



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Processo nº 10925/000.711/92-06

ELL

Sessão de 15 de julho de 19 93

ACORDÃO Nº 104-10.668

Recurso nº: 75.072 - IRPF - EX: DE 1987

Recorrente: LENIR TRAMONTIN

Recorrida : DRF EM JOAÇABA - SC

IRPF - 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.

Estão acobertadas por esse benefício fiscal os bens adquiridos até 31/12/86 e oferecidos à tributação com alíquota reduzida em declaração de rendimentos apresentada no prazo regulamentar, se não ficar cabalmente comprovado que os bens tiveram origem em recursos auferidos no próprio ano-base de 1986.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LENIR TRAMONTIN.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Waldyr Pires de Amorim, Evandro Pedro Pinto e Miguel Remy que negavam provimento.

Sala das Sessões em 15 de julho de 1993


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

- PRESIDENTE E RELATORA


EDSON SOARES DA COSTA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 24 FEV 1994

Acórdão nº 104- 10.668

tratos de compra e venda juntados aos autos;

- tais bens deveriam ter sido tributados normalmente na declaração do exercício de 1987;

- transcreve ementas de acórdãos no sentido de que "somente faz jus à aplicação da alíquota especial prevista no art. 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;

- a IN-SRF nº 139/86 e o Manual de Orientação para preenchimento da declaração ressaltam que os bens ou valores a serem tributados à alíquota de 3% são aqueles não incluídos em declarações anteriores;

- outra não poderia ser a interpretação, pois poder-se-ia chegar ao absurdo de que os rendimentos auferidos no ano-base de 1986 poderiam ser tributados à alíquota de 3%, bastando para tal que fossem transformados em bens no próprio ano base ou mantidos em depósito.

A impugnante fundamenta, na essência, em seu favor:

- o item 2 da IN-SRF nº 139/86 é a chave de toda a questão pois determina que "Para efeito de utilização do benefício fiscal, poderão ser declarados bens e valores adquiridos até 31 de dezembro de 1986 que....";

- a expressão "adquiridos até 31 de dezembro de 1986" delimita uma situação precisa no tempo, de forma inequívoca;

- refere-se a acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes, dos quais junta cópia da publicação no Diário Oficial da União, no sentido de "ser reconhecido o direito do

m

Acórdão nº 104-10.668

contribuinte de usufruir da alíquota reduzida de que trata o DL nº 2.303/86 e IN-SRF nº 139/86, quando atendidas as condições estabelecidas nas mencionadas normas legais.

Na Informação Fiscal a autora do feito afirma não assistir razão à impugnante, fundamentando que as orientações foram claras no sentido de não beneficiar os bens adquiridos no ano-base de 1986, como ocorre nos autos.

A autoridade monocrática mantém o lançamento,, argumentando, em síntese:

- o benefício advindo com o art. 18 do DL 2.303, de 1986, abarca exclusivamente o acréscimo patrimonial a descoberto oriundo da inclusão tempestiva, na declaração relativa ao exercício de 1987, de bens e valores não incluídos em declarações já apresentadas;

- se os bens foram adquiridos no curso do ano-base de 1986, não poderiam constar de declarações anteriores;

- não demonstrado de que foram adquiridos com disponibilidade não tributadas, advindas de exercícios anteriores, não faz jus ao benefício da alíquota favorecida de 3% (três por cento);

- cita jurisprudência emanadas deste Colegiado, já citados por ocasião do lançamento, os quais reconhecem que o art. 18 do Decreto-lei em causa se refere a bens e valores não incluídos em declarações já apresentadas, ou seja, só poderiam ter sido adquiridos ou auferidos até 31.12.85.

Ciente em 09.10.92 (fls. 49), protocolizou seu recurso voluntário em 30.10.92.

A recorrente reapresenta os argumentos constantes em sua impugnação e faz referência a diversos acórdãos deste





PROCESSO NO. 10925/000.711/92-06

Córdão no. 104-10.668

V O T O

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITAO, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

A pendência do litígio é relativa a acréscimo patrimonial não justificado com base em bens declarados pela contribuinte, ao amparo do Decreto-lei no. 2.303, de 1986, que a autoridade singular entende como tributáveis, considerando que tais bens foram adquiridos no próprio 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 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 deposita



PROCESSO NO. 10925/000.711/92-06

Córdão no. 104-10.668

finalidade de que trata a alínea "a" de 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) 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 eif, conforme voto de sua lavra no Processo no. 10630/000.350/88-73, decisão confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Córdão CSRF/01.1160, de 29.08.91, pelo que peço vênha 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,



PROCESSO NO. 10325/000.711/92-06

Ord. no. 104 10 068

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 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:



PROCESSO NO. 10925/000.711/92-06

Córdão no. 104 10.668

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 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 es-



PROCESSO NO. 10925/000.711/92-06

órdão no. 104-10.668

tabelecida 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 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



PROCESSO NO. 10925/000.711/92-06

Ordão no. 104-10.668

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".

Consta-se nos autos que o cerne da questão tem início com a solicitação fiscal a fim de que a contribuinte comprove através de escritura pública de compra e venda a aquisição de imóveis comerciais declarados na declaração do exercício financeiro de 1987, ano-base de 1986, cujos valores foram tributados à alíquota especial de 3% precizado pelo DL no. 2.303/86.



PROCESSO NO. 10925/000.711/92-06

Acórdão no. 104 10.668

A autuada junta Contrato de Promessa de Compra e Venda dos imóveis datado de 10 de dezembro de 1986, afirma que a aquisição foi efetuada com recursos não tributados em anos anteriores a 1986 e a declaração foi entregue tempestivamente.

Na decisão recorrida, a autoridade de primeiro grau baseia-se exclusivamente no Decreto-lei no. 2.303/86 ao se referir que o art. 3º desse diploma legal prevê a tributação favorecida de bens ou valores não incluídos em declarações já apresentadas, não podendo o contribuinte utilizar do benefício fiscal em relação a bens adquiridos no próprio ano base de 1986 pois seria inviável que o contribuinte tivesse omitido esses bens em declarações anteriores.

Pelos fundamentos do acórdão retrotranscrito, constata-se existir razão à recorrente.

Os imóveis foram, comprovadamente, adquiridos em 1986 e, conforme afirmado pela recorrente, com rendimentos omitidos em declarações anteriores a 1986.

Portanto, não compete ao Fisco presumir que a aquisição tenha sido com rendimentos auferidos no próprio ano base de 1986. Cabe ao Fisco a prova da presunção.

Ainda a favor da contribuinte é que não foi considerado na decisão a quo o fato de que a mesma se valeu das disposições constantes no IN SRF no. 139/86 e do próprio manual de orientação para preenchimento da declaração do exercício de 1987 no sentido de que se poderia incluir, ao abrigo de benefício fiscal, os bens adquiridos em 1986 com rendimentos omitidos em anos anteriores.

Considerando que a IN-SRF no. 139/86 é norma complementar do art. 2.303/86, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional e ao provando o Fisco, de forma incontestada, que os bens objeto da lide foram adquiridos com rendimentos auferidos no ano-base de 1986, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 15 de julho de 1993.


LEILA MARIA SCHERRER LEITAO - RELATORA