

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NO. 10865/000.416/92-94

Sessão de 25 de julho de 1994

ACORDAO No. 104-11.544

RECURSO NO.: 73.372 - IRPf - EX.: DE 1987

RECORRENTE: JOAO SILVEIRA

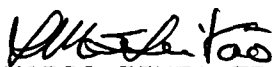
RECORRIDA: DRF EM LIMEIRA - SP

RENDIMENTOS CEDULA "H" - ACRESCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - BENEFICIO DO DL 2303/1986
As condições para gozo do mencionado favor fiscal são as previstas no DL 2.303.1986 e nas respectivas normas complementares, não figurando dentre estas a necessidade de que o contribuinte comprove que dispunha, em 31 de dezembro de 1985, de disponibilidade com a qual efetuou a aquisição, comprovadamente, de bens móveis e imóveis até 31.12.86.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOAO SILVEIRA.

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. Vencido o conselheiro Evandro Pedro Pinto que negava provimento ao recurso.

Sala das Sessões em 25 de julho de 1994.


LEILA MARIA SCHERRER LEITAO - PRESIDENTE E RELATORA


VISTO EM CARMELLIO MANTUANO DE PAIVA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSAO DE: 08 DEZ 1994
RECURSO DA FAZENDA NACIONAL. NÃO HOUVE

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Nelson Mallmann (Suplente Convocado), Miguel Rendy, Sérgio Murilo Marelllo (Suplente Convocado) e Remis Almeida Estol. Ausentes, justificamente, os Conselheiros Célio Salles Barbieri Junior e Carlos Walberto Chaves Rosas.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

RECURSO No.: 73.372

RECORDAO No.: 104-11.544

RECORRENTE : JOAO SILVEIRA

R E L A T O R I O

A matéria objeto do presente já foi objeto do relatório de fls. 89/92, do então conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, que agora veio aos senhores Conselheiros e que solicito venha a fazer parte integrante deste, anexando-o por cópia.

Atendendo ao que foi determinado na diligência votada por esta Câmara, a autoridade a quo intimou o contribuinte a fazer prova, nos termos do art. 20, II do Decreto-lei no. 2.303, de 1986 e dos arts 2, "a" c/c 3, "a" da Instrução Normativa SRF no. 139, de 1986, para aquisição dos bens imóveis, declarados ao abrigo do benefício fiscal instituído por referido diploma. Para tanto, foi aberto o prazo de vinte dias para o devido cumprimento do solicitado por esta Câmara.

A ciência dessa Intimação data de 22.12.93, conforme AR constante a fls. 93, verso, tendo o contribuinte, em tempo hábil, juntado aos autos os documentos de fls. 37/40.

E o relatório.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

Acórdão no. 104-11.5/44

V O I O

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITAO, Relatora

A data da ciência à decisão de primeira instância, a meu ver, não está suficientemente legível, deixando dúvidas se aquela ocorreu em 14.05.92, ou 17.05.92, ou ainda, em 19.05.92. Embora o despacho de fls. 29 evidencie a intempestividade do recurso, entendo que o recurso é tempestivo. Considerando que o recurso foi interposto no dia 15.06.92, não resta dúvida quanto à tempestividade caso a ciência tenha ocorrido nas duas últimas datas acima referidas. Ocorrendo a ciência em 14.05.92, também é tempestivo o recurso visto que o prazo fatal seria em 13.06.92 (sábado), e o recurso foi interposto na segunda-feira, em 15.06.92. Dele, portanto, conheço.

Sanada a dúvida acima, quanto ao mérito, têm-se que a pendência do litígio é relativa a acréscimo patrimonial não justificado com base em bens declarados pelo contribuinte, ao amparo do Decreto-lei no. 2.303, de 1986, que a autoridade singular entende como tributáveis, à alíquota normal, considerando que tais bens foram adquiridos no próprio ano de 1986 sem que o contribuinte comprovasse que os bens foram adquiridos com disponibilidades anteriores ao 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 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



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

Acórdão no. 104-11.544

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;

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 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 SRF no. 139, de 19 de dezembro 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 apresentadas, 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:



PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

Acórdão no. 104-11.544

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 CST no. 135, de 30 de dezembro 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."

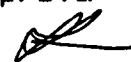
A matéria constante dos autos já é por demais conhecida deste Conselho e mereceu grande reflexão por parte de vários conselheiros, tendo sido objeto de estudo aprofundado pela Conselheira Mariam Seif, conforme voto de sua lavra no Processo no. 10630/000.350/88-73, decisão confirmada pela Câmara Superior 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;

- que a única exigência para o reconhecimento de existência de dinheiro, ouro e título ao portador é a prova



PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

Acórdão no. 104-11.544

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 3%, 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.

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 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



PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

Acórdão no. 104-11.544

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 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 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 à forma de como seria necessário comprovar.

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



PROCESSO No. 10865/000.416/92-94
Acórdão no. 104-11.544

ção. 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.

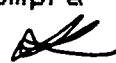
Analisemos agora se, vedando-se ao Fisco o direito de exigir do contribuinte a prova da disponibilidade em 31.12.85, ficaria ele impedido de exigir o tributo nos termos da legislação ordinária, em vigor em 1986, sobre os rendimentos auferidos nesse ano, isto é, se haveria incompatibilidade entre a vedação 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 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".

Constata-se nos autos que o cerne da questão tem início com a solicitação fiscal a fim de que o contribuinte apresente documentação que comprove os valores incluídos ao abrigo do DL 2.303, de 1986, e, inclusive, de que tais valores ou os recursos necessários a sua aplicação são anteriores a 01.01.86.

A autuada junta Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda (fls. 37/39) e Escritura Pública de Venda e Compra



PROCESSO No. 10865/000.416/92-94

Acórdão no. 104-11.544

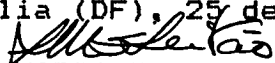
(fls. 40 e verso) dos imóveis declarados ao abrigo do DL. em questão.

Na decisão recorrida, a autoridade de primeiro julga que "somente os bens e valores existentes na disponibilidade do (a) contribuinte em 31 de dezembro de 1985, podem ser alcançados pela alíquota especial, não atingindo o benefício o acréscimo patrimonial decorrente de rendimentos percebidos no curso do ano de 1986 ..."

Pelos fundamentos do acórdão retrotranscrito, constata-se assistir razão à recorrente, considerando que não restou provado pelo fisco que a aquisição dos bens no ano de 1986 se deu com disponibilidades auferidas nesse próprio ano-base.

Portanto, não compete ao Fisco presumir que a aquisição tenha sido com rendimentos auferidos no próprio ano-base de 1986. Cabe-ria ao Fisco a prova da presunção. Voto, pois, no sentido de se dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 25 de julho de 1994.


LEILA MARIA SCHERRER LEITAO - RELATORA