



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

Processo nº 19515.000671/2006-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.447 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente ORESTES FERRAZ AMARAL PLASTINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2002

DECADÊNCIA. IRPF AJUSTE ANUAL.

A decadência do IRPF relativos aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, quando há pagamento antecipado, ainda que parcial, é regida pelo prazo do art. 150, §4º, CTN, ou seja, de cinco anos contados do fato gerador do tributo, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

A decadência de IRPF relativo ao ganho de capital, quando inexistente pagamento antecipado relacionado ao ganho de capital em específico, é regida pelo prazo do art. 173, I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao qual o tributo poderia ter sido lançado. Ainda, deve ser levado em consideração que tal tributo só pode ser lançado de ofício quando escoado o prazo de declaração e pagamento espontâneo do tributo, que vai até o último dia útil do mês subsequente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DEMONSTRAÇÃO DE ORIGEM ANTERIOR AO ANO-CALENDÁRIO.

Quando demonstrado que determinado dispêndio é fundado em patrimônio pré-existente e não computado na tabela de variação patrimonial, é devida a exclusão do dispêndio da apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

MULTA QUALIFICADA. DOLO ESPECÍFICO. SÚMULA CARF Nº 14.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Armando Rodrigues Alves, OAB nº 13.949.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Pedro Anan Junior, Camilo Balbi, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez e Rafael Pandolfo.

Relatório

1 Procedimento de Fiscalização

Foi enviado ao Superintendente Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, em 24/02/05, a Representação Fiscal nº 1697/05. Tal Representação Fiscal, oriunda de investigação de esquema de evasão de divisas, identificou que o recorrente havia realizado operações bancárias no Banco Chase de Nova Iorque, por meio da BHSC – Beacon Hill Service Corporation, e requisitou que os documentos enviados em anexo fossem utilizados para verificar a regularidade fiscal das operações (fl. 559).

Nesse contexto, o recorrente foi intimado, em 17/10/05, a apresentar uma série de documentos, dos quais destaco:

- a) instrumentos Públicos de Compra e Venda, relativos à aquisição ou alienação de seis imóveis listados;
 - a.1) escritura de compra e venda de imóvel à Avenida Giovani Gronchi nº 4.363, São Paulo, por R\$ 300.000,00 em 05/09/00 (fls. 178-179);
 - a.2) matrícula do imóvel à Avenida Giovani Gronchi nº 4.363, São Paulo (fls. 188-191);
- b) comprovação dos acréscimos patrimoniais incorporados aos imóveis, conforme informações registradas na DIRPF do ano-calendário de 2000;
- c) tabela com informação dos saldos bancários ao final de cada mês nas contas correntes do contribuinte nos anos de 2000 e 2002, bem como os extratos bancários dessas contas;
- d) comprovação de todos os pagamentos declarados na seção de “Relação de Pagamentos e Doações Efetuados”; da DIRPF do ano-calendário de 2000;
- e) comprovação dos rendimentos declarados em DIRPF;
- f) documentos comprobatórios da origem dos recursos creditados no exterior, e que foram utilizados para realizar as movimentações de US\$ 15.000,00, em 2000, e de US\$ 180.000,00, em 2002.

Em resposta, o recorrente apresentou uma gama de documentos (fls. 28-194). Após a resposta do contribuinte, este foi novamente intimado, em 16/11/05, a apresentar mais documentos relacionados aos já anteriormente requisitados, bem como entregar aqueles que foram pedidos anteriormente, mas que ainda não haviam sido entregues.

Respondendo à última intimação, a cônjuge do recorrente informou (fls. 201-203) que as intimações não foram integralmente cumpridas devido ao fato de o contribuinte estar, desde antes do recebimento da primeira intimação, em viagem para o exterior, de modo que apenas apresentara até o momento os documentos que possuía à disposição. Aproveitou, contudo, para entregar à Fiscalização os documentos que lhe diziam respeito (fls. 204-453).

Em 26/12/05, o recorrente complementou a resposta, prestando informações (fls. 454-458) acerca das compras e vendas de imóveis, e sobre a origem dos recursos creditados no exterior. Esclareceu que os imóveis eram decorrentes de herança, e que eram detidos em condomínio com seu irmão, residente nos EUA, motivo pelo qual enviou parte dos valores para o exterior. Essa foi a origem atribuída às movimentações financeiras. Em anexo, apresentou documentos comprovando as aquisições e alienações de imóveis alegadas registradas em suas DIRPFs (fls. 458-478).

Seguiram-se diversas intimações, que foram respondidas parcialmente pelo recorrente, até que a fiscalização entendeu ter elementos suficientes para realizar o lançamento.

2 Auto de Infração

O contribuinte teve ciência, em 24/04/06, de auto de infração (fls. 578-656) lavrado contra si. O total do crédito tributário foi de R\$ 608.916,51, incluídos imposto, juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%.

As infrações apuradas foram:

- a) Omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas nos anos-calendário de 2000 e 2002;
- b) Acréscimo Patrimonial a Descoberto nos anos-calendário de 2000 e 2002 (cfr. Tabela de Variação Patrimonial às fls. 621-632);
- c) Omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais para o ano-calendário de 2000;
- d) Dedução de base de cálculo c/ dependente pleiteada indevidamente para o ano-calendário de 2000;
- e) Dedução de base de cálculo por despesas médicas pleiteada indevidamente para o ano-calendário de 2000;
- f) Dedução de base de cálculo c/ instrução pleiteada indevidamente p/ os anos-calendário de 2000 e 2002;
- g) Dedução de base de cálculo c/ FAPI pleiteada indevidamente para o ano-calendário de 2000.

Conquanto tenha sido aplicada multa de ofício qualificada a todas infrações apuradas, inexistente ponto, quer no Termo de Verificação Fiscal, quer no Auto de Infração motivando a qualificação.

3 Impugnação

Inconformado com o auto de infração contra si lavrado, o recorrente apresentou impugnação (fls. 659-701), tempestiva, em 22/05/06, esgrimindo os seguintes argumentos de defesa:

- a) o direito do Fisco de lançar o tributo para o ano-calendário de 2000 havia decaído quando da realização do lançamento, porquanto nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é regido pelo §4º do art. 150, do CTN. Dessa forma, o direito a lançar o IRPF do ano-calendário de 2000 decaiu em 01/01/06, antes da lavratura do auto de infração;
- b) houve erro na apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto, pois a Fiscalização não levou em consideração os fatos econômicos ocorridos em 2001 para fins de origem no ano de 2002, tal como se o patrimônio do recorrente estivesse zerado ao início deste ano;
- c) a existência de depósito em conta não importa fato gerador do imposto de renda, visto que na apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto o essencial é a comprovação de consumo ou utilização dos valores, e não sua mera existência;
- d) o Fisco não comprova que o recorrente seria o titular dos valores creditados na alienação dos imóveis, que eram detidos em condomínio com outros titulares;
- e) não pode ser exigido de pessoas físicas a concordância exata de datas e valores entre os negócios jurídicos praticados e os depósitos bancários, ou ainda a utilização imediata dos valores, pois a pessoa física está desobrigada de escrituração fiscal;
- f) inexistiram aplicações financeiras no exterior. A única base para tal alegação foi uma lista passada à Fiscalização, sem qualquer prova idônea de que a suposta remessa de divisas efetivamente ocorreu, conforme atesta o próprio Termo de Verificação Fiscal;
- g) além de decaído, o lançamento de ganho de capital na alienação de imóvel foi realizado de forma errada, pois o Fisco não levou em conta a parcela do ganho de capital já declarado em DIRPF;
- h) é inadequada a aplicação de multa qualificada, pois o Fisco em momento algum identifica e/ou descreve o intuito fraudulento das operações, o que é pressuposto para a qualificação da penalidade.

Em aditamento à impugnação (fls. 739-749), foi juntada decisão do Conselho de Contribuintes em relação a outra contribuinte que teria sido autuada na mesma operação, e que fora considerada ilegítima para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária por ter comprovado não ser a titular dos depósitos. O recorrente alega que o caso é idêntico ao seu e pede reprodução da decisão para seu caso, com consequente anulação do auto de infração.

4 Acórdão da Impugnação

A 6ª Turma da DRJ/SPOII acordou (fls. 753-776) pela improcedência total da impugnação apresentada pelo recorrente, mantendo o crédito tributário pelos seguintes fundamentos:

- a) não operou a decadência do direito do fisco de lançar o tributo, uma vez que foi apurada fraude na declaração do contribuinte, que ensejou a qualificação da multa, e isso atrai a incidência do prazo do art. 173, I, do CTN, e não do do art. 150, §4º, do CTN;
- b) não há causa para declaração de nulidade do auto de infração ou do processo;
- c) não foi impugnada a glosa de despesas médicas, a glosa de despesas com instrução, a glosa de dependentes, a glosa com previdência privada e a omissão de rendimentos de aluguéis, motivo pelo qual não foi analisado o mérito dessas infrações;
- d) no lançamento de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, cabe ao Fisco comprovar que possuía origem para os acréscimos patrimoniais identificados pela Fiscalização, estando invertido o ônus da prova em favor da Fazenda;
- e) não procede a reclamação do recorrente de que não foi considerado seu patrimônio anterior para fim de justificação das origens, porquanto foram utilizados os saldo de conta corrente ao início do ano para fins de apuração das origens, bem como foram transportados para o mês subsequente os saldos positivos de origens, conforme pode ser observado da tabela de variação patrimonial;
- f) também não procede a alegação de que não há prova da titularidade dos valores remetidos ao exterior, pois a informação foi obtida com base em registro magnético obtido junto a processo judicial, no qual constam dados enviados por autoridades americanas. O recorrente está identificado como correntista da sub-conta "SINKEL", nº 311197. Ainda o próprio recorrente confessou ter remetido recursos para o exterior quando disse, durante o procedimento de fiscalização, que "os recursos creditados no exterior têm origem nas alienações dos imóveis constantes da Tabela I acima";
- g) não é extensível ao caso do recorrente a decisão acostada aos autos, pois (i) as decisões do Conselho de Contribuintes não são vinculantes aos órgãos inferiores; (ii) não há identidade entre as situações, pois no caso da decisão acostada a contribuinte foi autuada por depósitos bancários e comprovou que a movimentação financeira pertencia a terceiro, enquanto o recorrente está sendo autuado por realizar aplicações financeiras acima da sua capacidade econômica declarada para o período, e não comprovou que as quantias pertencem a outrem;
- h) quanto à alegação de que o Fisco errou na apuração do ganho de capital ao não considerar o valor já declarado pelo recorrente como valor de venda, ela não procede, porquanto tal declaração de ganho de capital não

consta em sua DIRPF, nem sequer foi apresentada DARF comprovando o alegado recolhimento do tributo;

- i) o dolo restou configurado pois as infrações que foram imputadas ao recorrente referem-se a situações em que ele deixou de informar, na declaração de ajuste anual, valores que seriam tributáveis, ou, ainda, pleiteou em sua declaração deduções a que não fazia jus, manifestando, assim, a intenção de reduzir o valor do imposto devido.

5 Recurso Voluntário

Cientificado do Acórdão de Impugnação em 24/08/07, o recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, em 21/09/07. Além dos argumentos já trazidos na impugnação, o recorrente alega:

- a) foi errônea a aplicação do prazo do art. 173, I, do CTN para aferir se ocorreu ou não decadência devido à ocorrência de fraude, porquanto não foi comprovada qualquer fraude pela Fiscalização, que sequer tece algum comentário sobre o motivo da qualificação da multa no Termo de Verificação Fiscal.
- b) em nenhum momento reconheceu/confessou ter realizado remessas de valores para o exterior, somente que não realizou qualquer remessa fora dos ditames legais;

Posteriormente, o recorrente aditou seu recurso com alegações (fls. 886-892) e documentos (fls. 893-1047) que foram obtidos somente após a interposição do recurso voluntário. Os documentos novos foram os arquivos enviados pelas autoridades americanas para as autoridades brasileiras no âmbito da investigação penal, e que não estavam presentes no processo administrativo.

Com base nesses documentos, demonstra que os recursos empregados na aplicação de US\$ 180.000,00 eram decorrentes de outras aplicações realizadas na conta do Banco Hapoalim em Nova Iorque, entre os anos de 1999 e 2002. Isso significa dizer que houve erro na identificação do fato gerador, pois não houve acréscimo patrimonial nessa operação, mas sim nas operações anteriores registradas. Além disso, como a conta era conjunta, o acréscimo patrimonial deveria ter sido repartido entre os cônjuges.

6 Julgamento de Recurso Voluntário

A 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do CARF, diante das novas provas acostadas aos autos, entendeu por bem converter julgamento realizado em 28/07/10 em diligência (fls. 1.055-1.061), para que os novos documentos fossem analisados pela autoridade lançadora.

7 Diligência Fiscal

Cumprindo a determinação da resolução exarada pela referida Turma, o processo foi remetido à autoridade lançadora que, após análise dos documentos, concluiu que, dentre os dois valores lançados como remesa para o exterior (US\$ 15.000,00 em 2000, e R\$

180.000,00, em 2002), o valor de US\$ 180.000,00 restava justificado com base em aplicações já existentes, não implicando acréscimo patrimonial. Foi mantido, contudo, valor remetido em 2000.

Os autos voltaram e foram distribuídos a minha relatoria, porquanto o relator original não é mais membro deste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido e julgado.

Os pontos impugnados pelo recorrente são: i) decadência em relação aos tributos lançados para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000; ii) inexistência de remessa para o exterior de US\$ 180.000,00 em 2002; iii) erro na apuração do ganho de capital, por não levar em consideração o tributo já pago sobre o montante declarado; iv) erro no cálculo do ganho de capital da venda de imóvel; v) inadequação da multa aplicada, por falta de motivação.

Passa-se à análise tópica.

1 PRELIMINAR: DA DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AO ANO-CALENDÁRIO DE 2000

Alega o recorrente que o direito de constituição do crédito tributário em análise teria precluído, em relação ao ano de 2000, em razão da aplicação do §4º, do art. 150, do CTN, uma vez que o fato gerador do IRPF, no caso de rendimento sujeito à Declaração de Ajuste Anual — caso do Acréscimo Patrimonial a Descoberto — ocorre em 31/12 do ano-calendário.

A DRJ entendeu que seria inaplicável o prazo do art. 150, §4º, do CTN uma vez que o contribuinte teria cometido fraude ao não declarar os rendimentos omitidos e pleitear deduções indevidas. Entretanto, conforme será melhor abordado em momento posterior — na análise da qualificação da multa —, embora tenha sido lançada multa qualificada em face do recorrente, não foi constatada qualquer conduta dolosa do contribuinte, pois não há uma linha no Termo de Verificação Fiscal versando sobre qualificação da multa de ofício. Dessa forma, equivocada a premissa utilizada pelo órgão julgador de primeira instância ao definir o prazo decadencial.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é tributo sujeito ao lançamento por homologação, modalidade de lançamento em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo e declara o montante devido ao Fisco, ficando esse procedimento sujeito à posterior homologação por parte da Fazenda Pública. Não havendo qualquer ato que expressamente homologue a declaração efetuada pelo contribuinte e o respectivo pagamento, ainda que parcial, considera-se o procedimento tacitamente homologado após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data do fato gerador, nos termos do que dispõe o §4º, do art. 150, do CTN. Passado esse prazo, salvo a comprovação de dolo, de fraude ou de simulação, o direito de efetuar eventual lançamento de ofício encontra-se atingido pela decadência.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, analisando o assunto sob o rito previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil, cuja decisão é de observância obrigatória por esta Colenda Corte, nos termos do art. 62 - A do Regime Interno, entendeu que o art. 173,

inciso I, do CTN, é aplicado, de modo ordinário, somente, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando não há qualquer pagamento realizado pelo contribuinte, ou quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação: *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). Grifamos.

É preciso frisar-se, contudo, que a análise da decadência no presente caso deve ser cindida em dois pontos: i) decadência em relação aos rendimentos sujeitos ao ajuste na DIRPF e ii) decadência em relação aos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva.

1.1 DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AOS RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE NA DIRPF

Em relação aos rendimentos sujeitos ao ajuste na DIRPF, conforme se verifica na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2000 (fl. 06), houve recolhimento antecipado, fato que, consoante o entendimento jurisprudencial consolidado, atrai a incidência do art. 150, §4º, do CTN. Assim, iniciando o prazo de decadência em 1º/01/01 (CTN, art. 150, § 4º) e tendo sido o contribuinte notificado do auto de infração em 24/04/06, há de se reconhecer a caducidade do direito fazendário à constituição do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000, pois o último dia para lançar o tributo em relação ao ano-calendário em análise era o dia 31/12/05.

Portanto, merece ser acolhida a preliminar, para ser reconhecida a decadência em relação aos eventos jurídico-tributários sujeitos ao ajuste anual ocorridos no ano-calendário de 2000.

1.2. DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AOS RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA

Os ganhos de capital são sujeitos à tributação exclusiva, em regime apartado dos demais rendimentos oferecidos ao ajuste anual, possuindo materialidade específica. Conforme conclusões extraídas do processo, não há qualquer comprovação da sujeição do ganho de capital auferido à tributação pelo contribuinte, mesmo que parcial. Conquanto a venda do imóvel tenha sido declarada em sua Declaração de Ajuste Anual, na seção de Bens e Direitos. Dessa forma, não se pode aplicar o prazo do art. 150, §4º, do CTN, pois inexistente o pagamento antecipado, mas o contido no art. 173, I, cuja contagem se inicia no 1º dia do exercício posterior àquele em que poderia ter sido lançado o tributo:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Devendo ser observado que no caso de ganho de capital, o fato jurídico tributário é instantâneo. Passado o prazo para recolhimento (último dia útil do mês seguinte à data do recebimento do ganho de capital), o lançamento de ofício já pode ser realizado pela autoridade fazendária. Esse é o posicionamento deste Conselho, conforme revela a decisão abaixo reproduzida:

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

O fato gerador relativo ao ganho de capital ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do ano-calendário. Assim, havendo pagamento referente ao correspondente ganho de capital, aplicase a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Para os ganhos de capital omitidos, em que não houve pagamento algum a esse título, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(CARF. 1ª Turma Especial. Segunda Seção de Julgamento. Acórdão 2801-01.562. Rel. Conselheira Tânia Mara Paschoalin. Julg. 12/05/11)

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

O fato gerador relativo ao ganho de capital ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do ano-calendário. Assim, havendo pagamento referente ao correspondente ganho de capital, aplicase a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Para os ganhos de capital omitidos, em que não houve pagamento algum a esse título, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(CARF. 1ª Turma Especial. Segunda Seção de Julgamento. Acórdão 2801-02.958. Rel. Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida. Julg. 13/03/13)

Como o ganho de capital foi apurado em 05/09/00, o prazo para recolhimento encerraria no dia 31/10/00, podendo o tributo ser lançado a partir do dia 01/11/00. Dessa forma, o prazo decadencial inicia sua contagem a partir do dia 01/01/01, primeiro dia do exercício subsequente àquele no qual ele poderia ter sido lançado. Logo, o prazo para lançamento encerrou-se em 31/12/05, motivo por que também caducou o respectivo direito subjetivo fazendário.

Haja vista que tal provimento desconstituiu o auto de infração integralmente em relação ao ano-calendário de 2000, remanesce pendente a análise dos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002.

2 DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Em relação ao ano-calendário de 2002, foi verificada a existência de saldo de dispêndios maior que o de origens apenas em novembro. Dessa forma, somente este mês será analisado.

A lista de recursos/origens e dispêndios/aplicações do mês de novembro de 2002 encontra-se à fl. 632. Em relação aos dispêndios registrados, foi atacado pelo recorrente o elencado sob a rubrica de “8.3 – Pagamentos e/ou aplicações realizados no exterior”, no valor de R\$ 654.012,00. Conforme pode ser verificado à fl. 620, tal valor corresponde ao suposto depósito de US\$ 180.000,00 realizado na conta do Banco Hapoalim, que foi levada ao conhecimento do Fisco por meio de compartilhamento de informações obtidas em investigação conjunta entre as autoridades penais americanas e brasileiras na Operação Farol da Colina (Beacon Hill).

Em relação ao depósito acima referido, foi apresentado pelo recorrente o histórico de movimentação da conta corrente (fls. 913-1.037), obtido pelas autoridades americanas e remetidas às autoridades brasileiras. Em decorrência da juntada desse documento foi determinada a conversão do julgamento em diligência. Na diligência, conclui-se que o suposto depósito no valor de US\$ 180.000,00 era, na realidade, transferência bancária do recorrente para a conta nº 311197, da SINKEL Financial AS (fls. 1.018 e 1.019), e foi coberta por resgate de aplicações possuídas (fls. 1.016 e 1.017) pelo recorrente no banco, que haviam sido adquiridas em 2001 (fls. 994-995), ou seja, não importaram acréscimo patrimonial no ano-calendário de 2002.

Dessa forma, esse valor deve ser retirado da tabela de acréscimo patrimonial do mês de novembro de 2002, uma vez que restou demonstrado estar vinculado a origem anterior ao ano-calendário objeto da autuação. Assim, não há como remanescer hígido o crédito tributário relativo acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário de 2002.

3 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Por fim, cabe discutir a qualificação da multa de ofício ao patamar de 150% aplicada pelo Fisco. O contribuinte defende que tal qualificação depende de demonstração de dolo específico.

O auto de infração não versou em qualquer momento sobre a existência de dolo, fraude ou simulação, e somente em sede de julgamento na DRJ se buscou justificar a qualificação com o trecho abaixo transcrito:

102. Descabe razão ao requerente acerca das alegações do contribuinte a respeito do fato de que a aplicação da multa qualificada ter sido efetuada subjetivamente e que a apuração deu-se por presunção.

103. Pela análise do texto legal acima, percebe-se que todas as infrações que foram imputadas ao contribuinte (omissão de rendimentos, glosa de deduções, ganho de capital e acréscimo patrimonial a descoberto) referem-se a situações em que ele

deixou de informar na declaração de ajuste valores que seriam tributáveis, ou, ainda, pleiteou em sua declaração deduções a que não fazia jus, manifestando, assim, a intenção de reduzir o valor do imposto devido.

104. A constatação do dolo confirma-se na medida que o contribuinte não logrou trazer aos autos documentação comprobatória que pudesse elidir a imputação.

Entendo que o fundamento não se sustenta. De um lado, porque não há motivação específica e concreta na aplicação da multa qualificada o que, por si só, já seria suficiente à desqualificação da sanção. De outro, porque a motivação genérica atribuída à qualificação – omissão de rendimentos - não encontra guarida no entendimento cristalizado no âmbito desse Conselho, conforme revela a decisão abaixo transcrita:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO GENÉRICO E DOLO ESPECÍFICO.

A imposição da multa qualificada de 150% necessita da demonstração do dolo específico, da vontade livre e consciente de sonegar para tipificar a conduta prevista no art 71, I, da Lei 4.502, de 1964.

A matéria encontra-se, inclusive, sumulada através do enunciado abaixo reproduzido:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A simples omissão de rendimentos é a própria conduta ilícita que é punida pela multa de ofício de 75%, sendo reservada a multa qualificada às situações especiais onde há dolo do contribuinte em sonegar o tributo.

Com base no acima exposto, voto, para que seja acolhida a preliminar para RECONHECER A DECADÊNCIA do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000; e, no mérito, por DAR PROVIMENTO ao recurso nos termos do voto.

Rafael Pandolfo - Relator