



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

Processo nº 10768.015836/98-13

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 2202-01.851 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 19 de junho de 2012

Matéria Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Recorrente RICARDO VIANA RAMOS FERNANDEZ

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1993

TEMPESTIVIDADE. DECISÃO JUDICIAL. FALTA DE REINTIMAÇÃO.

Em face da existência de sentença judicial determinando a aceitação de recurso voluntário a ser interposto, e na existência de reabertura de prazo para a apresentação do recurso, deve ser considerado o presente recurso voluntário como tempestivo.

IRPF. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. INDISSOCIABILIDADE DOS CRITÉRIOS MATERIAL E TEMPORAL.

O fato jurídico tributário se perfectibiliza no átimo de passagem entre o último dia do ano-calendário e o primeiro dia do ano-calendário seguinte. Somente neste momento pode-se dizer que ocorreu o acréscimo patrimonial, ou que existiu disponibilidade jurídica ou econômica.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Antonio Lopo Martinez.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

Relatório

1 Procedimento de Fiscalização

Foi lavrado termo de intimação dirigido ao recorrente, em 05/11/96, através do qual se solicitou a apresentação dos seguintes documentos:

- a) provas referentes aos rendimentos auferidos entre os anos de 1992 e 1995, devendo ser destacados os rendimentos sujeitos a tributação mensal;
- b) comprovação dos lançamentos realizados na declaração de bens, dívidas e ônus reais, bem como os pagamentos efetuados a terceiros;
- c) comprovantes de pagamento de tributos federais, estaduais e municipais, bem como das despesas necessárias à manutenção de seus bens;
- d) lista de contas bancárias, poupanças e demais aplicações mantidas no período, junto ao saldo de cada ao final de cada mês;
- e) quaisquer outros documentos que comprovem entrada de numerário no período.

Em resposta, o contribuinte juntou os seguintes documentos relevantes ao presente processo:

- a) escritura de compra e venda de seu imóvel no ano de 1987 (fls. 23-25);
- b) cópias de DARF de carnê-leão pagas no ano-calendário de 1993 (fls. 28-31);
- c) guias de depósito em sua conta no ano-calendário de 1993 (fl. 32);
- d) comprovante de pagamento de escola de seus filhos no ano-calendário 1993 (fls. 33-50);
- e) cópia do ofício que determinou o bloqueio de suas contas bancárias em 11/02/93 (fls. 109-110);
- f) cópias das respostas das instituições financeiras confirmado o bloqueio de contas (fls. 111-132);

Após receber a resposta do intimado, a Fiscalização emitiu novo termo de intimação requisitando informações acerca da origem dos valores bloqueados em suas contas bancárias:

Banco	Natureza	Número	Valor (CR\$)	Data
REAL	Conta Corrente	8006583	4.894.225,47	12/02/92
B. Brasil	Conta Corrente	132.561-2	349.690,54	11/02/93
B. Brasil	Fundo Ouro	132.561-2	2.855.905.628,10	11/03/93
B. Brasil	Mercado Aberto	-	2.712.672.579,66	11/03/93
B. Brasil	Depósito a Prazo	venc. 03.03.93	1.373.000.000,00	11/03/93
CEF	Conta Corrente	867.549-5	4.303.048,48	09/02/93
CEF	Fundão	867.549-5	4.757.602.402,10	09/02/93
B. Brasil	Conta Corrente	18.200-1	99.480,22	11/02/93
CEF	Conta Corrente	0234.001.75585-1	109.324,20	12/02/93
CEF	Aplicação Financeira	19.280405-7	590.599.324,71	12/02/93
SOMA			12.299.535.703,48	

Em resposta o contribuinte informou que:

a) o valor da conta do Banco Real se refere a pro-labore da empresa R. R. Fernandez Representações Ltda., recebido e declarado no ano-calendário de 1992;

b) os valores disponíveis na conta corrente nº 0234.001.75585-1 e na aplicação financeira nº 19.280405-7, ambas da CEF, são originários de honorários advocatícios, e foram declarados para os anos-calendário de 1992 e 1993, tendo sofrido retenção na fonte. Por terem sido recolhidos erroneamente pela CEF, o contribuinte precisou resolver o equívoco por meio de processo administrativo anterior;

c) os valores depositados nas contas corrente e Fundão de nº 867.549-5, CEF e Banco do Brasil nº 132.561-2 (c. corrente e fundo ouro, mercado aberto e depósito à prazo) são originários de honorários de ação referente a FGTS, e deveriam ter sido repartidos, restando apenas 2/7 do valor ao fiscalizado. Não obstante, devido ao bloqueio efetuado pela 4ª Vara Federal, a repartição foi impossibilitada e o dinheiro ficou indisponível;

Em anexo, o recorrente apresentou os comprovantes de depósito e recolhimento de IRPF (fls. 139-153).

Com base nas informações apresentadas pelo fiscalizado, a autoridade fiscalizadora prosseguiu à intimação do contribuinte para justificar a variação patrimonial apurada (fls. 157-160).

O contribuinte reforçou a informação de que os valores bloqueados assim permaneciam, em virtude do questionamento sobre sua titularidade. Ainda, que a pretensa

aquisição de automóvel em abril de 1993 nunca ocorreu. Ademais, o bloqueio foi *ex tunc* e atingiu valores que já haviam sido declarados e tributados em dezembro de 1992.

2 Auto de Infração

Considerando insuficientes as informações concedidas, a autoridade fiscalizadora procedeu à lavratura de auto de infração (fls. 172-196) por suposto Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

As causas do Acréscimo Patrimonial a Descoberto podem ser divididas em três espécies: valor bloqueado na conta do autuado em fevereiro; gastos com aquisição de veículo em abril e junho; e repasse de recursos a cônjuge em maio.

O total do crédito tributário constituído foi de R\$ 415.917,16, incluídos imposto, multa de ofício de 75% e juros calculados até 29/05/98.

O contribuinte foi intimado do auto de infração em 03/07/98.

3 Impugnação

Indignado com o resultado da fiscalização, o autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 199-207), fundando-se nos seguintes argumentos:

a) a quantia lançada para o mês de fevereiro como valores bloqueados, conforme insistentemente informado durante a fiscalização, teve sua titularidade jurídica questionada e ainda remanescia incerta;

b) o fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica, o que não aconteceu no caso pois os recursos foram tornados indisponíveis e seu consumo não foi permitido;

c) o despacho que decretou o bloqueio da conta retroagiu e tornou indisponíveis todas as quantias recebidas nas contas bloqueadas desde dezembro de 1992, anulando a disponibilidade dos numerários;

d) existe motivo de força maior para o não pagamento do tributo, vez que o bloqueio está a discutir exatamente se o recorrente é o verdadeiro titular da quantia;

e) os valores repassados à cônjuge estão registrados como dispêndio em maio, quando na verdade a transferência ocorreu em janeiro;

f) há referência à aquisição de carro por 1.299,87 UFIR em abril de 1993, mas nenhum carro foi adquirido neste período;

4 Acórdão de Impugnação

A 2ª Turma da DRF/RJ julgou a impugnação apresentada pelo autuado em 22/08/02. O acórdão, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação, para reduzir o imposto de renda devido de R\$ 174.249,93 para R\$ 158.831,28. Os motivos alinhados foram:

- a) o fato gerador é a aquisição de disponibilidade jurídica e/ou econômica, o que ocorreu quando o contribuinte teve os valores disponíveis em sua conta bancária;
- b) deve ser excluído do montante bloqueado a quantia de 55.293,13 UFIR's que estava nas contas bloqueadas ao fim do ano-calendário anterior;
- c) os valores repassados à cônjuge pelo recorrente foram considerados como dispêndio em janeiro ao invés de maio. Tal data foi utilizada por ter sido a informada pela própria cônjuge do recorrente quando intimada;
- d) deve ser excluída da autuação a compra de carro no montante de 1.299,87 UFIR's no mês de abril, vez que não há comprovação da compra deste terceiro veículo.

5 Recurso Voluntário

O contribuinte, intimado em 16/10/02 do resultado do julgamento de sua impugnação, não apresentou recurso voluntário em tempo hábil, motivo pelo qual foi inscrito em dívida ativa. Não obstante obteve uma série de decisões judiciais favoráveis, em primeiro lugar para dispensar o depósito de 30% do valor do recurso e do arrolamento de bens. Após, quando da execução pela Fazenda, obteve êxito em sede de objeção de não executividade, circunstância na qual a CDA foi considerada nula pelo fato de o processo administrativo não ter sido concluído.

No recurso voluntário, alega, em preliminar, que o recurso seria tempestivo, pois não lhe foi reaberto prazo após a emissão das decisões favoráveis pelo poder judiciário.

No mérito, restringiu-se em repisar os argumentos alinhados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Rafael Pandolfo

O recurso demanda análise tópica.

1 Tempestividade

O recorrente foi intimado em 16/10/02 acerca do resultado do julgamento de sua impugnação. Não obstante, após decretação da perempção e inscrição em dívida ativa, o recorrente ajuizou “Ação Ordinária de Anulação de Multa e de Lançamento c/ Pedido de Antecipação Parcial de Tutela” (fl. 308) em 21/02/2003, requerendo a sua exclusão do CADIN e o cancelamento da inscrição em dívida ativa, pela falta de esgotamento das vias processuais administrativas.

A antecipação de tutela foi concedida, nos seguintes termos:

Por estas razões, presentes os requisitos do art. 273, do CPC, DEFIRO EM PARTE o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, para determinar à autoridade administrativa que dê seguimento ao recurso voluntário a ser interposto nos autos do processo administrativo, abstendo-se de exigir para tal fim o depósito de 30% (trinta por cento) do valor da exigência fiscal, bem como abstenha-se de inscrever o nome ou o CPF do demandante no CADIN, até decisão em contrário do juízo.

Importante destacar o que foi prescrito na decisão: “seguimento do recurso a ser interposto”, ou seja, que ainda não havia sido apresentado, à época. Nos autos da execução, o sujeito passivo apresentou objeção de não executividade, que foi deferida pelo fato de o juízo considerar não finalizado o processo administrativo.

Assim, embora reconheça que o prazo de 30 dias estendido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72 tenha decorrido, a interpretação sistemática das decisões judiciais demonstra que o recorrente possuía direito à apresentação do recurso voluntário. Uma vez que não foi reaberto o prazo para recurso, não há de se falar em perempção, motivo pelo qual este deve ser conhecido e julgado.

2 Da Inexistência de Disponibilidade Jurídica ou Econômica da Renda

Uma análise rápida da autuação demonstra que o caso todo depende da análise de um ponto em específico: a materialidade do Imposto de Renda.

O caso é faticamente complexo, e demanda relato dos eventos para uma maior compreensão e posterior qualificação dos valores recebidos..

O recorrente e outros dois advogados do Município do Rio de Janeiro, através do que foi caracterizado judicialmente como “fraude processual”, sacaram valores disponíveis

nas contas de FGTS de quase 500 associados da ASSEMI – Associação dos Servidores da Minas Caixa. A fraude processual consistiu em incluir no pôlo ativo da ação proposta por outra entidade – FEEM – o nome dos associados da ASSEMI. A ação cautelar havia sido apresentada em nome de **um** dos associados da FEEM. Ocorre que, na fase de cumprimento de sentença, o recorrente incluiu no pôlo ativo da ação, além do autor, a ASSEMI e a FEEM. Através dessa fraude processual, o contribuinte pode receber alvará expedido pelo juízo na ação. Ao perceber o erro processual, o Juízo Federal determinou a suspensão do alvará, mas boa parte dos valores já havia sido sacada. **Deste modo, o juízo da 4ª Vara Criminal Federal determinou o bloqueio das contas do recorrente, a fim de evitar prejuízo tanto à Caixa Econômica Federal – depositária dos valores de FGTS sacados – quanto aos associados da ASSEMI.**

O saque dos valores – equivalentes a mais de 1 milhão de dólares à época, e correspondentes a quase 90% dos FGTS dos associados da ASSEMI –, foi efetuado entre 29/12/92 e 22/02/93, tendo o bloqueio judicial sido determinado em 11/02/93, com a ordem sendo cumprida até meados do mês de março pelas instituições financeiras.

A ASSEMI ajuizou ação cautelar inominada nº 10/93, requisitando a constrição judicial dos valores. Essa ação cautelar – Processo nº 0098590-54.1993.8.19.0001 – teve liminar concedida, e, julgada procedente em 16/10/09. A sentença tornou “definitiva” a constrição até julgamento definitivo da ação principal.

Em 10/93, a ASSEMI ajuizou ação de cobrança por enriquecimento sem causa em face dos advogados – Processo nº 0092845-93.1993.8.19.0001 –, visto os valores não lhe terem sido repassados.

A ação foi julgada em 30/11/2009, 13 anos após o início, com sentença procedente em favor da ASSEMI, determinando que o ora recorrente e os demais réus devolvessem os valores devidos. Da sentença foi interposta apelação, que foi julgada em 20/09/2011 no sentido de negar provimento ao recurso. Foi interposto, em 26/01/2012, recurso extraordinário do qual não foi possível verificar o andamento.

Concomitantemente, teve andamento, na 1ª Vara Criminal Federal do Rio de Janeiro, o Processo nº 0035883-83.1993.4.02.5101. A baixa definitiva do processo criminal ocorreu em 29/09/2009 devido ao reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva, muito embora o réu tenha sido declarado culpado em sentença, culpa reafirmada em acórdão à apelação criminal interposta.

O dinheiro ficou disponível durante determinado período – **entre um e quatro meses** – na conta do contribuinte, até a efetivação da constrição judicial. Segundo a Fiscalização, tal disponibilidade financeira temporária significaria disponibilidade econômica de renda, devendo ser cobrado Imposto de Renda sobre estes valores, visto que a disponibilidade financeira constitui fato gerador do Imposto, nos termos do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proveitos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Ademais, a Fiscalização defende que o critério temporal do imposto é mensal, motivo pelo qual o simples fato de as quantias terem ficado disponíveis ao final do mês de janeiro seria o bastante para consolidar a ocorrência do fato gerador.

Postos estes fatos e premissas, ingresso na análise jurídica do tema.

Entendo que o artigo 43 do CTN, ao indicar a disponibilidade como elemento mínimo à caracterização da renda tributável, permite a seguinte distinção, *considerando a juridicidade do evento do qual decorre o rendimento tributado*:

a) disponibilidade jurídica: situação jurídica (ato/fato jurídico) que confere, a determinado indivíduo, direito subjetivo – exigível – a um rendimento. Pressupõe a lícitude do fato, sem a qual não há que se falar em direito a determinado rendimento. O conceito autoriza o reconhecimento de receitas pelo regime de competência, aplicável a algumas pessoas jurídicas;

b) disponibilidade econômica: verificada nas situações que, embora revelem capacidade contributiva, não são regidas pelo direito, como os rendimentos ganhos em jogo de azar, etc.

A diferenciação encontra-se estribada na lição de Ricardo Mariz de Oliveira, cujas palavras seguem abaixo reproduzidas:

Já quando um aumento de patrimônio decorre de um ato não regulado pelo direito – exemplo, um ganho em jogo de azar – ou mesmo de um ato contrário ao direito – exemplo, um ganho na exploração da prostituição ou no tráfico de drogas –, é impossível falar em aquisição de disponibilidade jurídica, porque o direito não assegura a possibilidade de cobrar o ganho do jogo ou o ganho da exploração da prostituição.

Não há como, nestes casos, aludir à aquisição de disponibilidade jurídica no sentido da formação de um direito transformável em disponibilidade econômica pelo posterior recebimento.

Mas nestes casos é possível constatar-se existência do fato nuclear necessário à ocorrência do fato gerador – o aumento patrimonial –, cuja aquisição, entretanto, se dá apenas economicamente, ou seja, em decorrência de uma situação de fato e não jurídica.

[...]

Voltando ao exemplo da venda de mercadorias, regida pelo Código Civil, antes da entrega da mercadoria não há direito ao preço, motivo pelo qual a simples recepção do dinheiro equivalente ao preço da venda, caso ocorra antes da entrega da mercadoria, não representa disponibilidade econômica suficiente a gerar a incidência tributária, porque a renda ainda não pode ser tida como integrada ao patrimônio do vendedor.

(OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, pp. 301-302)

No caso do regime tributário fixado para as pessoas físicas – decorrentes de atos/fatos jurídicos - o ordenamento exige, cumulativamente à disponibilidade jurídica, a disponibilidade financeira, ou seja, a liquidação do direito pelo seu titular. Como se verifica, nas situações revestidas de juridicidade, a disponibilidade financeira pressupõe a jurídica.

A esses apontamentos deve ser acrescentada a observação de que a periodicidade do IRPF é anual, sendo que o critério temporal da respectiva hipótese normativa

tem lugar no átimo de virada do dia 31 de dezembro para o dia 1º de janeiro. É desse momento, portanto, que deve ser colhido o significado definitivo dos eventos que ocorreram ao longo do exercício encerrado.

No caso em análise, conforme visto, embora os rendimentos imputados ao recorrente tenham sido precariamente liberados, os mesmos foram objeto de decisões judiciais que infirmaram tanto a respectiva disponibilidade jurídica (se relativa a honorários advocatícios) como hipotética disponibilidade econômica (admitindo-se origem não jurídica aos rendimentos), pois os valores não ingressaram no patrimônio do recorrente.

Ao longo do ano-calendário ocorreram eventos que, posteriores à precária e ineficaz liberação judicial, infirmaram a titularidade do rendimento e ceifaram qualquer presunção de disponibilidade econômica do recorrente, pois tornaram indisponíveis os respectivos valores. O lançamento foi efetuado entre 1996 e 1998, época em que ainda estava pendente o julgamento de ambas as ações judiciais, tendo o Fisco sido devidamente informado da contenda e do bloqueio. O fato é que, no encerramento do ano-calendário 1993 (fato jurídico tributário do IRPF), o recorrente não detinha qualquer disponibilidade sobre os valores a ele imputados, que permaneciam indisponibilizados judicialmente.

Compreender a presente situação como capaz de ensejar a incidência do tributo seria negar a própria definição ontológica de tributo: entrega de parte da riqueza obtida pelo indivíduo. Se inexistente riqueza a ser tributada, inexistiria o tributo. Qualquer interpretação diferente seria a permissão de tributação por ficção, o que é uma forma de confisco.

Nesse contexto, voto para que seja DADO PROVIMENTO ao recurso interposto.

(Assinado digitalmente)

Relator Rafael Pandolfo