



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10680/002.503/90-73

Sessão de 18 de junho de 19 93

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.542

Recurso nº: RD/104-0.541

Recorrente: MÂRCIO JOSÉ SIQUEIRA AZEVEDO

Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

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 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 foram adquiridos com recursos 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 unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIAM SEIF

 - PRESIDENTE E RELATORA
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10680/002.503/90-73

RECURSO Nº : RD/104-0.541

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-01.542

RECORRENTE : MÁRCIO JOSÉ SIQUEIRA AZEVEDO

RECORRIDA : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

MÁRCIO JOSÉ SIQUEIRA AZEVEDO, com domicílio à Av. Afonso Pena, nº 3.577, inscrito no C.P.F./M.F. sob o nº 014.128.846-91, inconformado com a decisão prolatada pela C. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 104-9.283. de 18.03.92, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma.

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 fundamentou-se no entendimento de que para aproveitar o mencionado benefício seria necessário que o contribuinte comprovasse ter auferido os respectivos rendimentos em data anterior a 31.12.85, conforme declarado nos fundamentos da decisão de primeiro grau à fls. 80/84.

A Câmara recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto contra o ato da autoridade "a quo", por entender necessária a comprovação exi-

Acórdão nº CSRF/01-01.542

gida pelo Fisco, conforme consignado no r. acórdão recorrido, em cuja ementa se lê:

"IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - ALÍQUOTA ESPECIAL - DECRETO-LEI Nº 2.303/86 - Somente estão submetidos à alíquota especial de que trata o Decreto-lei nº 2.303, de 1986, os valores e títulos depositados ou custodiados no curso do ano de 1986, quando desconhecida a data da sua aquisição, e os bens comprovadamente adquiridos antes do ano-base de 1986.

Recurso parcialmente provido".

Do voto condutor do aresto recorrido, constata-se que o insigne Relator considerou procedente a exigência relativa à aquisição de títulos (ações) que foram adquiridas no curso do ano de 1986, por entender que somente se pode cogitar de aplicar a alíquota especial aos bens e valores cuja disponibilidade existia antes do ano-base de 1986, atribuindo ao sujeito passivo o ônus da produção de tal prova.

No recurso especial apresentado, o suplicante diz que a decisão em causa diverge da prolatada por outras Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, citando, dentre outros parâmetros, os Acórdãos nºs 102-26.585, 106-3.691, 106-3.678 e CSRF/01-01.160, dos quais juntou cópia de seu inteiro teor para provar o dissídio jurisprudencial.

O recurso foi admitido pelo ilustre Presidente da Câmara recorrida, através do despacho de fls. 206/207.

Nas contra-razões apresentadas, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional propugna pela manutenção da decisão recorrida, reportando-se aos fundamentos que a respaldaram.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-01.542

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso atende aos pressupostos para sua admissibilidade, devendo, pois ser conhecido.

Como visto do relato, o ponto central da controvérsia gira em torno das condições para o gozo do benefício fiscal instituído pelo Decreto-lei nº 2.303/86, arts. 18 a 23.

A matéria não é nova nesta instância administrativa superior, onde tive oportunidade, inclusive, de desenvolver' profundos estudos sobre o assunto, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº RP/106-0.127, dentre outros.

Citado Recurso foi julgado em sessão realizada em 30/08/91, através do acórdão nº CSRF/01-01.174, assim ementado:

"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, im procede a exigência fiscal."

Tal decisão lastreou-se nos fundamentos que destaquei no voto condutor do aresto, e que ora transcrevo, na íntegra, para fundamentar a presente decisão:



Acórdão nº CSRF/01.01.542

"Como visto do Relatório, a contróversia 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 descoberto, a inclusão na declaração relativa ao exercício de 1987, de bens ou valores não incluídos em declarações já apresentadas pelo contribuintes, pessoa física, observado o disposto neste Decreto-lei.

"Art. 19 - O valor do acréscimo patrimonial 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 custeados 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:

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



Acórdão nº CSRF/01-01.542

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 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 CSRF/01-01.542

3.3 - O gozo das vantagens fiscais não está condicionado à entrega de declarações de rendimentos relativas a exercício 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 urgência de acréscimo patrimonial a descoberto com a inclusão de valores da 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 variável 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:

Acórdão nº CSRF/01-01.542

"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 Decreto-Lei nº 2.303/86, em seus artigos 18 a 23, pois tratando-se de um benefício o ônus da prova cabe ao pretendo beneficiário."

Sustenta 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 139/86, se consigna expressamente não fazerem jus ao benefício os rendimentos auferidos em 1986.

Cabe, então, a 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 exigência 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.

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 causão 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 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

Acórdão nº CSRF/01-01.542

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 outro, 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.

Atende-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 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



Acórdão nº CSRF/01-01.542

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."

Nesta ordem de juízos, e considerando os fundamentos aqui reproduzidos, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, reformando, em consequência, a r. decisão recorrida.

Sala das Sessões-DF, em 18 de junho de 1993



MARIAM SEIF - RELATORA