



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002015/2007-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.098 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2020
Recorrente MARIA SILVIA BASTOS MARQUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A revisão de ofício do lançamento somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nos casos em que são permitidos pela legislação. O lançamento em observância à alteração do critério jurídico ou alteração na interpretação das normas tributárias só podem ser feitos para casos futuros e não para complementar lançamentos a título de revisão de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 134/146 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário, referente ao lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física, exercício 2003, acrescido de multa lançada e juros de mora.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls.13/ 18, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003 no valor total de R\$ 228.719,12, assim composto:

Imposto	R\$ 87.908,78
Juros de Mora (calculados até 30/11/2007)	R\$ 74.878,77
Multa Proporcional	R\$ 65.931,57

O procedimento fiscal que culminou no presente lançamento iniciou-se em 25/09/2007, data em que a interessada recebeu pela via postal o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento à fl. 09, quando foi cientificada 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 nº 3000, de 26/06/1999 - RIR/99.

Em 10/12/2007 foi lavrado o Auto de Infração acompanhado do Termo de Verificação Fiscal às fls. 13/18 em que a autoridade autuante fez os seguintes esclarecimentos:

- A presente autuação teve por objetivo complementar o Auto de Infração lavrado em 23/08/2006 objeto do processo administrativo nº 18471000874/2006-80. Naquele procedimento de ofício, cujas cópias do Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal constam às fls. 112/124, foi apurada omissão de ganho de capital decorrentes da liquidação/crédito de juros de aplicações financeiras em moeda estrangeira.

- 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, seguindo determinação do Parecer Disit nº 49, de 24/10/2006, que orienta a tributação de ganho de capital a cada novo crédito de juros assim como da variação cambial positiva ainda que tenha havido prejuízo anterior, que não seria compensável por falta de previsão legal.

- Foi, portanto, confeccionada uma nova planilha na qual não se levaram em consideração os prejuízos decorrentes da queda da cotação do dólar e na apuração do novo imposto foram compensados todos os valores apurados no auto de infração anterior. Em razão do prazo decadencial, somente se apurou imposto referente aos ganhos de capital do ano-calendário 2002.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas:

Cientificada em 11/12/2007 (AR à fl. 19), a contribuinte apresentou em 09/01/2008, por intermédio de seus procuradores legalmente constituídos (fls. 60/65), a impugnação de fls.23/59 na qual expõe os argumentos reproduzidos a seguir, em síntese:

- A matéria que foi objeto da presente autuação já havia sido tratada no auto de infração lavrado em 23/08/2006, com o qual concordou e efetuou o pagamento integral do débito.

-Discorda da autuação complementar e suscita, preliminarmente a nulidade do lançamento em razão de:

a) impossibilidade de revisão do lançamento, tendo por base unicamente parecer de uso interno da Receita Federal do Brasil (Parecer DISIT nº 49/2006), haja vista que não se trata de uma das hipóteses de revisão do lançamento autorizadas pelos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional;

b) inaplicabilidade da mudança de critério jurídico a fatos geradores anteriormente praticados, por força do artigo 146 do Código Tributário Nacional;

c) claro equívoco na legislação aplicada pela fiscalização para enquadramento legal da suposta infração praticada pela impugnante;

d) indevida apuração do crédito tributário exigido, na medida em que, apesar de terem sido deduzidos os montantes apurados no primeiro auto de infração, a fiscalização se equivocou nos cálculos por ela realizados, especificamente no que se refere aos montantes de IRPF já pagos em relação aos meses de fevereiro, julho e agosto de 2002.

- No mérito, não há que se falar em tributação dos rendimentos de aplicação financeira no exterior, em moeda estrangeira porque a forma de tributação adotada, supostamente com base no Parecer DISIT nº 49/2006 vai de encontro com a legislação que rege a matéria, uma vez que:

a) o crédito de juros não pode ser considerado um evento de liquidação/resgate da aplicação financeira, para fins de apuração do suposto ganho de capital relativo a esse rendimento, por ausência de previsão legal nesse sentido;

b) a tributação da variação cambial da aplicação financeira mantida no exterior, com recursos auferidos no Brasil, só pode ocorrer no momento da liquidação/resgate dessa aplicação, conforme determina o parágrafo 4º do artigo 24 da Medida Provisória nº 2.158-35 e não no momento do crédito de juros;

c) impossibilidade de exigência de variação cambial tributável relativa ao crédito de juros, na medida em que os juros decorrentes da aplicação financeira no exterior correspondem a rendimentos com origem em moeda estrangeira, nos termos do parágrafo único, do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 1 18/2000.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 134/135):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

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 à apuração do ganho de capital, na forma da IN SRF nº II8, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedente temos:

A tabela a seguir demonstra a apuração do imposto de renda, tendo em vista modificações efetuadas nesta decisão:

Fato Gerador (mês)	Infrações (R\$)	Imposto Calculado (-) Imposto Pago (R\$)	Imposto Devido (R\$)
FEVEREIRO/2002	55.101,95	8.265,29 (-) 10,89	8.254,40
MARÇO/2002	41.754,90	6.263,23 (-) 1,59	6.261,64
ABRIL/2002	121,98	18,29 (-) 4,17	14,12
JULHO/2002	300.014,27	45.002,14 (-) 19.819,79	25.182,35
AGOSTO/2002	306.153,84	45.923,07 (-) 19.786,38	26.136,69
TOTAL	703.146,94		65.849,20

Em face de todo o exposto, voto no sentido julgar procedente em parte a impugnação, alterando o valor do imposto de renda apurado no lançamento para R\$ 65.849,20, que deverá ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, de acordo com a legislação aplicável.

Do Recurso Voluntário

A contribuinte, devidamente intimada da decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário de fls. 171/199 em que alegou, em apertada síntese: a) Preliminarmente: a impossibilidade de revisão do lançamento tendo por base unicamente uma mudança de critério jurídico, além do fato de não se tratar de nenhuma das hipóteses de revisão do lançamento autorizadas pelo artigo 149, do Código Tributário Nacional e b) no mérito, a apuração do ganho de capital decorrente de aplicações financeiras em moeda estrangeira só deve ocorrer no momento da liquidação ou resgate de tal aplicação, nos termos do artigo 24, da Medida Provisória nº 2158-35/200, não cabendo ao Ato Declaratório Interpretativo nº SRF nº 8/2003 dispor de forma diversa, para fins de exigência de obrigações tributárias.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Preliminarmente: a impossibilidade de revisão do lançamento tendo por base unicamente uma mudança de critério jurídico, além do fato de não se tratar de nenhuma das hipóteses de revisão do lançamento autorizadas pelo artigo 149, do Código Tributário Nacional

A preliminar da recorrente deve ser acolhida, tendo em vista que se verificou no caso, uma mudança no critério jurídico, nos termos do disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No caso, foi lavrado, em 23.08.2006, o auto de infração objeto do processo administrativo nº 18471.000874/2006-80 e posteriormente, foi lavrado o presente auto de infração, com base em uma alteração no entendimento anteriormente utilizado pela fiscalização, com relação à forma de apuração do ganho de capital relativo a rendimentos de aplicações financeiras, em moeda estrangeira, em decorrência do posicionamento manifestado no Parecer DISIT nº 49/2006.

Ocorre que o mencionado Parecer DISIT nº 49/2006 só poderia basear lançamentos ocorridos posteriormente à sua edição, nos exatos termos do disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional mencionado acima.

Neste sentido, é a jurisprudência deste Colenda Turma, de Relatoria do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo:

Acórdão: [2201-004.757](#)

Número do Processo: 10166.721846/2014-51

Data de Publicação: 23/11/2018

Contribuinte: BRASIL TELECOM CALL CENTER S/A

Relator(a): CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Ano-calendário: 2009 LANÇAMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO DE OFÍCIO.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses em que esta é possível. Sendo defeso ao Fisco efetuar novo lançamento exclusivamente para alteração de critério jurídico.

Por falta de previsão legal, é incabível revisão de lançamento por iniciativa do Fisco nos casos em que se identifica erro de direito no lançamento anterior.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. (assinado digitalmente) Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Por outro lado, os presentes autos foram lavrados a título de revisão do lançamento anteriormente lavrado e que foi devidamente quitado pela ora recorrente, conforme se extrai do trecho da decisão recorrida:

O lançamento que ora se examina visou complementar um Auto de Infração anterior, lavrado em 23/08/2006, objeto do processo administrativo nº 18471000874/2006-80, cujo crédito foi extinto por pagamento por ter a contribuinte concordado com a autuação. Ambos lançamentos tratam do mesmo fato gerador, qual seja, ganho de capital em aplicação financeira no exterior, e baseiam-se nos mesmos fatos.

Segundo esclarece a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal à fl. 14, o presente lançamento é complementar ao anterior mais precisamente em função da compensação indevida dos prejuízos decorrentes da queda da cotação do dólar.

Como se vê, a autoridade autuante considerando ter cometido equívoco na aplicação da legislação tributária ao caso concreto da contribuinte, procedeu à revisão de ofício do lançamento anterior lavrando o presente com intuito complementá-lo.

Não obstante concorde que o motivo para a revisão de ofício em tela não possa ser enquadrado em nenhuma das hipóteses previstas do artigo 149 do CTN, entendo que o ato de revisão não está submetido aos fundamentos rígidos dessa norma, eis que esta não pode limitar a plena apreciação da legalidade do ato.

A revisão de ofício de um ato administrativo é instituto básico do Direito e inspira-se no princípio da autotutela dos atos públicos a ser observado por toda autoridade administrativa. Verificado que determinado ato é incompleto, ou mesmo que esse ato não se coaduna com a legislação aplicável, ou com os fatos que quer regular, tem o administrador público o poder-dever de rever tal medida de forma a completá-la, corrigi-la, reformá-la, ou mesmo cancelá-la, independentemente de manifestação do interessado.

Nesse sentido, 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, pelo qual o lançamento deve ser efetuado em estrita conformidade com a norma contida na lei.

(...)

Sendo assim, considerando cabível a revisão de ofício levada a efeito pela autoridade autuante, afasto a preliminar de nulidade argüida sob este fundamento.

Também não há que se falar em afronta ao art. 146 do Código Tributário Nacional. Embora a autoridade fiscal tenha se reportado ao Parecer DISIT nº 49/2006 para justificar a elaboração da nova planilha, estamos diante de lançamento complementar em virtude de erro na aplicação da legislação tributária e não mudança de critério jurídico, como já abordado, e que ficara ainda mais explícito ao analisarmos a legislação aplicável aos fatos na apreciação do mérito, que jamais amparou o procedimento de compensação de prejuízo levado a efeito pela autoridade fiscal na autuação anterior.

Da leitura do voto que examinou a presente preliminar, fica evidente a alteração no critério jurídico, tendo em vista que a decisão recorrida concorda que o lançamento não encontra respaldo no artigo 149 do Código Tributário Nacional, muito menos no artigo 145 do Código Tributário Nacional:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Por outro lado, mudança na interpretação da legislação tributária, seja lá por qual motivo, é mudança no critério jurídico. Mesmo que não fosse, só pode irradiar efeitos para o futuro e não de forma retroativa, para atingir fatos e efeitos pretéritos, ainda mais, como ocorreu no caso, em que houve um lançamento e foi feito novo lançamento para aplicar a interpretação mais benéfica ao fisco.

Sendo assim, pelo fato de o presente lançamento ter sido realizado com mudança de critério jurídico e não ter sido observado que não poderia ser aplicado para fatos geradores após a introdução da alteração, nos termos do que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional, deve ser cancelada a presente autuação.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya