



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Processo nº 10410/000.997/91-21

ELL

Sessão de 24 de março de 1993

ACORDÃO Nº 104-10.307

Recurso nº: 71.133 - IRPF - EX: DE 1987

Recorrente: JOSÉ ROBERTO PIMENTEL LOPES

Recorrida: DRF EM MACEIÓ - AL

IRPF - AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CONDIÇÕES PARA GOZO DO BENEFÍCIO INSTITUÍDO PELO DECRETO-LEI Nº 2.303/86, ARTS. 18 a 23. - As condições para gozo do mencionado favor fiscal são as previstas no DL nº 2.303/86 e nas respectivas normas complementares.

O fato de o contribuinte não comprovar que dispunha, em 31/12/85, de recursos com que integralizou capital de sociedade da qual é sócio até 31.12.86, para se beneficiar da tributação excepcional instituída por aquele diploma legal, não abona a presunção fiscal de que se trata de rendimentos omitidos no ano-base de 1986, não alcançados pela alíquota de 3%. 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 JOSÉ ROBERTO PIMENTEL LOPES.

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

Sala das Sessões em 24 de março de 1993


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO - PRESIDENTE E RELATORA

V.V



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10410/000.997/91-21

RECURSO Nº: 71.133

ACORDÃO Nº: 104-10.307

RECORRENTE: JOSÉ ROBERTO PIMENTEL LOPES

R E L A T Ó R I O

Contra o ora recorrente foi emitida a Notificação 063/91 (fls. 45) pela inclusão, na sua declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1987, da quantia de Cz\$. 442.750,00 e Cz\$ 60.000,00 correspondente à integralização no capital das sociedades "Pimentel Lopes Engenharia e Arquitetura Ltda." e "Pimentel Lopes Representações Ltda", respectivamente, ao abrigo do Decreto-Lei nº 2.303/86.

Atendendo à Intimação nº 65/90 (fls. 03), o contribuinte apresentou cópias do contrato social da sociedade Pimentel Lopes Engenharia e Arquitetura Ltda. e das alterações contratuais dessa empresa, realizadas no ano-base de 1986.

Através do Intimação nº 73/91 (fls. 01), a AFTN revisora solicitou comprovação da existência, em 31.12.85, dos recursos aplicados nas aquisições dos bens declarados ao abrigo do DL 2.303/86, devendo o contribuinte esclarecer que tais recursos constituíram-se de rendimentos tributáveis omitidos em declarações de exercícios anteriores a 1986.

Em atendimento, o contribuinte esclarece que o "total dos bens indicados foram adquiridos em exercícios anteriores ao ano-base de 1986 e no próprio ano-base de 1986, através de rendimentos ainda não informados e nem tributados em Declarações de Rendimentos de Exercícios anteriores."

Acórdão nº 104-10.307

No "Enquadramento Legal" de fls. 42/43 após revisão da documentação apresentada, conclui o Fisco que os contratos de alteração do capital social das sociedades em tela refletem que tais alterações foram realizadas no ano-base de 1986.

Afirma as autoras do feito que o contribuinte relata a fls. 27 e 28 que "os recursos aplicados nas aquisições dos bens relacionados no quadro já mencionado constituíram-se de rendimentos tributáveis omitidos de Declarações anteriores e no próprio ano-base de 1986".

Conclui os autuantes que:

- o contribuinte não comprovou que os recursos aplicados nos aumentos de capital em análise foram obtidos anteriormente a 31.12.85, nem informou qual o valor omitido de declarações anteriores a 1986 e quais os obtidos nesse próprio ano-base;

- necessariamente, o gozo do benefício instituído pelo DL 2.303/86 requer a comprovação da existência de tais valores em 31.12.85;

- elaborando a análise da evolução patrimonial, incluiu-se os valores retrocitados na cédula H.

O impugnante, a fls. 47/42, transcreve os arts. 18 a 20 do DL 2.303/86 e aduz em seu favor:

- o objetivo desse diploma legal era fazer com que o contribuinte oficializasse bens e valores adquiridos até 31.12.86;

- refere-se ao Manual de Orientação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas em 1987 onde informa que o contribuinte pode incluir, ao abrigo do DL em questão, bens ou valores adquiridos até 31.12.86;



Acórdão nº 104-10.307

V O T O

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A pendência do litígio é relativa a acréscimo patrimonial não justificado com base em bens e valores declarados pelo contribuinte com amparo do Decreto-lei nº 2.303/86, que a autoridade singular entende como tributáveis face a não comprovação de que foram auferidos com recursos anteriores a 1986.

Os artigos 18 a 21 do Decreto-lei nº 2.303/86 estabelecem literalmente:

"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 da declaração de



Acórdão nº 104-10.307

bens regularizada na forma do artigo 18, que servirá de base, apenas, para incidência do imposto que trata o artigo 19, não será permitido:

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."

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

a) Na Instrução Normativa SRF - nº 139 de 19.12.96:

"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 apresentados, 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. (grifou-se)

.....
b) 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.

.....
3.3 - O gozo das vantagens fiscais não está condicionado à entrega de declaração de rendi

Acórdão nº 104-10.307

mentos relativas a exercícios anteriores ao de 1987."

A matéria constante dos autos já é por demais conhecida deste Conselho e mereceu grande reflexão por parte de vários conselheiros, tendo sido objeto de estudo aprofundado pela ilustre Conselheira Mariam Seif conforme o voto de sua lavra no Processo nº 10630/000.350/88-73, decisão confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão CSRF/01.1.160, de 29.08.91, pelo que peço vênha para incorporar as razões do presente 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 título 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 disponibili-

Acórdão nº 104-10.307

dade 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:

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. (grifou-se).

Cabe, então, à luz dessa argumentação ¹⁷¹é 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 2.323/86, que institui o benefício, nem a legislação complementar baixada a título de regulamentação exigem expressamente a comprovação da existência da prévia disponibilidade em 31.12.85. (os grifos são do original).

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 2.323/86 e sua legislação regulamentadora é fácil de comprovar a sua impossibilidade. (o grifo é do original).

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



Acórdão nº 104-10.307

o Decreto-lei e a legislação complementar dispuseram para o futuro, quanto à forma de como seria necessário comprovar (o grifo é do original).

O objetivo maior da legislação incentivadora foi permitir a regularização de recurso de que o contribuinte dispunha, especialmente fora do País, integrando-os na economia formal, e com isso passar a gerar empregos e pagar imposto 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 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.

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



Acórdão nº 104-10.037

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 penalidade 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 o cerne da questão tem início com a solicitação fiscal a fim de que o contribuinte comprove a existência em 31.12.85 dos recursos aplicados na aquisição dos bens declarados ao abrigo do DL 2303/86 bem como declarar que esses recursos constituíram-se de rendimentos tributáveis omitidos de Declarações de Rendimentos referentes a exercícios anteriores a 1986. (fls. 1, verso).

Conforme relatado, o contribuinte, em atendimento, informa a fls. 27 que o "valor total dos bens... foram adquiridos em exercícios anteriores ao ano-base de 1986 e no próprio ano-base de 1986, através de rendimentos ainda não informados e nem tributados em Declarações de Rendimentos de Exercícios Anteriores." (grifou-se).

Dessa declaração, e com base nos documentos acostados aos autos, sem qualquer dúvida, cabe a análise sob dois aspectos, senão vejamos:

1 - o valor total dos bens adquiridos em dois períodos distintos.

No primeiro, o valor equivalente às cotas do capi-

Acórdão nº 104-10.037

tal social da empresa "Pimentel Lopes Eng. e Arquitetura Ltda. " constituída em 1981 (fls. 18/20).

No segundo, a constituição da sociedade "Pimentel Lopes Representações e Serviços Ltda." em 03.06.86 e o aumento de capital da sociedade "Pimentel Lopes Engenharia e Arquitetura Ltda., em 10.11.86 (fls. 24/26).

2 - os rendimentos para adquirir referidas cotas.

Sem qualquer dúvida, o recorrente afirma que se trata de rendimentos ainda não informados e nem tributados em Declarações de Rendimentos de Exercícios Anteriores.

Estranhamente, as autoras do feito afirmam a fls. 42 que o contribuinte relata... que os recursos aplicados nessas aquisições constituíram-se de rendimentos tributáveis omitidos de declarações anteriores e no próprio ano-base de 1986.

Na decisão de fls. 55/57, a autoridade de primeiro grau baseia-se exclusivamente no Decreto-lei nº 2.303/86 ao se referir que o "artigo 18 do citado Decreto-lei permitiu a inclusão no quadro Acréscimo Patrimonial a Descoberto dos bens ou valores [não] incluídos em declarações de bens já apresentadas pelo contribuintes. Como poderia o contribuinte haver omitido estes bens em declarações de exercícios anteriores se a aquisição dos mesmos ocorreu no próprio ano-base de 1986, exercício de 1987?" (os grifos são do original).

Afirma ainda aquela autoridade que não se aplica ao caso a presunção prolatada no Acórdão nº 104-8.236/91, vez que "a declaração de punho do próprio contribuinte admitindo a utilização de recursos de 1986 para lançar mão da anistia fiscal descaracteriza a presunção do fisco."

