

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

FIA

Sessão de 28 de abril de 1994

ACORDAO Nº. 102-28.996

Recurso nº.: 74.305 - IRPF - EX: 1987

Recorrente : WALMOR BERGMANN

Recorrida : DRF - JOAÇABA - SC.

IRPF - DECRETO-LEI Nº 2.303/86 - INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 18 a 23 - A falta de comprovação pelo contribuinte de que dispunha em 31.12.85, de valores declarados até 31.12.86, com a finalidade de usufruir da tributação especial contida nos artigos 18 a 23 do Decreto-Lei 2.303/86, não justifica a presunção fiscal de que tais valores foram auferidos anteriormente ao mencionado ano base. IRPJ - Exercício de 1987 - Acréscimos Legais - Juros - Na apuração do crédito fiscal a partir de fevereiro de 1991, aplica-se a TRD, a título de juros, é correta sua aplicação como juros de mora, na forma do disposto no artigo 9º da Lei nº 8.177/91, e na redação do artigo 30 da Lei nº 8.218/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WALMOR BERGMANN.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de voto, rejeitar a preliminar de decadência e no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 1994

WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA

- VICE-PRESIDENTE

MARIA CLELIA DE ANDRADE FIGUEIREDO

- RELATORA

VISTO EM
SESSAO DE:

DENIO SILVA THE CARDOSO

- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

15 JUL 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Kazuki Shiobara, Francisco de Paula Correa Carneiro Giffoni, Júlio César Gomes da Silva e Ursula Hansen. Ausente, justificadamente o Conselheiro: Carlos Roberto Monteiro Bertazi.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

RECURSO Nº.: 74.305

ACORDAO Nº.: 102-28.996

RECORRENTE : WALMOR BERGMANN

R E L A T O R I O

AIRES CORDOVA COELHO, jurisdicionada pela DRF em Joaçaba - SC., foi notificada do crédito tributário lançado a fls. 14, no valor de 7.354,13 UFIR.

A autuação teve origem face a acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de tributação na cedula "H", correspondente a bens e valores declarados ao amparo do Decreto-lei nº 2.303/86.

Inconformado, o contribuinte apresentou sua impugnação de fls. 19/24, tempestivamente, fundamentando seu alegado direito nos artigos 18 a 23 do já mencionado DL 2.303/86, e alegando como preliminar a inconstitucionalidade da TRD aplicada a título de juros de mora sobre o crédito tributário.

Invoco o voto da ilustre Conselheira URSULA HANSEN, proferido no Acórdão nº 102-28.421 sobre a matéria em tela:

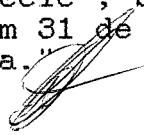
"Ora, se a Medida Provisória no 298/91 e a Lei no 8.218/91, foram expedidas em caráter interpretativo, o tratamento de juros para a TRD tem aplicação desde a expedição da Lei no 8.177/91 e por via de consequência, tem plena eficácia a orientação contida no Boletim Central Extraordinário no 068, de 16 de agosto de 1991, para todos os débitos fiscais.

Os argumentos expostos pelo contribuinte sobre a ilegalidade da atualização de débitos fiscais com base na TRD ficaram reduzidos a procedimento de cálculos para cobrança, medida meramente executória e, portanto, incorre qualquer prejuízo ao contribuinte."

Por tais razões, rejeito a preliminar arguida.

A fl. 38/43, consta decisão de primeira instância que conclui:

"Se o contribuinte dispunha de rendimentos omitidos de exercícios anteriores "em espécie", bastaria fazer prova cabal de sua existência em 31 de dezembro de 1985, o que incorre no caso em tela."



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10925/000.129/92-96

ACORDÃO No. 102-28.996

Julgou procedente o feito fiscal.

Ciente da decisão "a quo" em 29.07.92, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este colegiado em 14.08.92, conforme petição de fls. 49/56.

Recurso lido na íntegra em sessão.

E o relatório.

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96
ACORDAO Nº. 102-28.996

V O T O

Conselheira Maria Clélia de Andrade Figueiredo, Relatora:

O recurso está revestido das formalidades legais.

O litígio versa sobre acréscimo patrimonial não justificado com base em bens e valores declarados pelo contribuinte com amparo no DL 2.303/86, que a autoridade singular entende como tributáveis em virtude da falta de comprovação de que foram auferidos em ano base anterior a 1986, razão pela qual exige o crédito tributário no valor de 7.354,13 UFIR.

Na impugnação, tempestiva, de fl. 19/24 bem como no presente recurso, o contribuinte transcreve em sua defesa os artigos 18 a 23 do referido DL 2.303/86, comprovando que tudo foi feito em virtude da legislação mencionada

Ressalta que tal exigência fere os princípios legais, doutrina e jurisprudência relativas à matéria.

A matéria ora em julgamento já foi apreciada várias vezes por este Conselho de contribuintes e mereceu aprofundado estudo da ilustre Conselheira MARIAN SEIF como faz certo o voto proferido no processo nº 10630/000.350/88-73, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais decisão idêntica no Acórdão nº CSRF/01-1.160, de 29.08.91, pelo que peço vênha para incorporar às razões do presente voto:



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

ACORDAO Nº. 102-28.996

"Art. 18 - Não ensejará instauração de processo fiscal, com base em acréscimo patrimonial a descoberto, a inclusão na delcaração relativa ao exercício financeiro de 1987, de bens ou valores não incluídos em declarações já apresentadas pelo contribuinte pessoa física, observando 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 consolidados em estabelecimento bancário até aquela data.

Parágrafo único - O Ministro de Fazenda poderá estabelecer outras formas de comprovação ou de custódia.

Art. 21 - Com fundamento na delcaração 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- ampliar 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 apresentados, ficando a regularização fiscal condicionada à comprovação:

a) da aquisição dos bens, conforme disposto nesta instrução; 

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

ACORDAO Nº. 102-28.996

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 trata de ouro, pelo certificado de depósito ou custódia expedido por instituição financeira autorizada à prestação do serviço.

d) 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.

.....

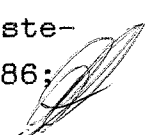
3.3 - O gozo das vantagens fiscais não está condicionado à entrega de declaração de rendimentos relativas a exercícios anteriores ao de 1987."

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 tinham 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 21.12.86;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

ACORDAO Nº. 102-28.996

- que a própria lei prevê a surgência 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 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 fazer, nega-lhe os benefícios do Decreto-lei nº 2.323/86 e autua-o por acréscimo patrimonial não comprovado, como ocorreu na hipótese dos autos, daí a ementa da decisão singular, onde 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 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 estabelecimento nessas mesmas normas, já que nem o Decreto-lei nº 

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

ACORDAO Nº. 102-28.996

2.323/86, 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.

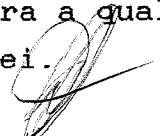
Quanto à primeira questão (compatibilidade entre a exigência implícita de comprovação da exigência da prévia disponibilidade em 31.12.85 e o declarado expressamente no referido Decreto-lei 2.323/86 e sua legislação regulamentadora) é fácil de comprovar a sua impossibilidade.

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 31.12.86, ou seja, em data anterior à 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 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 documentação isto em data anterior à prevista na lei e para a qual o contribuinte não fora orientado pela própria ausência de lei.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

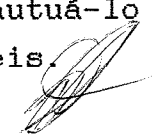
ACORDAO Nº. 102-28.996

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 fato de que essa legislação 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 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.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 10925/000.129/92-96

ACORDAO Nº. 102-28.996

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.

Considerando a correta argumentação que acabamos de mencionar, é fácil concluir que a razão pende para o contribuinte, devendo ser reformada a decisão singular, face à jurisprudência predominante deste Colegiado com relação à matéria em tela

Em face do exposto, e tudo o mais que dos autos consta, oriento o meu voto no sentido de negar a preliminar arguida e dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 28 de abril de 1994


Maria Clélia de Andrade Figueiredo - Relatora