

PROCESSO Nº. 10640/001.517/91-27

JRL

Sessão de 20 de outubro de 1993

ACORDÃO Nº. 104-10.869

Recurso nº. : 72.545 - IRPF - EX. DE 1987

Recorrente : JOSE ROBERTO MACHADO

Recorrida : DRF EM JUIZ DE FORA (MG)

IRPF - AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CONDI-
COES PARA GOZO DO BENEFICIO - DECRETO-LEI Nº.
2.303/86 - 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 fa-
vorecida instituída pelo Decreto-Lei nº. 2.303/86,
não abona a presunção fiscal de que se trata de
rendimentos omitidos no ano-base de 1986.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por JOSE ROBERTO MACHADO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conse-
lho de Contribuintes, prover parcialmente o recurso, para considerar
ao abrigo do Decreto-Lei nº. 2.303, de 1986: I) por unanimidade de vo-
tos, os valores relativos ao Certificado de Depósito Bancário e ao
saldo bancário; II) por maioria de votos, o valor relativo à aquisição
dos bens imóveis, nos termos do relatório e voto que passam a integrar
o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Waldyr Pires de Amorim e
Evandro Pedro Pinto (Relator) que negavam provimento em relação ao
item II. Deixou de votar o Conselheiro Célio Salles Barbieri Júnior,
que se considerou impedido de votar. Designada para redigir o voto
vencedor a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 1993


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

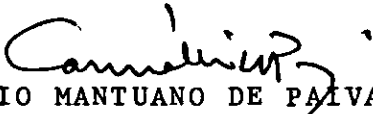
- PRESIDENTE E REDA-
TORA-DESIGNADA

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO Nº. 104-10.869

VISTO EM  CARMÉLLIO MANTUANO DE PAIVA

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 08 DEZ 1994

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Miguel Rendy, Sérgio Murilo Marelllo (Suplente convocado), Antônio Lisboa Cardoso e Carlos Walberto Chaves Rosas.

RECURSO NR.: 72.545

RECORRENTE : JOSE ROBERTO MACHADO

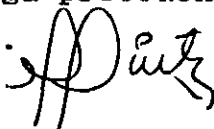
R E L A T O R I O

Contra o contribuinte acima identificado foi expedida notificação de lançamento sob o fundamento de haver o mesmo se beneficiado indevidamente da tributação favorecida prevista no art. 18 do Dec. lei nr. 2303/86, no montante de Cr\$ 651.506,41, cujo valor, adicionado à análise de sua variação patrimonial demonstrou, ainda, a existência de patrimônio a descoberto de Cr\$ 212.634,00, tudo relativamente ao exercício de 1987.

Em sua impugnação o contribuinte entendeu que a fiscalização revisora admitiu, como ao abrigo do Dec. Lei nr. 2203/86, a parcela de Cz\$ 470.106,41, o que acarretaria o desaparecimento do patrimônio a descoberto (Cz\$212.634,00). Quanto às demais parcelas constitutivas da tributação favorecida prevista no Dec. Lei 2303/86 (art. 18) sustenta estarem as normas observantes dos requisitos instituído por aquele diploma legal para a fruição da tributação favorecida ali prevista.

A informação fiscal mantém a exigência original, descrita na notificação e seus anexos, enfatizando não houver considerado, como ao abrigo do art. 18 do Dec. Lei 2303/86, qualquer das parcelas, no montante de Cz\$ 651.506,41. E isso por não haver comprovado o contribuinte terem sido os desembolsos e os investimentos suportados por rendimentos auferidos anteriormente a 1986, condição para gozo do benefício.

A decisão "a quo" julga procedente a exigência fiscal, consubstanciada na notificação de fls.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR 10640/001.517/91-27
ACÓRDAO NR. 104-10.869

4.

O recurso voluntário repisa as razões da impugnação, enfatizando que, de conformidade com os novos demonstrativos apresentados não ocorreu acréscimo patrimonial a descoberto.

E o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. P. Silva' or similar, written over the text 'E o relatório.'

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEES

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

V O I O V E N C E O R

Conselheira LEILA MARIA SCHEFFER LEITAO, Redatora designada

A pendencia do litigio e relativa a acrescimo patrimonial não justificado com base em bens declarados pela contribuinte, ao amparo do Decreto-lei no. 2.303, de 1986, que a autoridade singular entende como tributaveis, considerando que tais bens foram adquiridos no proprio ano de 1986.

Os artigos 18 a 21 do Decreto-lei no. 2.303, de 1986, estabelecem:

"Art. 18 - Não ensejará instauração de processo fiscal, com base em acrescimo 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 acrescimo patrimonial a que se refere o artigo anterior ficará sujeito a 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 patrimonio 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 titulos, sejam depositados ou custodiados em estabelecimento bancario ate aquela data.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

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 servira de base, apenas, para incidência do imposto que trata o artigo 19, não será permitido:

- I - instaurar processo de lançamento de ofício por inexistência 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 pena."

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

A) Na Instrução Normativa SKF no. 139, 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 apresentados, ficando a regularização fiscal condicionada à comprovação:

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

3. Considera-se documentada a aquisição dos bens para a finalidade de que trata a alínea "a" de item precedente (os grifos são nossos):



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

a) no caso de bens imóveis, pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis."

B) no Ato Declaratório Normativo CSI no. 135, de 1986:

"3. Relativamente ao tratamento fiscal disciplinado pela mencionada Instrução Normativa SRF no. 139, de 19 de dezembro 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."

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 Conselheira Mariaem Seif, conforme voto de sua lavra no Processo no. 10630/000.350/88-73, decisão confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão CSRF/01.1160, de 29.08.91, pelo que peço venia 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;



MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

- 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 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:

Não tem direito de usufruir da alíquota privilegiada de 5%, 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.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

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

Cabe, então, à luz dessa argumentação 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 baixa da 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 no. 2.303/86 e a 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 à estabelecida em lei, sob pena de ofensa a essa mesma lei. E 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 a forma de como seria necessário comprovar.

O objetivo maior da legislação incentivadora foi permitir a regularização de recurso e que o contribuin-



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

te dispunha, especialmente fora do País, integrando-os na economia formal, e com isso passar a gerar empregos e pagar impostos e 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 a 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 a prevista em lei e por forma diferente daquela estabelecida, na maioria dos casos estar-se-ia exigindo a comprovação da origem, o que é terminantemente vedado na lei.

Atente-se para o ato 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-CSI 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



MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NO. 10640/001.51/91-27

ACORDÃO No: 104-10.867

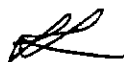
termos da legislação ordinária, em vigor em 1986, sobre os rendimentos auferidos nesse ano, isto é, se haveria incompatibilidade entre a vedação da intimação do contribuinte para que fizesse aquela prova e a tributação dos rendimentos de 1986, pela alíquota normal.

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 onus 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 Onus 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".

Consta-se nos autos que a autoridade a quo considerou que os bens adquiridos no ano de 1986 não gozam dos benefícios da tributação especial de 5% prevista no DL no. 2.500 e, ainda, que seria necessário, para gozar desse benefício que o contribuinte comprovasse com documentos habéis e idôneos a disponibilidade financeira até 31.12.85.

Pode-se concluir, em face do entendimento assente da Egregia Câmara Superior de Recursos Fiscais e na própria legislação normativa do Decreto-lei em análise que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO NO. 10640/001.517/91-27

ACORDÃO No: 104-10.869

- a aquisição de bens em 1986 encontra-se ao abrigo desse diploma legal, mormente quando o fisco não prova que essa aquisição foi efetuada com rendimentos auferidos no ano-base de 1986;

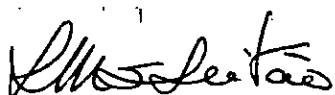
- a falta de comprovação pelo contribuinte de que dispunha em 31.12.85 de valores declarados até 31.12.86, com a finalidade de usufruir da tributação favorecida, não justifica a presunção legal de que tais valores foram auferidos em 1986.

Considerando a correta argumentação, em face da jurisprudência predominante neste Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como na Câmara Superior de Recursos Fiscais em relação à matéria em tela e tendo o recorrente comprovado a aquisição dos bens imóveis, razão assiste ao contribuinte neste particular.

Em face do exposto, voto no sentido de se aceitar ao abrigo do Dl. 2.303, não só os valores, em dinheiro, comprovadamente custodiados, conforme já ressaltado pelo ilustre relator, mas também os valores relativos aos bens imóveis. Excluo, entretanto, da alíquota favorecida o valor relativo ao automóvel, uma vez não comprovada sua aquisição.

E o meu voto.

Brasília (DF), em 20 de outubro de 1993



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO - REDATORA DESIGNADA

V O T O VENCIDO

Conselheiro EVANDRO PEDRO PINTO, Relator

O recurso é tempestivo, motivo porque dele tomo conhecimento.

Tanto na impugnação, como no recurso "sub examine", o contribuinte insiste em afirmar não haver sido lançado o valro de Cz\$ 470.106,41, relativo ao CDB custodiado no Digibanco, comonão mercededor do gozo do benefício fiscal instituído pelo art. 18 do Dec. Lei nr. 2303/86.

Ora, tanto a justificativa do lançamento (fls. 31), quanto a decisão de 1a. instância, de cujos teores o recorrente foi cientificad, são suficientemente claros ao não considerar o valor total de Cz\$ 651.506,41, neste incluídos os recursos aplicados no Digibanco.

No entanto, creio que assiste razão, em parte, ao recorrente.

O Dec. Lei 2.303/86 autoriza considerar os valores custodiados em instituição crédito, em 31.12.86, como passíveis da tributação favorecida, prevista no seu art. 18.

Asism, comprovado que os valores de Cz\$ 470.106,41 e Cz\$ 30.200,00 estavam regularmente custodiados em 31.11.86, é de considerá-los como ao abrigo da tributação de 3% (Dec. Lei 2303/86).

De outro lado, no que se refere a outras aplicações ocorridas em 1986, que não aquelas previstas como custodiados, entendo não poderem ser alcançados pela tributação favorecida, motivo porque mantenho a decisão no que respeita aos dois grupos de sala (Cz\$



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR 10840/001.517/91-27
ACORDAO NR. 104-10.889

14.

86.200,00) e ao automóvel Escort (Cz\$ 65.000,000), acrescentando-se, quanto a este último, que, sequer, foi comprovada a sua aquisição.

Assim, sou por que se dê provimento parcial ao recurso para o fim de retirar da exigência os valores de Cz\$ 470.106,41 e Cz\$ 30.200,00.

E como voto.

Brasília (DF), 20 de outubro de 1993


EVANDRO PEDRO PINTO } RELATOR