



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

SESSÃO DE 12 de Agosto de 1993

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

RECURSO Nº: RD/104-0.553

RECORRENTE: CESAR FERNANDES

RECORRIDA: QUARTA CAMARA 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 em lei e, não tendo o Fisco provado que os bens e valores foram auferidos no ano-base de 1986, improcede a exigência fiscal."

Recurso Especial a que se dá provimento."

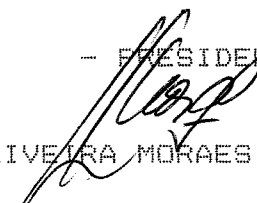
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CESAR FERNANDES

ACORDAM os Membros desta 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.

Sala das Sessões (DF), em 12 de agosto de 1993


MARIAM BETE

- PRESIDENTE E RELATORRA


LUIS FERNANDO DE OLIVEIRA MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: *SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, IRINEU SIMIANER, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Supente), CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, JOSÉ CARLOS GUIMARÃES, RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO, JACKSON GUEDES FERREIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausentes justificadamente os Cons. Aquiles Rodrigues de Oliveira e Diócler de Assunção.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

RECURSO Nº: RD/104-0.553

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-01.576

RECORRENTE: CESAR FERNANDES

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T O R I O

CESAR FERNANDES, com domicílio à Rua PI, nº 15, Vila Amaral, Belo Horizonte, MG, inscrito no CPF/MF sob o nº 101.204.677-04, inconformado com a decisão prolatada pela C. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 104-9.277, 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 o contribuinte não poderia aproveitar do mencionado benefício, por não ter logrado comprovar o crédito que detinha junto a empresa FERRAÇO LTDA., nos moldes estabelecidos no Decreto-lei nº 2.303/86 e na Instrução Normativa SRF nº 139/86.

A Câmara recorrida, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto contra o ato da autoridade "a quo", por entender correta a exigência fiscal, conforme consignado no r. acórdão recorrido, em cuja ementa se declara:

"DECRETO-LEI Nº 2.303/86 - ARTIGOS 18/23 -
TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA - Para a sua aplicação deve
ser adotada a interpretação literal, estrita,
aplicando-se o favor fiscal somente aos valores
depositados ou custodiados em instituições fi
nanceiras, não se podendo, por interpretação
extensiva, aplicar o favor em referência, às
quantias objeto de um contrato de mútuo feito com
uma pessoa jurídica."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

Os Conselheiros vencidos, diferentemente, entenderam que o contribuinte faz jus à tributação favorecida à alíquota de 3%, uma vez que "restou comprovado a entrada dos recursos na empresa, recursos estes que poderiam perfeitamente ser depositados em conta bancária, tendo em vista também que as quantias estavam na empresa, em forma de crédito em conta corrente em 31.12.86", considerando, assim, cumprida, a norma estabelecida no Decreto-lei nº 2.303/86, conforme destacado no voto vencido do Relator por sorteio, Conselheiro Célio Salles Barbieri Júnior, à fls. 188/189.

No recurso especial apresentado, o suplicante diz que a decisão em causa diverge das prolatadas pela C. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Ac. 106-3.800/91) e por esta E. Câmara Superior (Ac. CSRF/01-01.160/91), comprovando-os, na forma regimental.

O recurso foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, através do despacho de fls. 246/247. Intimada, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as contra-razões de fls. 249/250, propugnando pela manutenção da decisão recorrida, reportando-se aos fundamentos que a respaldaram.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

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

Como visto do relato, a controvérsia gira em torno das condições para gozo do benefício fiscal instituído pelo Decret-lei nº 2.303/86, artigos 18 a 23.

A matéria não é nova nesta instância administrativa superior, onde tive oportunidade de desenvolver profundos estudos sobre o assunto, por ocasião do julgamento de diversos recursos especiais, figurando dentre eles o de nº RP/106-0.127.

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 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 em lei e, não tendo o Fisco provado que os bens e valores foram auferidos no ano-base de 1986, improcede a exigência fiscal."

Isto porque, como se sabe, o Decreto-lei nº 2.303/86, em seus artigos 18 a 21, com vistas a estimular o contribuinte a declarar os bens e valores que mantinha à margem de sua declaração de bens, admitiu que o acréscimo patrimonial resultante de sua inclusão fosse tributada à alíquota especial de 3%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

E mais, a fim de resguardá-lo de qualquer exigência tributária resultante de tal procedimento, vedou a instauração de processo fiscal na espécie, conforme expressamente declarado nos dispositivos abaixo:

"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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

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)

O Senhor Secretário da Receita Federal, por seu turno, por delegação de competência do Senhor Ministro da Fazenda, e no uso da faculdade conferida pelo parágrafo único do artigo 20 do diploma legal em causa, baixou a Instrução Normativa SRF nº 139, de 19.11.89, esclarecendo que "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", condicionando a regularização dos mesmos às formas de comprovação estabelecidas no citado ato.

Complementando a regulamentação do benefício fiscal sob exame, foi baixado o Ato Declaratório Normativo CST nº 135, de 30.12.86, com a seguinte orientação:

"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 aqui transcritas se conclui:

- estar autorizada a inclusão na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1987, ano-base de 1986, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

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.

Sendo irrefutáveis tais conclusões, caberiam as seguintes indagações: Qual a razão das exigências fiscais formalizadas contra os contribuintes que se utilizaram desse benefício, 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 objeto do Acórdão da CSRF em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

Sustentam ainda as autoridades fiscais, como fundamento para sua conclusão, estar implícita essa exigência quando no artigo 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 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 Decreto-lei 2.303/86 e sua legislação regulamentadora - é fácil 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. 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 recursos de que o contribuinte dispunha, especialmente fora 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 ouro, para já não falar em moeda nacional, se os primeiros, fazendo parte da economia informal, fatalmente não eram lastreados em qualquer



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

documentação em data anterior à prevista na lei, e para o qual o contribuinte não fora orientado, pela a 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 estatuída, na maioria dos casos estar-se-ia exigindo a comprovação da origem, o que é terminantemente vedado em lei.

Por outro lado, há que se atentar 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 de declaração 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.

Vejamos agora se, vedando-se ao Fisco o direito de exigir do contribuinte a prova da disponibilidade em 31.12.86, 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 recebidos no ano de 1986, pela alíquota normal.

A resposta é negativa. O que a legislação fez, 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 anteriormente, ao mencionarmos como



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

exemplo a moeda o ouro e os títulos ao portador, na maioria dos casos, antecipadamente seria notória a impossibilidade de o contribuinte fazer a prova da disponibilidade dos recursos em data anterior ao fixado na legislação regulamentadora do benefício.

Estes foram os fundamentos que nortearam a decisão consubstanciada no Acórdão CSRF/01-01.174, de 30.08.91, prolatado pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No presente caso, não se discute a disponibilidade dos valores questionados em 31.12.85, mas sim a forma de comprovação nos termos da legislação de regência.

Entenderam o Fisco e a decisão recorrida que, tratando-se de valores, os mesmos deveriam encontrar-se depositados ou custodiados em instituições financeiras em 31.12.86. Ou seja, consideraram como exaustivas as formas de comprovação enumeradas no Decreto-lei nº 2.303/86 e na IN SRF/86, para aproveitamento do benefício.

Eu, contrariamente, entendo que mencionadas formas são meramente exemplificativas, pois o que importa é a comprovação da aquisição do bem, ou depósito do valor até a data estabelecida (31/12/86).

Como ressaltado no relatório, o objeto da regularização refere-se a crédito do sujeito passivo junto a Pessoa Jurídica da qual participa na condição de sócio (FERRAÇO LTDA.), para futuro aumento de capital, que veio a se concretizar em janeiro de 1987.

O primeiro aspecto a ser examinado é a natureza desse crédito: se corresponde a bem ou valor. Tanto o Fisco como as autoridades julgadoras (de 1ª e 2ª instâncias) entenderam tratar-se de valor, e por isso consideraram que para gozo do benefício seria necessário a comprovação de seu depósito ou custódia em instituição financeira em 31/12/86.

Com a devida **venia** das ilustres autoridades, diferentemente, entendo que tal crédito reveste a natureza de **bem**, uma vez que corresponde a um direito, o qual, de conformida-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

de com os conceitos jurídicos de renomados autores, a seguir transcritos, inclui-se na categoria de bens, **in verbis**:

"BENS - De bem, do latim **bene**, é empregado na acepção de utilidade, riqueza, prosperidade.

Na terminologia jurídica é, geralmente, tomado no sentido de coisa, correspondendo a **res** dos romanos.

No entanto, nem sempre bens e coisas podem ser tidos em sentido equivalente, porquanto há bens que não se entendem coisas, e há coisas que não se entendem como bens.

Na compreensão jurídica, somente como bens podem ser compreendidas as coisas que tenham dono, isto é, as coisas apropriadas. Escapam, pois, ao sentido de bens, as coisas sem dono (**res nullius**).

Desse modo, toda coisa, todo direito, toda obrigação, enfim, qualquer elemento material ou imaterial, representando uma utilidade ou uma riqueza, integrado no patrimônio de alguém e passível de apreciação monetária, pode ser designada como bens.

E não importa que estas coisas, reputadas como bens, se evidenciem corpóreas ou incorpóreas. Os direitos que incidem sobre coisas, embora incorpóreas, entendem-se igualmente bens: são bens os direitos autorais, os direitos creditórios". (DE PLACIDO E SILVA)

"BENS - Todas as coisas corpóreas ou incorpóreas suscetíveis de valor e de constituir objeto de relação jurídica. Coisas que são objeto de direito, que formam o nosso patrimônio." (ESPINOLA)

"BENS - As coisas tornam-se bem desde que tenham um valor pecuniário e sejam suscetíveis de apropriação". (DALIOZ)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10680/007.918/90-14

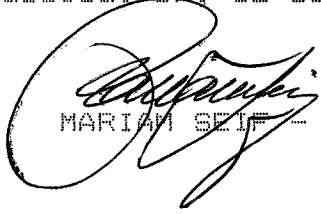
ACORDÃO Nº CSRF/01-01.576

"BENS - Coisas materiais suscetíveis de apropriação e todos os direitos que fazem parte do patrimônio". (CANTANT)

Portanto, estando o direito creditório incluído na categoria de bens, entendo que para gozar do benefício instituído pelo Decreto-lei nº 2.303/86, basta que o contribuinte comprove sua aquisição até 31/12/86. E esta prova restou suficientemente comprovada através dos elementos carreados aos autos, tais como: recibos de depósitos dos valores questionados em favor da Pessoa Jurídica; cópia das folhas do livro Diário da beneficiária com o competente registro contábil dos mesmos e, finalmente, cópia da alteração contratual datada de 20/01/87, integralizando referido valor ao capital da Pessoa Jurídica em nome de quem os valores foram depositados. Note-se que o Fisco não levantou qualquer dúvida em torno da veracidade de tais elementos, especialmente, quanto a efetiva entrega dos valores à sociedade.

Por todo o exposto, e considerando tudo mais que dos autos consta, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, reformando, em consequência, a r. decisão recorrida.

Brasília, DF, 12 de agosto de 1993


MARIAM SEIF - RELATORA

