



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10166/007/292/90-48

ELL

Sessão de 27 de abril de 1993

ACORDÃO Nº 104-10.391

Recurso nº: 75.052 - IRPF - EX: DE 1987

Recorrente: AHMAD YAHYA

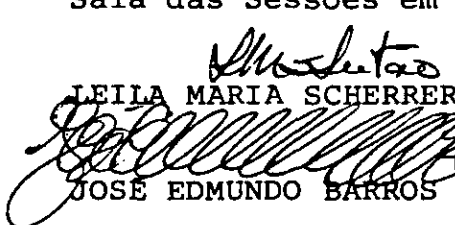
Recorrida : DRF EM BRASÍLIA - DF

IRPF - AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CONDIÇÕES PARA GOZO DO BENEFÍCIO FISCAL - DECRETO-LEI Nº 2.303, DE 1986. As condições para gozo do mencionado favor fiscal são as previstas nesse Decreto-lei e nas respectivas normas complementares. O fato de o contribuinte não comprovar que dispunha, em 31.12.85, de dinheiro com o qual adquiriu imóvel até 31.12.86, para se beneficiar da tributação excepcional instituída pelos arts. 18 a 23 do DL 2.303/86, não abona a presunção fiscal de que se trata de rendimentos omitidos no ano-base de 1986. É de se considerar improcedente a tributação de acréscimo patrimonial não justificado, apurado com base naquela presunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AHMAD YAHYA.

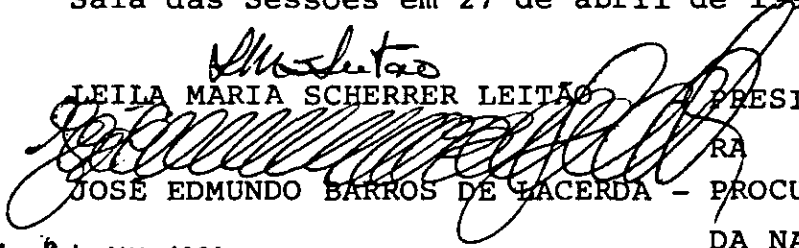
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Waldyr Pires de Amorim e Evando Pedro Pinto que negavam provimento ao mesmo.

Sala das Sessões em 27 de abril de 1993


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

PRESIDENTE E RELATORA

VISTO EM


JOSE EDMUNDO BARROS DE LACERDA

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 24 JUN 1993

Acórdão nº 104- 10.391

- a fiscalização considerou como irregularidade a alienação do imóvel, o que é um equívoco, já que tal fato não constitui qualquer infração à legislação de regência;

- quanto ao mérito, transcreve os arts. 18 a 22 do Decreto-lei 2.303, de 1986, bem como os itens 2 e 3 da Instrução Normativa SRF nº 139, de 1986;

- conclui em face daquelas transcrições que todas as aquisições de bens imóveis no ano de 1986, obedecidas as normas constantes do ato administrativo supracitado, podem ser incluídas na declaração de 1987, ao abrigo da tributação favorecida pelo DL 2.303/86;

- à Fazenda Pública é vedado exigir comprovação da origem dos recursos e efetuar lançamento de ofício tendo por base a declaração de bens assim regularizada.

Em 28/11/90, o autor do feito, através da Intimação de fls. 043, solicita ao sujeito passivo que comprove, de forma hábil e idônea, as disponibilidades financeiras até 31/12/85 que lhe permitiram efetuar as aquisições ao abrigo do Decreto-lei nº 2.303/86.

O contribuinte, a fls. 044/049, solicita prorrogação para atendimento ao pleito.

Na Informação Fiscal, alega a Fiscalização, em síntese:

- que houve um erro quando foi digitado o nº do Decreto-lei;

- todavia, o impugnante expressa-se que "teve sua defesa dificultada" ^{mas} transcreve os artigos 18 a 22 do Decreto-lei 2.303/86 e que, por sua vez, esse ato legal é citado nas pá-

Acórdão nº 104-10.391

ginas do manual do imposto de renda do exercício de 1987;

- que esse DL. permite incorporar bens e direitos que tenham sido omitidos nos exercícios de 1986, 1985 e 1984;

- em relação à IN SRF nº 139/86, afirma que o legislador fugiu do princípio norteador do DL, "estendendo o benefício fiscal para os bens e direitos adquiridos até 31/12/86, ao passo que o artigo 18 do Decreto mencionado neste parágrafo limita aos bens e direitos adquiridos até 31.12.85;

- desse fato, foi expedido o AD 135/86 que procurou esclarecer o tratamento fiscal, disciplinando a Instrução Normativa em questão e excluindo os rendimentos e ganhos de capital auferidos no ano-base de 1986;

- dessa forma, solicitou-se ao contribuinte comprovar a disponibilidade financeira até 31/12/85 que lhe permitiram efetuar as aquisições, não tendo o mesmo satisfeito essa exigência;

- quanto ao argumento da alienação, o contribuinte preencheu o DALI, "calculou erroneamente" não tendo submetido o ganho de capital à tributação;

- tal procedimento caracteriza irregularidade fiscal nos termos do art. 41 c/c o art. 676, III e 678 do RIR/80;

- em face dos argumentos apresentados, confirma o aumento patrimonial a descoberto e a tributação do valor correspondente à alienação do imóvel.

Através do Convite nº 100/91 (fls. 50) solicitou-se novamente que o contribuinte apresentasse comprovante das instituições financeiras que lhe permitissem efetuar a aquisição do imóvel discriminado na declaração de IRRF - EX: de 1987.



Acórdão nº 104- 10.391

Em atendimento, afirma o sujeito passivo que a documentação foi solicitada aos bancos mas não foi atendido até o momento.

A autoridade singela baseou-se na Informação Fiscal, entretanto, citando o art. 100 do Lei nº 7.450, de 1985, admite a isenção sobre o lucro imobiliário a que faz jus o contribuinte e refaz a análise da evolução patrimonial.

Em relação aos arts. 18 e 19 do D.L. nº 2.303, de 1986, entende aquela autoridade que, embora tenham sido dados todas as oportunidades para comprovar a existência das disponibilidades financeiras conforme solicitado, o contribuinte não logrou fazê-lo.

Acrescenta aquela autoridade que, do conteúdo e do espírito do texto legal em destaque, é de se entender que "os bens ou valores adquiridos no correr de 1986 não gozam do benefício desse Decreto-lei, uma vez que, por simples questão de lógica, não poderiam pertencer ao rol de bens ou valores não incluídos em declarações anteriores (não existiam à época dessas declarações)."

Ciente da decisão em 14/08/91, apresenta o sujeito passivo recurso voluntário a este Conselho em 09/09/92.

A defesa vem apresentada com os seguintes tópicos:

"2.1 PRELIMINARMENTE deve ser declarada NULA a decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Brasília, pois deixou de apreciar a matéria colocada a título de PRELIMINAR, ou seja, que teria ocorrido CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Ao omitir-se quanto a argumentos submetidos à sua apreciação, aquela autoridade julgadora contrariou a Jurisprudência mansa e pacífica desse Conselho, referendada pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº CSRF/01-0.836, de 19/08/88."

Para corroborar seus argumentos, transcreve as emen-



Acórdão nº 104-10.391

V O T O

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO - Relatora

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Não obstante as preliminares de nulidade da decisão a quo argüidas pelo recorrente, passarei, inicialmente, ao exame da exclusão do contribuinte ao gozo do benefício fiscal instituído pelo Decreto-lei nº 2.303, de 1986, arts. 18 a 23 por parte da autoridade autuante, posto que:

a) de um lado, os diversos precedentes invocados pelo recorrente, julgados neste Conselho, militam a seu favor, os quais exercerão, seguramente, grande influência na apreciação deste caso;

b) de outro lado, o artigo 249, § 2º do Código de Processo Civil estabelece que, quando se puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, esta não será declarada.

A questão submetida a julgamento nesta assentada diz respeito à controvérsia em torno da aplicação do disposto nos artigos 18, 19, 20 e 21 do Decreto-lei nº 2.303, de 1986, bem como na legislação complementar para a sua 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 inci-

Acórdão nº 104-10.391

dência 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,...

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:

I - instaurar processo de lançamento de ofício por inexactidão 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, baixada para disciplinar a aplicação do Decreto-lei em questão, constata-se:

1 - Na Instrução Normativa SRF nº 139, de 19 de dezembro de 1986:

"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;

2 - No Ato Declaratório Normativo CST nº 135, de 1986:

".....

3.1 - Não podem ser incluídos os rendimentos e ganhos de capital auferidos durante o ano-base de 1986, tributáveis na declaração de rendimentos de 1987 na forma da legislação de regência."



Acórdão nº 104- 10.391

A matéria mereceu exaustivo estudo por parte da ilustre Conselheira Mariam Seif, com voto proferido nos autos do Processo nº 10630/000.350/88-73, quando em julgamento pela Egrégia Câmara Superior de Recurso Fiscais, consubstanciado no Acórdão CSRF/01-01.160, de 29 de agosto de 1991, pelo que peço vênha para incorporar às razões deste voto:

"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.

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 2.303/86 e autua-o por acréscimo patrimonial não comprovado, como ocorreu na hipótese dos autos, daí a ementa da decisão singular, onde se consignou:

"O fato de o contribuinte não comprovar que dispunha em 31.12.85 dos valores declarados

Acórdão nº 104- 10.391.

e utilizados para aquisição dos bens no ano-base de 1986, não lhe dá direito a tributação especial de 3% instituída pelo Dec.Lei 2.303/86, em seus artigos 18 a 23, pois tratando-se de um benefício, o ônus da prova cabe ao pretendo beneficiário."

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

.....

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 retificação 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.



Acórdão nº 104-10.391

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 na 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."

Constata-se nos autos que a autoridade a quo considerou que "Bens e valores adquiridos no ano de 1986 não gozam dos benefícios da tributação especial de 3% prevista no DL nº.. 2303/86" e, ainda, que seria necessário para gozar desse benefício que o contribuinte comprovasse através de documentos e/ou comprovantes hábeis idôneos, disponibilidades financeiras até 31.12.85.

Pode-se concluir, em face do entendimento assente da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais e na própria legislação normativa do Decreto-lei nº 2.303/86, que:

- a aquisição de bens em 1986 encontra-se ao abri-

