



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10865.001.812/91-76
SESSÃO DE : 19 DE SETEMBRO DE 1995
ACÓRDÃO Nº : 104-12.648
RECURSO Nº : 75.057
MATÉRIA : IRPF - Exercícios de 1987 a 1990
RECORRENTE : OLIDES PENHA CASARIN
RECORRIDA : DRF EM LIMEIRA - SP

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara o valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída. Classifica-se como rendimentos passíveis de tributação o valor do acréscimo patrimonial a descoberto. Para o cálculo do rateio do custo arbitrado da obra por ano-base, deve ser utilizada a proporcionalidade da duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecidos pela Prefeitura Municipal.

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ALÍQUOTA ESPECIAL DE 3% - DECRETO-LEI Nº 2.303/86 - CONDIÇÕES PARA GOZO - As condições para gozo do benefício fiscal da alíquota reduzida de 3%, são as previstas no Decreto-lei nº 2.303/86, e na IN nº 139/86, não figurando dentre estas, a necessidade de que o contribuinte comprove a disponibilidade dos recursos que deram origem ao acréscimo patrimonial a descoberto. Assim, tendo o contribuinte atendido a todas as condições previstas na legislação pertinente e não tendo o Fisco provado que os bens e valores tenham sido adquiridos com recursos auferidos no próprio ano-base de 1986, improcede a exigência fiscal nesta parte.

Recurso provido em parte.

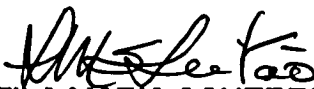
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OLIDES PENHA CASARIN.

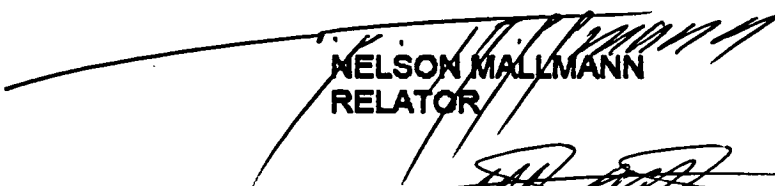


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACORDAM os membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, **DAR** provimento parcial ao recurso para que seja excluído do acréscimo patrimonial a descoberto no exercício de 1987 - ano-base de 1986, o valor de Cz\$ 1.255.000,00, já tributado pela alíquota especial de 3%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 19 de setembro de 1995


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR


CARLOS AUGUSTO TORRES NOBRE
PROCURADOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 19 OUT 1995

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUVE

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: PAULO ROBERTO DE CASTRO (suplente convocado), ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, ALOÍSIO PEREIRA DE OLIVEIRA E REMIS ALMEIDA ESTOL.



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

RECURSO : 75.057

RECORRENTE : OLIDES PENHA CASARIN

RELATÓRIO

OLIDES PENHA CASARIN, contribuinte inscrito no CPF/MF 035.609.458-87, residente e domiciliado na Rua Fernando Ferraz de Arruda Pinto, 2040 - Piracicaba - SP, jurisdicionado à DRF em Limeira - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 118/128.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 16/12/91, a Notificação de Lançamento Suplementar - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 76/78, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de Cr\$ 18.347.725,95 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada do período de 04/02/91 a 16/12/91 (índice de 2,6521); da multa de lançamento de ofício de 50% e dos juros de mora de 1% ao mês (excluído o período de incidência da TRD acumulada), calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1987 a 1990, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1986 a 1989.

O procedimento fiscal originou-se de revisão interna nas declarações de rendimentos do contribuinte relativo aos exercícios de 1987 a 1990, anos-base de 1986 a 1989, quando o fisco resolveu arbitrar os custos das obras situadas na Rua Fernando F. de Arruda Pinto nº 2.040 e na Rua Gal Câmara, 330, ambas na cidade de Piracicaba - SP, realizadas



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

pelo sujeito passivo, uma vez que não aceitou como real o custo lançado nas declarações de rendimentos, apurando desta forma variação patrimonial a descoberto, com base na tabela do SINDUSCON-SP, bem como glosar os valores lançados a título de acréscimo patrimonial a descoberto, previstos no Decreto-lei nº 2.303/86, tributados a alíquota especial de 3%, por entender que o contribuinte não logrou apresentar a comprovação que estes bens tenham sido adquiridos com recursos provenientes de bens ou valores não incluídos em declarações anteriores, já apresentados até o exercício financeiro de 1986, ano-base de 1985.

Para o arbitramento do cálculo dos custos da construção dos imóveis em questão, em decorrência da falta de comprovantes da totalidade dos efetivos gastos, foi utilizado os seguintes critérios:

- **Imóvel residencial da Rua Fernando F. de Arruda Pinto, 2040:** - através da planta aprovada e do habite-se, foi calculado o valor mínimo necessário à construção realizada, usando-se o valor unitário da tabela de custos da construção civil, do Sindicato da Indústria da Construção Civil de Grandes Estruturas do Estado de São Paulo, tomando-se como base a coluna H-1, 3-A;

- **Imóvel comercial da Rua Gal Câmara, 330:** - através da planta aprovada e do habite-se foi calculada o valor mínimo necessário à construção realizada, usando-se o valor unitário da tabela de custos da construção civil, do Sindicato da Indústria da Construção Civil de Grandes Estruturas do Estado de São Paulo, tomando-se como base a coluna H-1, 3-B (menor valor) e ainda procedeu-se a um desconto de 30% com a única finalidade de beneficiar ao contribuinte, já que se trata de imóvel de padrão comercial, portanto de custo inferior.

Para o rateio do custo da obra por ano-base, o fiscal autuante utilizou a proporcionalidade da duração da obra, ou seja, proporcional ao período compreendido entre a



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

expedição do Alvará de Construção e o Habite-se (Certificado de Conclusão da obra), fornecidos pela Prefeitura Municipal.

Em sua peça impugnatória de fls. 79/90, apresentada tempestivamente, em 15/01/92, o contribuinte, após historiar os fatos registrados na Notificação de Lançamento Suplementar, se indispõe contra a exigência fiscal solicitando o cancelamento da notificação, baseado, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que os valores levantados, não tem amparo legal, baseados unicamente em presunção, tomando os valores de tabelas fornecida por Sindicato de Grandes Empresas, como parâmetro de avaliação, que na realidade mostra o perfil de preços de grandes obras, que nada tem a ver com preços de pequenas construções, residenciais ou comerciais. Há sempre grandes diferenças entre os preços de tabelas e os preços praticados;

- que outro fator a ser considerado, é que os preços do material de construção, são diferenciados dentro de uma própria cidade, variando em muito entre uma loja e outra. Os preços a prazo e a vista, também variam consideravelmente, e se o proprietário estiver bem financeiramente e aproveitar as promoções de ofertas, reduz em muitos casos, até 50% o custo dos materiais;

- que concluindo, nada existe de irregular nos valores lançados, bem como, não há acréscimo patrimonial a descoberto, como quer o revisor. Os valores declarados estão acima dos valores oficiais, incabíveis, portanto o feito fiscal;

- que continuando na busca de irregularidades, o Revisor em manifesto desrespeito ao que determina o Decreto-lei nº 2.303/86 e IN 139/86, glosou e reclassificou os valores dos bens lançados ao arrepio da mencionada legislação;



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

- que em colisão frontal a legislação que rege o assunto, exigiu, através de intimação verbal, confirmada com suas próprias palavras inseridas no item 3 do relatório fiscal, comprovação da origem dos recursos usados na aquisição dos bens glosados;

- que o acréscimo patrimonial a descoberto, apontado pelo Revisor no mês de agosto de 1989, também é improcedente. Não foram incluídos os rendimentos do conjugue e a receita agrícola, bem como não foi incluído o saldo transferido do exercício anterior.

Não foi cumprindo o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, não houve a manifestação do autor do procedimento.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário apurado, baseado nas seguintes considerações:

- que com base na Tabela do Sinduscon, o Fisco, utilizando dados correspondentes a edificação realizada, calculou quais seriam os gastos reais mínimos da construção de cada ano, segundo as datas de início e término;

- que embora, em sua impugnação de folhas 80/90, o recorrente tenha alegado que os valores das tabelas aplicadas não condiz com a construção realizada, juntando aos autos, valores de m2 de construções, arbitrados pela Prefeitura local e aprovadas pelo seu legislativo, para fins de tributação e lançamento de IPTU, temos de concluir pela improcedência deste argumento, pois a competência legal e condições das Prefeituras e legislativos locais, limitam-se a confecção e aprovação de valores venais, apenas para fins de lançamento do IPTU, que seguem diretrizes próprias de cada cidade, variando conforme a política financeira elaborada pelo gestor da mesma. Posição diversa do SINDUSCON, que teve reconhecida sua



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

legitimidade através da Lei nº 4.591/64, nos artigos 53 e 54, como entidade fornecedora dos preços praticados nas áreas sob a sua atuação, sua adoção é considerada como valor confiável com a realidade dos preços vigentes no mercado da indústria da construção civil;

- que juntou conforme folhas 99, cópia de recibo, datado de 05.11.83, comprovando ter adquirido naquela data uma máquina de esteira marca Fiat, modelo D-14, série 005.900, a qual foi declarada sob os beneplácitos do acréscimo patrimonial a descoberto previsto no Decreto-lei nº 2.303/86, que entendemos correto, fato que implica no julgamento da glosa efetuada pelo Fisco sobre o valor de Cz\$ 82.281,24, no exercício de 1987, como improcedente;

- que sobre a falta de inclusão de rendimentos do conjugue, de saldo transferido do exercício anterior e receita agrícola, nos valores de NCz\$ 6.075,00, NCz\$ 3.352,94 e NCz\$ 20.200,00, respectivamente, no demonstrativo do acréscimo patrimonial a descoberto, referente ao exercício de 1990, entendemos ser improcedente o alegado sobre as parcelas referentes a saldo transferido no exercício anterior, porque não explicou a origem deste saldo, não demonstrou sua existência, e não apresentou sua comprovação, e aos rendimentos do conjugue, porque também não apresentou qualquer demonstrativo ou comprovação do mesmo, porém quanto a parcela de NCz\$ 20.200,00, referente a receita agrícola, entendemos serem procedente seus argumentos, porque conforme notas fiscais de folhas 100 e 101, esta comprovada a sua efetividade;

- que de maneira conclusiva, o Fisco entende que somente os bens e valores existentes na disponibilidade do contribuinte em 31/12/85, podem ser alcançados pela alíquota especial, não atingindo o benefício o acréscimo patrimonial decorrente de rendimentos percebidos no curso do ano de 1986, porque tal hipótese deixaria sem validade e aplicação a tabela progressiva de 1987. Em assim sendo, faz-se mister a comprovação de que os bens ou valores registrados na declaração do exercício de 1987 provieram de recursos existentes e não



PROCESSO Nº: 10865.001812/91-76
ACÓRDÃO Nº: 104-12.648

considerados pelo contribuinte na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1986. Não logrando o sujeito passivo produzir essa prova, não haveria como se admitir aquele tratamento beneficiado.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IMPUGNAÇÃO DE EXIGÊNCIA FISCAL

APLICA-SE A TABELA DO SINDUSCON AO ARBITRAMENTO DO CUSTO DA CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES, QUANDO O CONTRIBUINTE REGULARMENTE INTIMADO, NÃO LOGROU APRESENTAR COMPROVAÇÃO DOS DISPÊNDIOS NECESSÁRIOS A SUA REALIZAÇÃO.

IRPF - CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - ALÍQUOTA ESPECIAL - DECRETO LEI Nº 2.303/86 - SOMENTE FAZ JUS A APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ESPECIAL PREVISTA NO ARTIGO 19 DO DECRETO-LEI Nº 2.303/86 O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL CORRESPONDENTE A BENS E VALORES EXISTENTES EM 31 DE DEZEMBRO DE 1986 E QUE, EMBORA JÁ PERTENCENTES AO CONTRIBUINTE ANTES DESSE ANO, FORAM OMITIDOS NAS DECLARAÇÕES DE RENDIMENTOS DOS EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE 1987.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS - CLASSIFICAÇÃO NA CÉDULA "H" DAS QUANTIAS CORRESPONDENTES AO ACRÉSCIMO DO PATRIMÔNIO DA PESSOA FÍSICA, QUANDO O ACRÉSCIMO CONSTATADO NA REVISÃO DO LANÇAMENTO NÃO FOR JUSTIFICADO POR RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS NA DECLARAÇÃO, POR RENDIMENTOS NÃO TRIBUTÁVEIS OU POR RENDIMENTOS TRIBUTADOS EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

Lançamento parcialmente procedente."

Clentificado da decisão de Primeira Instância, em 04/09/92, conforme Termo constante à fis. 117, Inconformado, o recorrente apresentou a sua peça recursal, tempestivamente, em 13/10/92, acompanhado dos documentos de fis. 129/131, na qual insiste



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

nas mesmas teses já apresentadas na peça impugnatória, não acrescentando nada de novo ao seu arrazoadado..

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long, sweeping horizontal stroke followed by a small, stylized flourish.



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76
ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator:

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

A matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito, sobre omissão de rendimentos evidenciada por gastos superiores aos declarados - custo da construção omitida, com reflexo no acréscimo patrimonial não justificado, referente aos exercícios de 1987 a 1990, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1986 a 1989, em razão do arbitramento das obras situadas na Rua Fernando F. de Arruda Pinto, 2.040 e na Rua Gal Câmara, 330, ambas na cidade de Piracicaba - SP, bem como glosa de valores tributados como acréscimo patrimonial a descoberto a alíquota especial de 3% com base no Decreto-lei nº 2.303/86, por entender que o recorrente não logrou comprovação de que os referidos bens tenham sido adquiridos com recursos provenientes de bens ou valores não incluídos em declarações anteriores, já apresentadas até o exercício financeiro de 1986, ano-base de 1985.

Quanto ao arbitramento do custo de construção estou com o Fisco, pois não existe razões para que a Administração Fiscal deva aceitar valores de custo de construções de



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

imóveis declarados pelo contribuinte, em suas declarações de bens, quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da construção de um prédio residencial de 466,60 m² e de um prédio comercial de 229,32 m², dos quais o contribuinte não apresentou a totalidade dos documentos comprobatórios dos efetivos gastos, mas cujas dimensões indicavam renda omitida, foi utilizada a tabela do SINDUSCON - SP, elaborada conforme NB-140 da ABTN que apresenta o custo médio por m², e foi considerado como padrão alto de construção o prédio residencial e de padrão baixo, acrescido de um desconto de 30%, o prédio comercial.

O Sindicato tem autorização legal dos art. 53 e 54, da Lei nº 4.591, de 26/12/64, para promover a divulgação mensal dos custos unitários da construção civil a serem utilizados na região que ele jurisdiciona.

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte. Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON.

Em nenhum momento no exame feito nos autos pode-se concluir que o custo da obra foi devidamente comprovado e declarado (comprova somente em torno de 50% do CUB). Resulta claro que o recorrente não fez a prova da totalidade dos gastos realmente incorridos, esta constatação é suficiente para autorizar o Fisco a arbitrar os custos de construção com base nos elementos que dispuser.

Diz o dispositivo legal e regulamentar:



PROCESSO Nº: 10865.001812/91-76
ACÓRDÃO Nº: 104-12.648

" - Art. 148 da Lei nº 5.172/66 (CTN) - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

- Art. 622 do RIR/80 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).

- Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificada como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 4.069/62, art. 52).

- Art. 623 do RIR/80 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74).

- Parágrafo 3º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

- Art 676 do RIR/80 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 77, e Lei



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76
ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

nº 5.172/66, art. 149):

.....
**III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a
contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais,
qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar
ou restituição indevida.**

**- Art. 678 do RIR/80 - Far-se-á o lançamento de ofício
(Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):**
.....

**III - computando as importâncias não declaradas, ou
arbitrando o rendimento tributável de acordo com os
elementos de que se dispuser, nos casos de declaração
inexata.**

**A aplicação da tabela regional de Custos Unitários Básicos - CUB no arbitramento
efetuado pelo Fisco é perfeitamente pertinente, pois tem sido reiteradamente reconhecida pela
jurisprudência administrativa.**

**Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o
arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre
estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON,
que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina sejam divulgadas
mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas
Técnicas.**

**Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da
falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pelo recorrente, agiu de forma correta,
ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos disponíveis na**



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

repartição, quais sejam: as tabelas de custos unitários do SINDUSCON-SP, Alvará de Licença e Certificado de Vistoria de Conclusão de Obras expedidas pela Prefeitura Municipal de Piracicaba - SP e os esclarecimentos obtidos junto ao próprio contribuinte.

No que tange ao argumento que não se aplica no seu caso o arbitramento pela Tabela do SINDUSCON, cumpre observar que nas tabelas são calculados o custo médio de construção de edificações habitacionais e/ou comerciais para todo o Estado de São Paulo, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, segundo estabelece a Lei nº 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, play grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Quanto a distribuição do custo da obra por ano-base (rateio), entendo que a técnica utilizada pela fiscalização está perfeitamente correta, ou seja, o rateio deve ser proporcional ao tempo de duração da obra.

Resta ainda analisar a questão se o recorrente possuía as condições para gozo do benefício instituído pelo Decreto-lei nº 2.303, de 21/11/86. Como se sabe, o citado decreto, 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 tributado à alíquota especial de 3%. 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 declarados nos dispositivos abaixo:



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

"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 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 penal."

Na legislação complementar se esclareceu alguns pontos obscuros da matriz legal em questão:



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

a) - 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 bolsa 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:

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) tratando-se de bens móveis, pela Nota Fiscal de compra legalmente formalizada, ou por contrato celebrado entre particulares. Neste último caso o documento de aquisição deverá estar regularizado perante o órgão público competente, se for o caso; não existindo este, o contribuinte deverá apresentar o documento para autenticação em órgão da Secretaria da Receita Federal até a data fixada para entrega tempestiva da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1987."

b) - Ato Declaratório Normativo CST nº 135, de 30/12/86:



PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76
ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

.....
"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.

Das normas retrotranscritas pode-se concluir o seguinte:

- que estava 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 estavam incluídos não gozariam do benefício;
- que era permitido a indicação de bens e valores adquiridos até 31/12/86;
- que a única exigência para o reconhecimento de existência de dinheiro é a prova de que esteja depositado em instituições autorizadas em 31/12/86;
- que a própria lei prevê o surgimento de acréscimo patrimonial a descoberto com a inclusão de valores na declaração do ano-base de 1986;
- que está proibida a instauração de processo fiscal com base nesse acréscimo, desde que observadas as suas disposições;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10865.001812/91-76

ACÓRDÃO Nº : 104-12.648

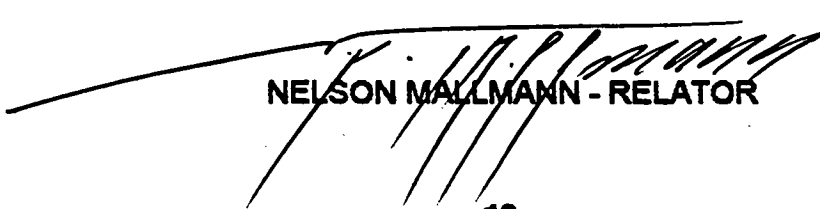
- que está vedada a exigência de comprovação da origem dos valores, bens ou depósitos;

- que não é viável a aplicação de sanções de natureza administrativa ou penal.

Conclui-se, finalmente, 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.

Em razão de todo o exposto e de tudo mais que destes autos consta, voto no sentido de que seja excluído do acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao exercício de 1987 - ano-base de 1986, o valor de Cz\$ 1.255.000,00 já tributado pela alíquota especial de 3% (acrécimo patrimonial a descoberto DL 2.303/86), por entender que o contribuinte cumpriu as normas legais vigentes para o benefício fiscal previsto no Decreto-lei nº 2.303/86 e que caberia ao Fisco o ônus da prova que os bens e/ou valores teriam sido adquiridos com recursos auferidos no próprio ano-base de 1986, não o provando, improcede a exigência fiscal neste tópico.

Brasília (DF), 19 de setembro de 1995


NELSON MALLMANN - RELATOR