



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 1650/000.501/89-36

Sessão de 30 de agosto de 1991

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.175

Recurso nº: RP/106-0.130

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: OMAR ANDRADE RODRIGUES

AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CONDIÇÕES PARA GOZO DO BENEFÍCIO INSTITUÍDOS PELO DECRETO-LEI Nº 2.303/86, Arts. 18 a 23 - As condições para gozo do mencionado favor fiscal são as previstas no Decreto-lei nº..... 2.303/86 e nas respectivas normas complementares, não figurando dentre estas a necessidade de que o contribuinte comprove a disponibilidade dos recursos que deram origem ao patrimônio a descoberto em data anterior a 31/12/85. Assim, tendo o contribuinte, no caso dos autos, atendido a todas as condições previstas na lei e, não tendo o Fisco provado que os bens e valores foram auferidos no ano-base de 1986, improcede a exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Cons. Carlos Walberto Chaves Rosas, que lhe dava provimento.

Sala das Sessões (DF), em 30 de agosto de 1991.


MARIAM SELT - PRESIDENTE e RELATORA


IRAN DE LIMA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JOÃO DIAS NETO, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, AQUILES RODRIGUES DE OLIVEIRA, JUAREZ DE MORAIS, MANOEL ANTONIO GADELHA, DICLER DE ASSUNÇÃO (Suplente Conyocado) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10650/000.501/89-36

RECURSO Nº: RP/106-0.130

ACORDÃO Nº: CSRF/01-01.175

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: OMAR ANDRADE RODRIGUES

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão nº 106-2.512, de 24/01/90, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 56.942, interposto por OMAR ANDRADE RODRIGUES.

O recurso circunscreve-se ao gozo do benefício instituído pelo Decreto-lei nº 2.303, de 21.11.86, artigos 18 a 23, e na legislação complementar baixada para a sua correta interpretação.

A exigência fiscal fundamentou-se no entendimento de que para se aproveitar do mencionado benefício seria necessário que o contribuinte comprovasse ter auferido os respectivos rendimentos em data anterior a 31/12/85, conforme declarado na ementa da decisão de primeiro grau à fls.36:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOAS FÍSICAS
Acréscimo Patrimonial não justificado:

Tributa-se na cédula "H" o acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos tributáveis, por rendimento não tributáveis ou por rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte.

Acórdão nº-CSRF/01-01.175

Não tem direito de usufruir da alíquota privilegia da de 3%, prevista no Decreto-Lei nº 2.303/86, relativamente a valores aplicados em open-market, em 1986, o contribuinte que não comprovar possuir em 31.12.85 recursos não declarados que propiciaram tais aplicações.
Lançamento procedente."

A Câmara recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto contra o ato da autoridade de "a quo", por entender desnecessária a comprovação exigida pelo fisco, desde que atendidos os requisitos da Lei, os quais, na espécie, foram considerados cumpridos, conforme consignado no r. Acórdão recorrido, em cuja ementa se lê:

"IRPF - CÉDULA "H" - Desde que atendidos os requisitos da Lei, não é necessário que o contribuinte comprove ter auferido os recursos que deram origem ao patrimônio a descoberto em data anterior a 31/12/85, para se valer do favor de que trata os artigos 18 a 23 do DL. 2.303/86. Recurso provido."

A douta Procuradoria insurge-se contra esse entendimento, ao fundamento básico de que "... o voto vencedor ignorou a existência de norma complementar de natureza tipicamente interpretativa que é o item 3 do ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO Nº 135 DE 30 DE DEZEMBRO DE 1986, que lança uma pá de cal em torno da suposta afronta ao art. 111 do CTN. A referência ao acórdão do 1º Conselho de Contribuintes é mais contundente eis que a decisão exige para fins da tributação benigna que o valor depositado tenha sido auferido até 31.12.85, com isso espancando qualquer dúvida ainda remanescente".

O recurso foi admitido pelo ilustre Presidente da Câmara recorrida, através do despacho de fls.

Intimado, o contribuinte ofereceu as contra-razões de fls. 71/73.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

Como visto do Relatório, a controvérsia gira em torno da interpretação do disposto nos arts. 18 a 21 do Decreto-lei nº 2.303, de 21.11.86, e na legislação complementar baixada para a sua correta interpretação.

Os mencionados artigos, estabelecem literal e respectivamente:

"Art. 18 - Não ensejará instauração de processo fiscal, com base em acréscimo patrimonial a descoberto, a inclusão na declaração relativa ao exercício financeiro de 1987, de bens ou valores não incluídos em declarações já apresentadas pelo contribuinte, pessoa física, observado o disposto neste Decreto-lei.

"Art. 19 - O valor do acréscimo patrimonial a que se refere o artigo anterior ficará sujeito à incidência do imposto de renda a uma alíquota especial de 3% (três por cento).

"Art. 20 - Os bens e valores de que trata o artigo 18 serão, para todos os efeitos fiscais, considerados como incorporados ao patrimônio do contribuinte, pessoa física, em 31 de dezembro de 1986, desde que:

I - os bens tenham a respectiva compra devidamente comprovada; e

II - os valores, em dinheiro ou títulos, sejam depositados ou custodiados em estabelecimento bancário até aquela data.

Parágrafo único - O Ministro da Fazenda poderá estabelecer outras formas de comprovação ou de custódia.

"Art. 21 - Com fundamento na declaração de bens regularizada na forma do artigo 18, que servirá de base, apenas, para incidência do imposto de que trata o artigo 19, não será permitido:



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

I - instaurar processo de lançamento de ofício por inexatidão ou falta de declaração de rendimentos;

II - exigir comprovação de origem daqueles valores, bens ou depósitos; ou

III - aplicar sanções, de qualquer natureza, administrativa ou penal." Os grifos são da transcrição.

Na legislação complementar se esclareceu, como mais relevante para o deslinde da presente questão:

a) Na Instrução Normativa SRF - nº 139, de 19.12.86:

"2. Para efeito de utilização do benefício fiscal, poderão ser declarados bens e valores adquiridos até 31 de dezembro de 1986 que não tenham sido incluídos em declarações de rendimentos já apresentadas, ficando a regularização fiscal condicionada à comprovação:

a) da aquisição dos bens, conforme disposto nesta instrução;

b) de que, em 31 de dezembro de 1986, a importância em dinheiro esteja depositada ou os títulos estejam custodiados em instituições financeiras, sociedades, corretoras, sociedades distribuidoras, ou em bolsas de valores, situadas no País ou no exterior.

.....

3. Considera-se documentada a aquisição dos bens para a finalidade de que trata a alínea "a" do item precedente:

.....

c) quando se tratar de ouro, pelo certificado de depósito ou custódia expedido por instituição financeira autorizada à prestação do serviço.

b) no Ato Declaratório Normativo CST nº 135,

.....

"3.1 - Não podem ser incluídos os rendimentos e



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

ganhos de capital auferidos durante o ano-base de 1986, tributáveis na declaração de rendimentos de 1987 na forma da legislação de regência.

.....

3.3 - O gozo das vantagens fiscais não está condicionado à entrega de declarações de rendimentos relativas a exercícios anteriores ao de 1987.

Da exegese do consignado nas normas transcritas se conclui:

- estar autorizada a inclusão na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1987, ano-base de 1986, de bens e valores não incluídos em declarações anteriores. Os que já tenham sido incluídos não gozariam do benefício;

- ser permitida a indicação de bens e valores adquiridos até 31.12.86;

- que a única exigência para o reconhecimento de existência de dinheiro, ouro e títulos ao portador é a prova de que estejam depositados ou custodiados em instituição autorizada em 31.12.86;

- que a própria lei prevê a surgência de acréscimo patrimonial a descoberto com a inclusão de valores na declaração do ano-base de 1986;

- estar proibida a instauração de processo fiscal com base nesse acréscimo, desde que observadas as suas disposições;

- ser vedada a exigência de comprovação da origem dos valores, bens ou depósitos;

- não ser viável a aplicação de sanções de natureza administrativa ou penal.



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

Qual a razão da exigência ou onde reside a divergência entre o contribuinte e o Fisco.

A razão da divergência está em que o Fisco entende assistir-lhe o direito de exigir que o contribuinte comprove que já tinha a disponibilidade do bem ou dinheiro arrolado na declaração em 31.12.85. Na hipótese de o contribuinte não o fazer, nega-lhe os benefícios do Decreto-lei nº 2.323/86 e autua-o por acréscimo patrimonial não comprovado, como ocorreu na hipótese dos autos, daí a ementa da decisão singular, onde se consignou:

"Não tem direito de usufruir da alíquota privilegiada de 3%, prevista no Decreto-lei número 2.303/86, relativamente a valores aplicados em open-market, em 1986, o contribuinte que não comprovar possuir em 31.12.85 recursos não declarados que propiciaram tais aplicações".

Sustentam ainda as autoridades fiscais, como fundamento para sua conclusão, estar implícita essa exigência quando no art. 18 do Decreto-lei se menciona "bens e valores não incluídos em declarações já apresentadas pelo contribuinte" e que na instrução Normativa CST - 139/86 e no ADN-CST 135/86, se consigna expressamente não fazerem jus ao benefício os rendimentos auferidos em 1986.

Cabe, então, à luz dessa argumentação é examinar: primeiro, se ela é compatível com o declarado na legislação invocada, depois, se, de outra forma, poderia ser dado integral acatamento ao estabelecido nessas mesmas normas, já que nem o Decreto-lei nº 2.303/86, que instituiu o benefício, nem a legislação complementar baixada a título de regulamentação exigem expressamente a comprovação da existência da prévia disponibilidade em 31.12.85.

Quanto a primeira questão (compatibilidade entre a exigência implícita de comprovação da existência da prévia disponibilidade em 31.12.85 e o declarado expressamente no refe-



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

rido Decreto-lei 2.303/86 e sua legislação regulamentadora é fácil de comprovar a sua impossibilidade.

Com efeito, se nessa legislação se declara e até se impõe como condição para gozo do benefício que o contribuinte prove a existência do bem, inclusive mediante depósito ou caução em 31.12.86, não poderia exigir-se tal prova em 31.12.85, ou seja, em data anterior a estabelecida em lei, sob pena de ofensa a essa mesma lei. É de considerar-se, ainda que, nessa data (31.12.85) o contribuinte poderia não a ter, já que o Decreto-lei e a legislação complementar dispuseram para o futuro, quanto à forma de como seria necessário comprovar.

O objetivo maior da legislação incentivadora foi permitir a regularização de recursos de que o contribuinte dispunha, especialmente fora do País, integrando-os na economia formal, e com isso passar a gerar empregos e pagar impostos o que antes, em razão de sua clandestinidade, ou por situarem-se fora do País não ocorria.

Por outro lado, como comprovar, por exemplo, a existência de títulos ao portador, moeda estrangeira e ouro, para já não falar em moeda nacional, se os primeiros fazendo parte da economia informal, fatalmente não eram lastreados em qualquer documentação isto em data anterior à prevista na lei e para a qual o contribuinte não fora orientado pela própria ausência de lei.

Ainda é certo que, exigindo-se que o contribuinte provasse a disponibilidade em data anterior à prevista em lei e por forma diferente daquela estatuída, na maioria dos casos estar-se-ia exigindo a comprovação da origem, o que é terminantemente vedado na lei.

Atente-se para o fato de que essa legislação específica não determinou que o contribuinte fizesse a retifica-



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

ção das declarações anteriores, quando aí se não houvesse incompatibilidade com outras disposições do mesmo decreto, talvez se pudesse cogitar da aludida comprovação. Ao contrário, mandou incluir, tudo na declaração de 31.12.86, tendo o ADN-CST 135/86, consignado que o benefício sequer estava condicionado à entrega das declarações do ano anterior, valendo assinalar que a mesma legislação textualmente declara que, para todos os efeitos legais, os bens arrolados serão considerados incorporados ao patrimônio do contribuinte em 31.12.86.

Analisemos agora se, vedando-se ao Fisco o direito de exigir do contribuinte a prova da disponibilidade em 31.12.85, ficaria ele impedido de exigir o tributo nos termos da legislação ordinária, em vigor em 1986, sobre os rendimentos auferidos nesse ano, isto é, se haveria incompatibilidade entre a vedação da intimação do contribuinte para que fizesse aquela prova e a tributação dos rendimentos de 1986, pela alíquota normal.

A resposta é negativa. O que a legislação fez foi, ao estabelecer a data em que os bens e valores deveriam ter sua comprovação realizada, foi vedar implicitamente que a comprovação fosse feita noutra data qualquer, invertendo o ônus da prova; quer dizer, até prova em contrário, vale o declarado pelo contribuinte. Se, porém, o Fisco verificar que o contribuinte não ofereceu os rendimentos do ano-base de 1986 à tributação pela alíquota normal, poderá autuá-lo, dele exigindo o tributo e demais encargos e penalidades cabíveis.

Essa inversão do ônus da prova, emerge ainda mais claramente dos comandos da legislação especial ao vedar que se exija a comprovação da origem daqueles valores, bens ou depósitos, pois como vimos, na maioria dos casos, antecipadamente já seria notória a impossibilidade de o contribuinte fazer aquela prova, como vimos anteriormente, quando a título de exemplo, mencionamos a moeda, o ouro e os títulos ao portador.



Acórdão nº-CSRF/01-01.175

Concluindo, tendo o contribuinte, no caso dos autos, atendido a todas as condições previstas na lei e não tendo o Fisco provado que os bens e valores foram auferidos no ano-base de 1986, voto pela confirmação da decisão recorrida e, em consequência, que se negue provimento ao recurso especial.

Brasília-DF, 30 de agosto de 1991.



MARIAM SEIF - RELATORA