



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10665/000.408/88-08

Sessão de 30 de agosto de 19 91

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.173

Recurso nº: RP/106-0.100.

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: PEDRO PAULO GOMES DE CASTRO

I.R.P.F. - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. BENEFÍCIO FISCAL INSTITUIDO PELO DECRETO-LEI Nº 2.303, DE 1.986. CONDIÇÕES PARA GOZO - ATENDIMENTO - Tendo o contribuinte satisfeito todas as condições previstas nos artigos 18 a 23 do Decreto-lei nº 2.303, de 1.986 e nas normas complementares baixadas pela Secretaria da Receita Federal, e sendo certo que a Fiscalização não comprovou que os bens e valores declarados foram auferidos no ano-base de 1.986, tem ele direito à tributação pela alíquota reduzida de 3%, sendo de todo improcedente o lançamento tributário. Recurso Especial conhecido e não provido.

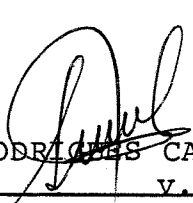
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

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, Vencidos os Cons. Márcio Machado Caldeira e Carlos Walberto Chaves Rosas, que davam provimento ao recurso.

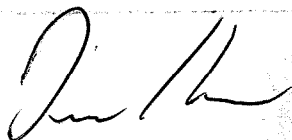
Sala das Sessões (DF), em 30 de agosto de 1991.


MARIAM SELF

- PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

V.V.



IRAN DE LIMA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JOÃO DIAS NETO, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, DÍCLER DE ASSUNÇÃO (Suplente Convocado), JUARES DE MORAIS, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA e A QUILES RODRIGUES DE OLIVEIRA-





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10665/000.408/88-08

RECURSO Nº: RP/106-0.100

ACORDÃO Nº: CSRF/01-01.173

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: PEDRO PAULO GOMES DE CASTRO

R E L A T Ó R I O

O Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Colenda Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com respaldo no art. 3º, I, do Decreto nº 83.304, de 1.979, recorre contra a decisão prolatada através do Acórdão nº 106-2.101, de 08.06.89, assim ementado:

"IRPF - BENEFÍCIO FISCAL - DL. 2.303/86 - Para efeito de utilização do benefício fiscal previsto nos arts. 18 a 23 do DL. 2.303/86, poderão ser declarados bens e valores adquiridos até 31.12.86, nos termos do item 2 da IN SRF nº 139/86. Recurso Provido."

O Recorrente, entendendo que a autoridade julgadora monocrática melhor interpretou o conteúdo e o alcance das disposições contidas no Decreto-lei nº 2.303, de 1986, embasa seu apelo transcrevendo os fundamentos que na sequência estão reproduzidos:

"Cumpra interpretar os dispositivos legais a luz das razões que consubstanciaram o seu objeto, que, no caso em apreço, foram as de permitir a regularização, na declaração temporária de rendimentos do exercício financeiro de 1987, das declarações de bens anteriores, mediante a denúncia espontânea dos bens ou valores nelas omitidos, contemplando-se o acréscimo de patrimônio a descoberto, assim declara

Acórdão nº-CSRF/01-01.173

rado, com tributação mais benígna, a alíquota especial de 3%.

Assim, os bens ou valores que não tenham sido incluídos em declarações já apresentadas, aos quais faz alusão o mencionado decreto-lei, são os bens ou valores omitidos em declarações de exercícios anteriores, portanto adquiridos com recursos dos anos-base anteriores a 1986, ou seja, até a data de 31 de dezembro de 1985.

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 139, de 19 de dezembro de 1986, refere-se a inclusão de bens ou valores adquiridos até 31 de dezembro de 1986, sendo claro, contudo, que tais aplicações fossem proporcionadas por recursos obtidos anteriormente ao ano-base de 1986, como normalizado pelo Ato Declaratório Normativo nº 135, de 30 de dezembro de 1986, da Coordenadoria do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, no seu item 3, sub-item 3.1:

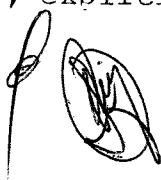
"3. Relativamente ao tratamento fiscal disciplinado pela mencionada Instrução Normativa nº 139, de 19 de dezembro de 1986:

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

Ora, para se conformar as condições impostas ao gozo de benefício fiscal em referência, o contribuinte, no exercício de 1987, não podendo incluir rendimentos ou ganhos de capital auferidos durante o ano-base de 1986, teria que comprovar que o acréscimo de patrimônio a descoberto, ainda que representado por bens ou valores adquiridos posteriormente a 31 de dezembro de 1985, fosse provenientes de recursos obtidos anteriormente a esta data.

Não pretende, então o fisco a comprovação da origem de tais recursos mas, sim, da sua disponibilidade anteriormente ao ano-base de 1986, ou seja, até 31 de dezembro de 1985, de conformidade com o Decreto-lei nº 2.303/86 e normas complementares citadas, o que não logrou comprovar o impugnante.

E este também o entendimento do 1º Conselho de Contribuintes, explicitado no Acórdão número 106-1.753/88:

A handwritten signature in dark ink, followed by a circular official stamp. The signature is stylized and appears to be a personal name. The stamp is partially obscured by the signature and contains some illegible text.

Acórdão nº-CSRF/01-01.173

"IRPF - Cédula "H" - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Não faz jus a tributação reduzida de 3%, prevista no DL 2.303/86, artigo 19, como rendimento omitido antes de 1986, valor depositado em 30.12.86, sem comprovação de ter sido auferido até 31.12.85. Correta a sua tributação como omissão de rendimentos, configurada por aumento patrimonial do ano base de 1986, não justificado."

Em contrarrazões o sujeito passivo na presente relação jurídico-tributária sustenta:

a) a decisão recorrida não merece reparos por observar exatamente a legislação aplicável ao caso concreto, como se vê do voto vencedor, não havendo como se descobrir a "mens legis" pois a lei complementar somente autoriza a interpretação literal;

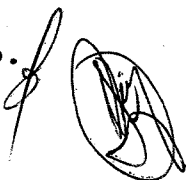
b) foi incluído na declaração do exercício de 1987 um bem imóvel que não havia sido incluído em declarações já apresentadas pelo contribuinte, até porque somente o adquiriu no ano de 1986;

c) foi comprovada a aquisição do bem, satisfazendo assim o disposto no inciso I do artigo 20 do Decreto-lei nº 2.303, de 1986;

d) a permissão para inclusão dos bens adquiridos até 31.12.86 na declaração de rendimentos do exercício de 1987 está contida no item 2 da IN nº 139, de 1986, do Secretário da Receita Federal;

e) o contribuinte atendeu a todos os pressupostos para gozar do benefício outorgado através dos artigos 18 a 23 do Decreto-lei nº 2.303/86, cabendo ao julgador, sem outras indagações, a aplicação da norma ao fato tido como imputável.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-01.173

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, relator.

Não há razão para que seja feita nova análise do assunto sob exame, depois de tomar conhecimento do magistral trabalho elaborado pela Presidente deste Colegiado, Conselheira Mariam Seif, o qual resultou no voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-01.174/91. Pedindo permissão à Nobre Relatora, tomamos a liberdade de transcrever o seu inteiro teor, vez que os fundamentos apresentados e a conclusão a que se chegou refletem nosso pensamento sobre a aplicação dos artigos 18 a 23 do Decreto-lei nº 2.303, de 1.986:

"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,

Acórdão nº-CSRF/01-01.173

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 título, 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 permitida:"

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

Acórdão nº-CSRF/01-01.173

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 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.

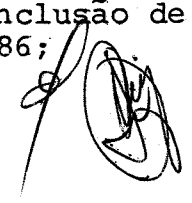
Da exegese do consignado nas normas transcritas se conclui:

- 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 da exigência 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;



Acórdão nº-CSRF/01-01.173

- 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.

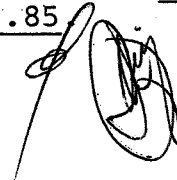
Qual a razão da exigência ou onde reside a divergência entre o contribuinte e o Fisco.

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 número 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:

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



Acórdão nº-CSRF/01-01.173

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 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 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 como 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 era 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 teminantemente 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 pudessem 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



Acórdão nº-CSRF/01-01.173

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.

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 - D.F., em 30 de agosto de 1991.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR