trinta) dias, se manifeste acerca da informação fiscal e documentos então acostados.

E atendimento à diligência, foi juntado aos autos o Relatório Fiscal de fls. 220 a 221, do qual extraímos o seguinte excerto:

> Em atendimento à determinação contida na Resolução do CARF foi emitido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 07.1.08.00-2018-00429-1 para intimar o contribuinte a apresentar documentação que comprove o crédito de rendimentos decorrentes da aplicação em Fundo de Investimento em moeda estrangeira, e que esses rendimentos estivessem disponíveis para saque pelo contribuinte em setembro de 2002.
>
> O contribuinte não atendeu à intimação lavrada em 22/08/2018, recebida vi postal em 24/08/2018.
>
> Às fls. 22/24 do processo administrativo nº 18471.000606/2006-68 foram juntados extratos com a Avaliação da Carteira, com fechamento em 31/12/2002, a valor de mercado.

> Nesses documentos podemos verificar o valor investido (Fundos de Investimento – Renda Fixa – U.S. Short Bond Fund) no Units Banco Itaú Europa, bem como o desempenho de carteira nos meses de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2002.
>
> O documento juntado às fls. 23 do citado processo, cuja cópia ora anexamos ao presente relatório, também apresenta os valores relativos ao Capital Inicial e Capital Final nos meses, o desempenho do fundo no mês, e o desempenho anualisado e acumulado em percentual.
>
> Cumprida a diligência requerida pelo CARF, damos ciência ao Contribuinte deste relatório, e dos documentos anexos, que serão juntados ao processo nº 18471.000723/2007-11.

Cientificado da resolução e do resultado da diligência, em 4/4/19, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 225, a Contribuinte, por meio de deus advogados (procuração de fls. 236 e 237), apresentou a manifestação de fls. 228 a 233, na qual discorre sobre os fatos ocorridos até ser cientificado do resultado da diligência, reforça os argumentos da sua impugnação, alegando, em síntese, que:

> 01. Trata-se na origem de lançamento **decorrente de reabertura de ação fiscal, na qual já tinha sido lavrado outro Auto de Infração (Processo Administrativo nº 18471.000606/2006-68)**, relacionado a cobrança de IRPF, tendo como único fundamento, a suposta omissão de receita decorrente de ganho de capital sobre aplicações financeiras com moeda estrangeira em fundo de investimento do US Short Bond Fund do Banco Itaú Europa, entre o período de julho a dezembro de 2002.
>
> [...]
>
> 09. [...] este Egrégio Conselho de Contribuintes, e o próprio Superior Tribunal de Justiça já se manifestaram pela nulidade da revisão de ofício que corresponder à segundo lançamento sobre uma mesma matéria, sendo, portanto, claro a necessidade da integral anulação desta nova autuação.
>
> [...]
>
> 11. A presente autuação não encontra respaldo em lugar nenhum, **visto que o ora Recorrente nunca realizou a alienação, o resgate ou a liquidação de seus investimentos estrangeiros.** Portanto, não há disponibilidade dos seus rendimentos e ativos e, consequentemente, não se configura ganho de capital, nos termos do art. 43 do CTN e do art. 24 *caput* e § 3º da Medida Provisória nº 2.158-35.
>
> **Ressalta-se o Relatório Fiscal apresentado CONFIRMA A NÃO OCORRÊNCIA DE ALIENAÇÃO, RESGATE OU LIQUIDAÇÃO DO INVESTIMENTO.**
>
> 12. A própria Instrução Normativa nº 118/2000, da Receita Federal, prevê em seu art. 1º e 2º que o ganho de capital somente ocorre quando houver a alienação, resgate ou liquidação do investimento estrangeiro, não sendo o caso dos presentes autos.
>
> [...]
>
> 15. **Ressalta-se que TUDO ISSO RESTOU AMPLAMENTE RECONHECIDO NA DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO nº 18471.000606/2006-68 NO QUAL POR UNANIMIDADE, FOI DADA PROCEDÊNCIA AO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELO REQUERENTE.**
>
> (Grifos no original)

Tendo em vista que o Relator da resolução não integra mais este Colegiado, houve novo sorteio deste processo, sendo a mim distribuído para relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Considerações iniciais

Segundo se extrai do relatório acima e dos demais elementos constantes dos autos, em 21/5/02, o Contribuinte (ora Recorrente) enviou para o exterior o equivalente a U$ 621.000,00 (dólares americanos) e efetuou uma aplicação financeira desse valor num fundo de investimento do Banco Itaú Europa - Luxemburgo, que lhe rendeu crédito mensal de juros no período analisado, ou seja, de julho a dezembro de 2002.

A partir da análise dos extratos da aplicação financeira, apresentados pelo Contribuinte e constantes do processo nº 18471.000606/2006-68, a fiscalização elaborou o seguinte demonstrativo de apuração do ganho de capital:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
							APLICAÇÃO FINANCEIRA REALIZADA COM RENDIMENTOS AUFERIDOS NO BRASIL								
DATA DA OPERAÇÃO	US$ COMPRA	US$ VENDA	SALDO EM US$ ANTES DO RESGATE OU ANTES DO CRÉDITO DE JUROS OU DEPÓSITO	J / R / D	JUROS OU RESGATE	SALDO EM US$ APÓS CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	SALDO EM US$ ANTES CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	JUROS OU RESGATE PROPORCIONAIS (US$)	SALDO EM US$ APÓS CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	VALOR DE LIQUIDAÇÃO EM R$	VALOR ORIGINAL EM R$	GK EM R$	GK ACUMULADO	INDICADOR DE TRIBUTAÇÃO	IMPOSTO 1
21/05/2002	2,4779	2,4787	621.000,00	D											
31/07/2002	3,4277	3,4285	621.000,00	J	6.774,55	627.774,55	621.000,00	6.774,55	627.774,55	2.151.822,83	1.539.272,70	612.550,13		S	91.882,52
30/08/2002	3,0215	3,0223	627.774,55	J	732,16	628.506,71	621.000,00	724,26	621.724,26	1.878.539,85	2.128.601,70	-250.061,85	-250.061,85	N	0,00
30/09/2002	3,8941	3,8949	628.506,71	J	2.699,83	631.206,54	621.724,26	2.670,70	624.394,95	2.431.456,39	1.878.539,85	552.916,54	302.854,69	S	45.428,20
31/10/2002	3,6442	3,645	631.206,54	J	503,36	631.709,90	624.394,95	497,93	624.892,88	2.277.234,64	2.431.456,39	-154.221,75	-154.221,75	N	0,00
29/11/2002	3,6357	3,6365	631.709,90	J	0,00	631.709,90	624.892,88	0,00	624.892,88	2.271.923,05	2.277.234,64	-5.311,59	-159.533,34	N	0,00
31/12/2002	3,5325	3,5333	631.709,90	J	1.784,63	633.494,53	624.892,88	1.765,37	626.658,25	2.213.670,28	2.271.923,05	-58.252,77	-217.786,11	N	0,00

Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	Z
APLICAÇÃO FINANCEIRA REALIZADA COM RENDIMENTOS AUFERIDOS EM MOEDA ESTRANGEIRA						RESUMO FINAL			
SALDO EM US$ ANTES DO CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	JUROS PROPORCIONAL	SALDO EM US$ APÓS CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	GK EM US$	GK EM R$	IMPOSTO 2	IMPOSTO TOTAL	IMPOSTO ACUMULADO NO MÊS	IMPOSTO A PAGAR NO MÊS	MÊS
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	91.882,52	91.882,52	91.882,52	7
6.774,55	7,90	6.782,45	7,90	23,87	3,58	3,58	3,58	3,58	8
6.782,45	29,13	6.811,59	29,13	113,45	17,02	45.445,22	45.445,22	45.445,22	9
6.811,59	5,43	6.817,02	5,43	19,80	2,97	2,97	2,97	2,97	10
6.817,02	0,00	6.817,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11
6.817,02	19,26	6.836,28	19,26	68,03	10,20	10,20	10,20	10,20	12

Conforme se observa nas colunas M e N, a fiscalização compensou, no mês de setembro, o saldo negativo[1] de R$ 250.061,85[2] do mês anterior, e assim apurou o ganho de

[1] Perda com variação cambial.

[2] Segundo consta no item 19 do relatório fiscal, em "30/8/2002, quando houve a liquidação da aplicação decorrente do crédito de juros, a cotação do dólar caiu de R$ 3,4277, em 31/07/2002, para R$ 3,0215. Portanto, não houve ganho de capital na apuração feita relativo aos rendimentos auferidos no Brasil. O valor de liquidação foi inferior ao valor original, resultando em uma diferença negativa equivalente em reais a R$ 250.061,85".

capital, lançando o Imposto de Renda correspondente, que seguiu no processo nº 18471.000606/2006-68.

Todavia, segundo o Parecer Disit nº 49, de 24/10/06, não haveria previsão legal para a compensação do saldo negativo do mês anterior, razão pela qual a fiscalização procedeu ao lançamento de que trata o presente processo, com vistas a formalizar a exigência relativa ao ganho de capital que deixou de ser tributado no lançamento anterior.

Desse modo, restou assim o novo demonstrativo do ganho de capital:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O
							APLICAÇÃO FINANCEIRA REALIZADA COM RENDIMENTOS AUFERIDOS NO BRASIL							
DATA DA OPERAÇÃO	US$ COMPRA	US$ VENDA	SALDO EM US$ ANTES DO RESGATE OU ANTES DO CRÉDITO DE JUROS OU DEPÓSITO	J / R / D	JUROS OU RESGATE	SALDO EM US$ APÓS CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	SALDO EM US$ ANTES CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	JUROS OU RESGATE PROPORCIONAIS (US$)	SALDO EM US$ APÓS CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	VALOR DE LIQUIDAÇÃO EM R$	VALOR ORIGINAL EM R$	GK EM R$	INDICADOR DE TRIBUTAÇÃO	IMPOSTO 1
21/05/2002	2,4779	2,4787	621.000,00	D										
31/07/2002	3,4277	3,4285	621.000,00	J	6.774,55	627.774,55	621.000,00	6.774,55	627.774,55	2.151.822,83	1.539.272,70	612.550,13	S	91.882,52
30/08/2002	3,0215	3,0223	627.774,55	J	732,16	628.506,71	621.000,00	724,26	621.724,26	1.878.539,85	2.128.601,70	-250.061,85	N	0,00
30/09/2002	3,8941	3,8949	628.506,71	J	2.699,83	631.206,54	621.724,26	2.670,70	624.394,95	2.431.456,39	1.878.539,85	552.916,54	S	82.937,48
31/10/2002	3,6442	3,6450	631.206,54	J	503,36	631.709,90	624.394,95	497,93	624.892,88	2.277.234,64	2.431.456,39	-154.221,75	N	0,00
29/11/2002	3,6357	3,6365	631.709,90	J	0,00	631.709,90	624.892,88	0,00	624.892,88	2.271.923,05	2.277.234,64	-5.311,59	N	0,00
31/12/2002	3,5325	3,5333	631.709,90	J	1.784,63	633.494,53	624.892,88	1.765,37	626.658,25	2.213.670,28	2.271.923,05	-58.252,77	N	0,00

P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y
APLICAÇÃO FINANCEIRA REALIZADA COM RENDIMENTOS AUFERIDOS EM MOEDA ESTRANGEIRA						RESUMO FINAL			
SALDO EM US$ ANTES DO CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	JUROS OU RESGATE PROPORCIONAIS	SALDO EM US$ APÓS CRÉDITO DE JUROS OU RESGATE	GK EM US$	GK EM R$	IMPOSTO 2	IMPOSTO TOTAL	IMPOSTO ACUMULADO NO MÊS	IMPOSTO A PAGAR NO MÊS	MÊS
	0,00		0,00	0,00	0,00	91.882,52	91.882,52	91.882,52	7
6.774,55	7,90	6.782,45	7,90	23,67	3,58	3,58	3,58	3,58	8
6.782,45	29,13	6.811,59	29,13	113,45	17,02	82.954,50	82.954,50	82.954,50	9
6.811,59	5,43	6.817,02	5,43	19,80	2,97	2,97	2,97	2,97	10
6.817,02	0,00	6.817,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11
6.817,02	19,26	6.836,28	19,26	68,03	10,20	10,20	10,20	10,20	12

Portanto, no presente processo, discute-se apenas o ganho de capital de R$ 250.061,85, não tributado no primeiro lançamento.

Da alegada nulidade do segundo lançamento

Segundo o Recorrente, o lançamento, ora questionado, tem o mesmo objeto, os mesmos fatos e as mesas ocorrências do lançamento anterior, e só foi efetuado por erro de direito no primeiro procedimento fiscal, conforme assim teria entendido o julgado *a quo*. Dessa forma, requer a integral anulação do lançamento.

Aduz, ainda, que o procedimento em tela não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 149, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66, e que este Conselho e o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já teriam se manifestado pela "nulidade da revisão de ofício que corresponder a segundo lançamento sobre uma mesma matéria".

Pois bem, em que pese a defesa, não merece abrigo a nulidade arguida.

Primeiramente, não estamos tratando de um caso de revisão (ou substituição) de lançamento, mas sim de um outro lançamento e realizado sobre uma base de cálculo até então

não tributada. Sendo assim, no muito, esse novo lançamento pode ser considerado como um lançamento complementar ao primeiro lançamento.

Lembrando que tanto o Termo de Verificação Fiscal, fls. 37 a 41, quanto a decisão de primeira instância, fls. 118 a 130, se referem ao lançamento de que trata o presente processo como sendo um lançamento complementar:

> Termo de Verificação Fiscal, fl. 21:
>
> > 18 - **O presente lançamento é complementar ao anterior**, citado no item 13, mais precisamente em função da compensação indevida concedida no mês de agosto/setembro de 2002.
> >
> > (Grifo nosso)
>
> Decisão de primeira instância, fl. 122:
>
> > O impugnante suscita a nulidade do lançamento sob a alegação de que a mudança de entendimento da Fiscalização a respeito de matéria que foi objeto de autuação anterior não autoriza a revisão de ofício do lançamento original. Alega que o procedimento adotado é vedado pelo Código Tributário Nacional que, em seu artigo 149, estabelece as hipóteses nas quais o lançamento regularmente notificado pode ser alterado, não podendo o caso dos autos enquadrar-se em nenhuma das situações elencadas nesse dispositivo.
> >
> > Discordo do entendimento do impugnante.
> >
> > **O lançamento que ora se examina visou complementar um Auto de Infração anterior**, lavrado em 21/08/2006, objeto do processo administrativo n° 18471.000606/2006-68, que encontrava-se, à época, pendente de julgamento em razão de impugnação apresentada pelo interessado. Ambos lançamentos tratam do mesmo fato gerador, qual seja, ganho de capital em aplicação financeira no exterior, e baseiam-se nos mesmos fatos. (*sic*)
> >
> > (Grifo nosso)

E, deveras, encontramos previsão de lançamento complementar no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72, o qual foi recepcionado com *status* de lei ordinária pela nossa atual Carta Republicana:

> Art. 18 [...]
>
> [...]
>
> § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De qualquer modo, mesmo que o segundo lançamento tenha decorrido de um suposto "erro de direito" na interpretação da legislação de regência e que levou à compensação indevida, no mês de setembro de 2002, do saldo negativo do mês anterior, tal erro em nada afetou o crédito, em si, lançado na primeira autuação e na segunda autuação.

Por fim, some-se a tudo isso o fato de o Recorrente ter sido devidamente cientificado do início do procedimento fiscal, do lançamento realizado, da decisão de primeira instância e do relatório de diligência, sendo-lhe assegurado, sempre, o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Logo, tem-se por improcedente a alegada nulidade.

Do ganho de capital

Conforme se extrai do recurso, o Recorrente foca a sua defesa na alegação de que "nunca realizou a alienação, o resgate ou a liquidação de seus investimentos estrangeiros" e que, portanto, não teria havido a disponibilidade dos rendimentos e, consequentemente, nem o ganho de capital, nos termos do art. 43 do CTN e do art. 24, *caput*, e § 3º da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24/8/01, bem como em face da Instrução Normativa (IN) SRF nº 118, de 28/12/00.

Pois bem, para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que dizem alguns dos dispositivos de regência do lançamento, citados pela fiscalização:

IN SRF nº 118/00:

> Art. 8º Nas alienações de bens e direitos e nas liquidações e resgates de aplicações financeiras de que tratam os arts. 2º a 6º, o imposto sobre o ganho de capital será:
>
> I - apurado em cada operação;
>
> II - determinado à alíquota de quinze por cento;
>
> III - recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

MP nº 2.158-35/01:

> Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 8, de 23/4/03:

> Art. 1º O crédito de rendimentos relativos a aplicação financeira, inclusive depósito remunerado, realizada em moeda estrangeira por pessoa física residente no Brasil, implica a apuração de ganho de capital tributável, desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário.

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a liquidação de aplicação financeira é evento passível de gerar ganho de capital, o qual é apurado em cada operação.

Além do mais, o simples crédito dos rendimentos, decorrentes da aplicação financeira, implica na apuração do ganho de capital, caso o valor creditado esteja disponível ao beneficiário, para saque.

Vejamos, então, o que restou consignado no relatório fiscal:

> 6 - O evento crédito de juros, por determinação legal, gera a liquidação da aplicação na data do crédito desses juros, portanto, se houver diferença positiva entre o valor de liquidação da aplicação financeira e o seu valor original, haverá a tributação do ganho de capital. Esta apuração sempre será feita em Reais.
>
> 7 - Convém observar que não é necessário, para a apuração do ganho de capital de aplicação financeira em moeda estrangeira no exterior, que exista o resgate da mesma, ou seja, para haver a tributação basta que exista o crédito de juros ou rendimentos desta aplicação, e, evidentemente, também, quando ocorrer o resgate total ou parcial da aplicação.
>
> 8 - Conclui-se ainda, que os eventos liquidação, resgate e alienação não são sinônimos. O primeiro, de acordo com a interpretação do Ato Declaratório n° 8, citado anteriormente, trata do momento do crédito dos rendimentos produzidos pelo capital aplicado. Quando esses rendimentos se incorporam ao capital inicial, produz o que chamamos de valor de liquidação. Este valor de liquidação será transformado em reais e comparado com o valor original, também transformado em reais. Se o primeiro for

maior que o segundo, aí teremos um ganho de capital positivo tributável apurado em reais.

9 - Este valor de liquidação será utilizado como valor original na apuração do valor de liquidação seguinte que ocorrerá no momento do próximo crédito de rendimentos/juros. Como o ganho é em reais, teremos sempre que comparar, para efeito de cálculo do ganho, o valor de liquidação apurado naquele momento com o imediatamente anterior, e tributarmos se houver ganho em reais, independente de termos perda em moeda estrangeira.

10 - O segundo evento trata-se apenas do próprio resgate, como o próprio nome está (*sic*) diz não requer maiores explicações, pois o nome já define a situação por si só. E finalmente o terceiro evento, a alienação, se dá apenas quando o contribuinte se desfaz de um bem imóvel, móvel, etc. por intermédio de venda, doação, dissolução conjugal, outra modalidade.

11 - A seguir transcrevemos o art. 24 e alguns parágrafos da MP n° 2.158-35 e alguns artigos da Instrução Normativa 118/2000:

> Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

12 - Neste sentido, ocorrendo o de (*sic*) crédito de juros, há a liquidação de aplicação, que é hipótese de incidência da obrigação tributária para a apuração de ganho de capital, conforme determina o art. 24 da MP 2.158-35.

13 - Note-se que este entendimento foi firmado pelo Ato Declaratório n° 8, de 23/04/2003, que reproduzimos o seu art. 1º a seguir, (com grifos nossos):

> **Art. 1º** O **crédito** de rendimentos relativos a aplicação financeira, inclusive depósito remunerado, realizada em moeda estrangeira por pessoa física residente no Brasil, **implica a apuração de ganho de capital tributável,** desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário.

14 - Convém enfatizar que, a cada crédito de juros, ocorre a liquidação da aplicação, ou seja, ocorre a liquidação quando da incorporação da valorização da aplicação financeira ao principal. O Ato Declaratório não diz simplesmente que o valor dos juros é tributável, na verdade, diz que a sua simples ocorrência (crédito dos juros) acarreta, automaticamente, a apuração do ganho de capital, que pode levar a tributação ou não.

15 - Consequentemente, como ocorreu o crédito mensal destes juros, houve também a liquidação mensal desta aplicação, devendo o valor desta liquidação ser transformado em reais pelo dólar de compra na data dela, liquidação (§ 4° do art. 24 da MP n° 2.158-35) enquanto seu respectivo custo será convertido em reais pela cotação do dólar de compra na data do evento imediatamente anterior.

(Grifos no relatório fiscal)

Como se vê, a partir da legislação de regência, a fiscalização informa que o crédito dos juros, ou seja, a incorporação dos rendimentos ao capital inicial, por si só, gera a liquidação da aplicação, implicando na apuração de ganho de capital mesmo que não tenha havido o resgate da aplicação.

Cabe destacar que tal leitura está em consonância com o disposto no art. 1º do ADI SRF nº 8/00, transcrito mais acima, cujo enunciado, inclusive, é mantido até hoje pela

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em suas orientações[3], quanto ao tratamento tributário a ser dado aos juros recebidos em conta remunerada no exterior. Confira-se:

> **PERGUNTAS E RESPOSTAS – IRPF 2019**
> **CONTA REMUNERADA NO EXTERIOR**
>
> 603 — Qual é o tratamento tributário dos juros recebidos em conta remunerada no exterior?
>
> O **crédito de rendimentos** relativos a depósito remunerado realizado em moeda estrangeira, por pessoa física residente no Brasil, **implica a apuração de ganho de capital** tributável, **desde que o valor creditado seja passível de saque** pelo beneficiário.
>
> (Grifo nosso)

Trazemos à baila, agora, os seguintes excertos do voto condutor da decisão de primeira instância:

> Esta Secretaria da Receita Federal do Brasil, interpretando a legislação acima transcrita, editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 8, de 23 de abril de 2003:
>
> > Art. 1º O crédito de rendimentos relativos a aplicação financeira, inclusive depósito remunerado, realizada em moeda estrangeira por pessoa física residente no Brasil, implica a apuração de ganho de capital tributável, desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário.
>
> Da leitura dos dispositivos legais transcritos, conclui-se que devem ser tributados como ganho de capital os rendimentos referentes à liquidação ou ao resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, independentemente da modalidade da aplicação.
>
> Importante notar que, explicitando o sentido e alcance do art. 24 da Medida Provisória n° 2.158-35 de 2001, o ADI SRF n° 08/2003 esclarece que são tributáveis, como ganho de capital, os créditos dos rendimentos de tais aplicações, desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário.
>
> Ou seja, segundo o disposto no ato interpretativo acima referido, o rendimento mensal creditado na conta de aplicação financeira, desde que passível para saque, implica na liquidação da aplicação financeira ensejando o cálculo do ganho de capital, nos termos do caput do art. 24 da Medida Provisória n° 2.158-35 de 2001.
>
> [...]
>
> Assim, mesmo que o valor inicialmente aplicado (US$ 621.000,00) tenha permanecido na aplicação financeira durante todo o período auditado, conforme alegado e demonstram os extratos que serviram de base para o lançamento, considera-se que no momento em que houve crédito de rendimentos, o interessado auferiu ganho de capital representado pela diferença entre o valor da aplicação após tal evento e o valor originalmente aplicado.
>
> (Grifos no jugado *a quo*)

A decisão recorrida, portanto, manteve o entendimento da fiscalização no sentido de que os créditos dos rendimentos, quando importarem em ganho de capital, são tributáveis se restar patente a sua disponibilidade para o beneficiário. E, nesse particular, cabe destacar que o fato gerador do Imposto de Renda ocorre com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 43, do CTN:

[3] Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2019/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2019.pdf>. Acesso em: 30/9/19.

> Art. 43. **O imposto**, de competência da União, **sobre a renda** e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**:
>
> I - **de renda**, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II - **de proventos de qualquer natureza**, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
>
> (Grifos nossos)

E nem se diga aqui, como alegado no recurso voluntário, que a liquidação ocorre quando a Assembleia Geral de Cotistas decide extinguir o fundo de investimento como um todo, pois estamos a falar, tão somente, em crédito de rendimentos em favor do investidor, à luz do que dispõe o ADI SRF nº 8/00, e não em extinção do fundo.

E, a bem da verdade, o extrato da conta nº 10820002 do Banco Itaú Europa – Luxemburgo, carreado aos autos do processo nº 18471.000606/2006-68 e transcrito a seguir, permite ler que houve o crédito dos rendimentos, conforme assim entendeu a fiscalização e a decisão recorrida:

EDUARDO FACO LEMGRUBER

DESEMPENHO CARTEIRA
FECHAMENTO EM 31.12.02
CONTA NO: 1080002 CONSOLIDADO
EM DÓLARES E.U.A.

HOLD MAIL

DE	ATÉ	CAPITAL MÉDIO INVESTIDO	CAPITAL INICIAL	CAPITAL FINAL	DESEMPENHO	DESEMPENHO ANUALISADO %	DESEMPENHO ACUMULADO %
01.07.02	31.07.02	624.617,12	624.617,12	627.774,55	0,50	5,95	0,50
01.08.02	31.08.02	627.774,55	627.774,55	628.506,71	0,11	1,37	0,62
01.09.02	30.09.02	628.506,71	628.506,71	631.206,54	0,42	5,22	1,05
01.10.02	31.10.02	631.206,54	631.206,54	631.709,90	0,07	0,93	1,13
01.11.02	30.11.02	631.709,90	631.709,90	630.886,22	0,13-	1,58-	1,00
01.12.02	31.12.02	630.886,22	630.886,22	633.494,53	0,41	4,86	1,42
31.05.02	31.12.02	622.466,40	622.466,40	633.494,53	1,77	3,02	1,77

Acontece que em nenhum momento o Recorrente juntou aos autos prova de que os rendimentos creditados não estavam disponíveis, tendo se limitado a alegar que não efetuou liquidação ou resgate da aplicação financeira, como se percebe no seguinte trecho da impugnação, fl. 87:

> É óbvio que no caso desses autos não há que se falar em ganho de capital, se esse, por definição lógica e legal, só pode ser apurado quando do resgate ou liquidação da aplicação financeira. E o Impugnante, insista-se, ATÉ O DIA 14 DE SETEMBRO DE 2006, não efetuou qualquer resgate ou liquidação, ainda que parcial, da sua aplicação financeira mantida no exterior!

E o mesmo também ocorre no recurso voluntário e na manifestação apresentada em face da diligência, uma vez que o Recorrente insiste em firmar a sua linha de defesa na mera alegação de que não efetuou qualquer resgate no período fiscalizado.

Ademais, segundo consta no relatório fiscal da diligência, fls. 220 e 221, a fiscalização havia solicitado ao Recorrente a apresentação de documentação que comprovasse a disponibilidade dos rendimentos oriundos do fundo de investimento:

> Em atendimento à determinação contida na Resolução do CARF foi emitido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 07.1.08.00-2018-00429-1, para intimar o contribuinte a apresentar documentação que comprove o crédito de rendimentos decorrentes da aplicação em Fundo de Investimento em moeda estrangeira, e que esse rendimentos estivessem disponíveis para saque pelo contribuinte em setembro de 2002.

Ora, se não houve essa disponibilidade durante o período fiscalizado, cabia ao Recorrente trazer aos autos a prova de tal situação, a qual poderia ter sido facilmente produzida com a apresentação do contrato de investimento e com o regulamento do fundo, e mais fácil ainda seria para o Recorrente, que possui, diga-se de passagem, grande *expertise*[4] na área financeira, lecionando tal matéria em universidade e tendo, inclusive, publicado livros a respeito, porém, mesmo assim, não fez nenhuma comprovação nesse sentido, o que nos leva a deduzir que tal documentação da instituição financeira apenas confirmaria a efetiva disponibilidade dos créditos que compõem o objeto do lançamento, sendo essa, possivelmente, a justificativa para a sua não apresentação.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria ao Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72), o que não aconteceu.

Assim, diante desse quadro, mantemos o ganho de capital apurado pela fiscalização e, por conseguinte, afastamos, com base nas mesmas razões de fato e de direito, a ilegalidade arguida em face da tributação sobre a variação cambial.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira

[4] Atualmente é Professor Adjunto IV da Universidade Federal do Rio de Janeiro e Membro de corpo editorial da Revista Brasileira de Finanças, segundo o "site" http://www.escavador.com.br, com informações coletadas do Lattes, em 31/10/19.