



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Recurso nº. : 131.147
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : AMAZONINO ARMANDO MENDES
Recorrida : 2ª TURMA - DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 17 DE OUTUBRO DE 2002
Acórdão nº. : 102-45.766

IRPF - PRELIMINAR DE NULIDADE E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Só se cogita da nulidade de ato praticado pela autoridade administrativa, quando presentes os pressupostos dispostos no art. 59 do Decreto n. 70.235/72. Assim, em havendo no lançamento informações e justificativas que permitem ao contribuinte oferecer impugnação fundamentada e completa, não há o que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa.

ARBITRAMENTO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - O arbitramento é um procedimento excepcional utilizado pela autoridade lançadora, para viabilizar o lançamento nos casos de omissão ou desonestidade praticada pelo contribuinte em sua declaração ou nos esclarecimentos prestados em documentos expedidos pelo mesmo ou ainda, por terceiro legalmente obrigado. Assim, é improcedente o auto de infração, quando o contribuinte presta todos os esclarecimentos solicitados e apresenta os documentos que corroboram suas assertivas, sem que a autoridade lançadora contraponha com prova real e inequívoca que o valor da operação não ocorreu conforme o grafado em documento público.

DOCUMENTO PÚBLICO - VALOR DE AQUISIÇÃO - VALIDADE DA PROVA - DESCARACTERIZAÇÃO - Para efeito de determinação do valor de aquisição de imóvel, deve ser considerado aquele constante no documento público, que se sobrepõe a qualquer outro, exceto se restar comprovado, de forma inequívoca, que o valor constante da escritura de venda e compra não corresponde ao valor da operação, circunstância em que o documento público cede à prova de que a operação deu-se por outro valor.

MULTA AGRAVADA - Nos termos do art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, a simulação, a fraude e a sonegação em negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, devem ser comprovadas pelas autoridades administrativas, lastreadas com provas incontroversas da existência material do delito, sob pena de se imputar ao contribuinte uma penalidade mais gravosa, sem estar presente a caracterização do delito.

Recurso provido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMAZONINO ARMANDO MENDES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naurý Frágoso Tanaka, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Antonio de Freitas Dutra.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº : 102-45.766
Recurso nº : 131.147
Recorrente : AMAZONINO ARMANDO MENDES

RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo do contribuinte AMAZONINO ARMANDO MENDES – CPF n. 001.648.282/49, de decisão da 2ª. Turma de Julgamento da DRJ de Belém/PA, que julgou procedente o auto de infração de fls. 297/317, relativo ao acréscimo patrimonial a descoberto, representado por sinais exteriores de riqueza, decorrente de arbitramento do valor de imóvel adquirido no ano-calendário de 1998 – exercício de 1999, com agravamento da multa de ofício.

Intimado do Auto de Infração, tempestivamente, impugna o feito (fls. 321/401), na qual alega, em síntese, preliminarmente a nulidade do auto de infração, tendo em vista a duração da ação fiscal, de vez que a mesma se estendeu por 16 (dezesesseis meses), o que demonstra que a ação fiscal teve caráter político, viciando, portanto, a ação fiscal.

Alega, também, preliminarmente, o cerceamento do direito de defesa, de vez que o contribuinte jamais foi comunicado sobre as diligências efetuadas pelos agentes fiscais junto ao 3º. Cartório de Notas, Caixa Econômica Federal e à empresa S.B. Imóveis Ltda., delas tomando conhecimento apenas quando do recebimento do auto de infração ora impugnado.

Alega também que todas as vezes que pretendeu ter acesso aos autos, sempre obteve a resposta de que o material se encontrava em Brasília ou em Belém, sede da Superintendência Regional da Receita Feral da 2ª. Região, não respeitando assim, o art. 3º. e 44. da Lei n. 9.784/99, o que torna nulo todo o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

procedimento por cerceamento do direito de defesa, conforme previsto no inciso II do art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Quanto ao mérito, alega que conforme contido na Escritura de Compra e Venda lavrada nas Notas do Tabelião do 3º. Ofício de Manaus, às fls. 057, do livro n. 2.390, em 11 de dezembro de 1998, as partes declaram e, confirma agora na impugnação, que o preço e quantia certa da venda do imóvel foi de R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais), paga pelo adquirente e recebida pelo outorgante em moeda corrente nacional.

Entende que incorre em erro gravíssimo a fiscalização ao considerar a transação de compra e venda como realizada em fevereiro de 1998, quando, consoante toda documentação apresentada (escritura, guias de recolhimento de impostos e o próprio DOI), confirma que a mesma ocorreu em 11 de dezembro de 1998.

Desconhece, portanto, a razão da alienante em considerar na sua escrita contábil, como a venda tenha sido realizada no mês de fevereiro de 1998, e pelo valor de R\$ 60.000,00, conforme apurado pela fiscalização.

Alega também que, mesmo que a aquisição tivesse ocorrido no mês de fevereiro de 1998, o contribuinte tinha recursos suficientes para justificar aquela aquisição, porquanto, sua disponibilidade financeira naquele mês totalizaria o valor de R\$ 73.273,38.

Em relação à oponibilidade da Escritura Pública contra as alegações do fisco, afirma que a doutrina e a jurisprudência pátrias são pacíficas ao dar abrangência absoluta ao contido no art. 364 do Código de Processo Civil Brasileiro que diz: ... O documento público faz prova não só de sua formação, mas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram na sua presença.

Assim, na hipótese de querer quebrar a confiabilidade inerente ao documento público, há que se trazer à colação, provas robustas e incontestes dos vícios existentes naquele instrumento.

Desta forma, entende que não basta o “cheiro”, a “suspeita”, o “jeito”, a “presunção”, o “indício”, ou qualquer outro elemento subjetivo para desqualificar o documento público. Há necessidade de prova material, com exibição do vício da vontade, pontualmente, sendo, absolutamente descabido pretender tal desqualificação por um mero “eu acho que...” ou vontade equivalente.

Alega que, conforme se infere do termo do auto de infração, o mesmo é fundamentado, exclusivamente, em suposições e hipóteses que, partícipes de silogismos e sofismas primários, tentam fazer crer que o contribuinte praticou ou deixou de praticar determinados atos de forma dolosa buscando obter vantagens ilícitas, sem se preocupar, os agentes fiscais, em provar os fatos alegados através de provas reais, conclusivas ou indiscutíveis.

Alega que as acusações imputadas ao contribuinte exigem a apresentação de prova real. Esta, a prova real, não admite senão uma única forma, qual seja, a apresentação da materialidade da coisa, na própria materialidade de suas formas, no que transcreve doutrina e jurisprudência neste sentido.

Alega que, a despeito do laudo de avaliação da Caixa Econômica Federal, elaborado em 20 de junho de 2000, farto de critérios, fórmulas, considerações mercadológicas e fotos demonstrativos, encerrando em 25 folhas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

além da ficha resumo, no qual apurou por metro quadrado, o valor de R\$ 5,44, a fiscalização considerou, para arbitrar o metro quadrado, o valor de R\$ 15,00, com base em laudo elaborado pela mesma Caixa Econômica Federal, em 18 de junho de 1999, desprovido de qualquer tipo de fundamentação e técnica, porquanto, produzida em uma única folha.

Entende que não há como se entender a desconsideração também de um laudo produzido em Juízo de Segunda Instância, pelo Tribunal Regional Federal da 1ª. Região, que levava os valores elaborados pela Prefeitura Municipal de Manaus, utilizada pelos Oficiais de Justiça da Comarca, chegando a conclusão de que o valor do metro quadrado para terreno é de R\$ 5,47.

Assim, por se tratar de perícia que requer conhecimento técnico específico, a avaliação elaborada pelos auditores fiscais, somente poderia ter credibilidade se acostada de laudo elaborado por técnico, portador de conhecimento específico, na forma do art. 145, da Lei n. 5.869/73 (CPC).

Nestes termos, o contribuinte anexa dois laudos elaborados pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 18ª. Região, que produziu uma "avaliação comercial", remetendo ao Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia do Amazonas e, laudo do próprio CREA-AM, que produziu laudo de mais de uma centena de páginas (109 páginas), conclusivas, tecnicamente indiscutíveis e de qualidade irrefutável, fazendo prova a seu favor.

Em relação ao agravamento da multa de ofício, entende que em razão de todo o alegado deve ser, como todo o resto, desconsiderado por falta de amparo fático e legal, até porque, inexistiu qualquer sonegação fiscal ou fraude.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

Ao final, requer a nulidade e insubsistência do auto de infração ou realização de nova perícia técnica, anexando para isto, quesitos e indicando Assistente Técnico.

À vista de sua impugnação, a 2ª. Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém-PA, julgou, integralmente, procedente o lançamento, por entender, em síntese, que:

- A preliminar de nulidade do auto de infração argüida pelo contribuinte em relação à duração da ação fiscal não é motivo para nulidade do lançamento, pois a delonga do prazo é justificável pelo volume expressivo de dados a serem processados pelos agentes da fiscalização, e que devem ser trabalhados com bastante critério e zelo, em face da complexidade do lançamento;
- Em relação a preliminar de nulidade do lançamento, tendo em vista a figura do contribuinte, entende também que não pode prosperar, de vez que a administração pública age pelo princípio constitucional da impessoalidade, pois seu único interesse é aplicar a lei, exercendo sua função administrativa tributária sem se desviar da correta e inflexível interpretação da norma jurídica, o que configura uma atuação não conflitante com os interesses dos contribuintes, não existindo, desta forma, conflito de interesse entre a Fazenda e o Contribuinte;
- Com relação a preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, entende que as alegações do contribuinte não lhe socorrem, pois, de acordo com o art. 59 do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

Decreto n. 70.235/72, o cerceamento do direito de defesa somente resulta de despachos e decisões, não ocorrendo na lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui o auto de infração;

- Assim, entende que somente a partir da lavratura do auto de infração é que se pode falar em cerceamento do direito de defesa. Desta forma, sendo concedida, na fase impugnatória, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, é improcedente a preliminar do cerceamento do direito de defesa argüida pelo contribuinte;

- Com relação ao pedido de perícia, entende a medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento;

- No mérito, entende que embora as escrituras públicas de compra e venda e as procurações lavradas em Cartório de Nota gozam de fé pública, tal presunção é *iuris tantum*, ou seja, não é absoluta e pode ser afastada pelos meios de prova admitidas em Direito, cabendo ao autor, no caso a autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário, aplicando-se o disposto no art. 333 do Código do Processo Civil.

Neste sentido, a fiscalização colheu inúmeras provas para embasar a autuação no que concerne a operação com o imóvel, tais como, levantamento dos compradores de terrenos vizinhos ao do litigante, pedido de esclarecimento sobre o valor e forma de pagamento desses terrenos, esclarecimentos do contribuinte e das partes envolvidas no negócio, laudo de avaliação firmado por engenheiros de fl. 72, etc.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

Alega que a veracidade do documento público foi derrubada, quando a empresa alienante afirma ter vendido o terreno por R\$ 60.000,00, ao passo que na escritura e no esclarecimento do contribuinte, diz-se que se pagou a importância de R\$ 110.000,00, entendendo que o terreno de que ora se trata jamais poderia ter sido adquirido por aquele valor, como quer fazer crer o contribuinte.

Em relação às alegações do contribuinte que diz que a fiscalização considerou a compra como tendo sido feito no mês de fevereiro de 1998, entende que não pode prosperar suas asseverações, de vez que o descompasso da evolução patrimonial, tendo em vista a aquisição do terreno, ocorreu no mês de dezembro de 1998.

Em relação à desconsideração do laudo do Tribunal Regional Federal, entende que não poderia ser de outra maneira, haja vista que o mesmo foi firmado por dois analistas judiciários (Oficiais de Justiça - Avaliadores), que não detém competência técnica para realização de vistorias, perícias, avaliações de bens móveis e imóveis, por ser competência exclusiva dos engenheiros, arquitetos e engenheiros agrônomos legalmente habilitados.

Entende também que não é suficiente para lastrear as alegações da defesa o laudo de avaliação de fls. 86/101 do Anexo I da impugnação, datado de junho de 2000, de lavra da Caixa Econômica Federal, pois não há nos autos qualquer menção sobre a que finalidade atende o retrocitado laudo, e que para chegar aos R\$ 5,44 por metro quadrado, os técnicos utilizaram como aferição, a média aritmética de preços de terrenos colhidos junto a jornais locais; terrenos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

esses localizados nos fundos e em estradas de ramal, que não guardam qualquer similaridade com o terreno objeto da autuação.

Entende também, que o laudo de lavra do Eng. José Benito Blanco Sampietro, trazido na impugnação, não logra justificar as alegações da defesa, pois tal avaliação não se reporta à data em que foi constatada a variação patrimonial a descoberto (dezembro/98).

Assim, entendeu correto o procedimento da fiscalização que utilizou o laudo de avaliação do terreno (fl. 72), elaborado pela Caixa Econômica Federal, que serviu de garantia na operação de empréstimo do contribuinte junto àquela Instituição Financeira, no qual apurou por metro quadrado a importância de R\$ 15.00.

Desta forma, entende que esta perfeitamente tipificada a variação patrimonial a descoberto para o ano calendário de 1998, por omissão de rendimentos, os quais devem ser tributados, cabendo ao contribuinte, produzir a prova de que dito acréscimo está amparado por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, respaldado em dívidas ou ônus reais assumidos, ou que provém de doações recebidas.

Com relação à multa de ofício agravada, entende que a mesma está prevista no art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430.96, devendo ser aplicada quando do lançamento de ofício, sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502.64. Assim, tendo sido verificado a omissão de rendimentos por parte do interessado, o qual, na condição de contribuinte, sem sombra de dúvida, tinha pleno conhecimento dos atos praticados, sua significação, além da consciência dos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

resultados de que esta ação ou omissão produziria, sendo devida, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Desta Forma, desacolheu o pedido de perícia e diligência, rejeitou as preliminares suscitadas, e no mérito, julgou o lançamento procedente, para manter integralmente o auto de infração e demonstrativos às fls. 297/317.

À vista da decisão *a quo*, tempestivamente recorre para este E. Conselho de Contribuintes (fls. 434/501), aduzindo como razões de seu recurso, em síntese, o seguinte:

- Que labora em erro a Delegacia de Julgamento ao atribuir-se poderes discricionários quanto ao momento e oportunidade em que deve aplicar a lei. Pois, se assim o fizer, estará incorrendo em crime de prevaricação, previsto no art. 319 do Código Penal, de vez que sua obrigação, mormente existe lei reguladora, é cumprir o que nela esta estabelecido, sem qualquer discricionariedade ou critério de oportunidade;
- Assim, a alegação de que a ação fiscal tinha elevado grau de complexidade, a qual justificou a duração de 16 meses não pode prosperar, pois, encontra-se, é verdade, elevado grau de complexidade para conseguir efetuar o lançamento contra o contribuinte;
- Com relação a preliminar de cerceamento do direito de defesa, discorda do entendimento da autoridade julgadora *a quo*, porquanto, a autoridade fiscal, efetuou diligências, produziu documentos sem nunca ter dado ao contribuinte o conhecimento de tal fato, nem o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

direito ao contraditório, tornado-se nula a ação fiscal e o lançamento decorrente, até porque, embasado em provas colhidas a partir de tais diligências;

- Ataca também o não deferimento da realização da perícia, pois, entende absolutamente imprescindível, para evitar seja atribuído ao Fisco um poder ilimitado;

- Insurge-se também, em relação aos laudos avaliatórios inadmitidos pela autoridade julgadora, tal qual o elaborado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª. Região, denso, justificado, criterioso, assinado por pessoas de confiança de Desembargadores Federais daquele E. Tribunal, porquanto não elaborados por “experts” conforme entendimento da fiscalização, o que tiraria a “força probante” do documento. Assim, indaga se os Agentes Fiscais da Receita Federal teriam capacitação para elaboração de uma avaliação ou competência legal para fazê-lo, quando, ao arrepio da mesma lei por eles invocada, elaboraram uma avaliação;

- Em relação ao laudo de avaliação elaborado pela Caixa Econômica Federal, com base em critérios técnicos e objetivo e desprezado pela fiscalização, sob o argumento de que não consta a sua finalidade, entende que o verdadeiro laudo de avaliação não atende a finalidade alguma, a não ser a de avaliar determinado bem;

- Insurge-se também contra a decisão da autoridade administrativa a quo, que descartou de plano o novo laudo elaborado pelo Engenheiro José Benito Blanco Sampietro, sob o argumento de que



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº : 102-45.766

o mesmo não se reportou a data em que foi constatada a variação patrimonial a descoberto, quando ela própria elaborou uma média aritmética de uma série de valores obtidos sem o conhecimento do contribuinte, para justificar o arbitramento;

- Quanto a não aceitação da escritura pública de venda e compra pela autoridade julgadora, entende que a mesma seguiu a autoridade lançadora ao descartar sua validade, sem qualquer prova material fosse trazida aos autos, capaz de dar fundamento fático a todo o alegado, pois não há nos autos nenhuma prova, mais ou menos contundente que possibilite a descaracterização da verdade material contida no instrumento público;

- Desta forma, entende que as alegações da fiscalização da existência de simulação, de declarações falsas e discrepantes da real intenção das partes, exigem a apresentação de prova real, qual seja, a apresentação da materialidade inconsciente da coisa, na própria materialidade de suas formas, de vez que, pelo princípio geral de direito, o ônus da prova incumbe a quem alega ou age;

- Neste sentido, transcreve doutrina e jurisprudência dos Tribunais Judicial e Administrativo;

- Dando seqüência ao seu inconformismo, entende que não pode prosperar os argumentos despendidos pela autoridade lançadora e posteriormente pela julgadora, de que o valor da alienação tenha ocorrido pela importância de R\$ 60.000,00, conforme constante da procuração outorgada em nome de Sérgio Paulo Monteiro Litaiff, porquanto, aquele valor foi reajustado para R\$ 110.000,00, tendo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

sido, inclusive, recolhido o imposto sobre a diferença apurada, não tendo o Fisco comprovado aquela época, qualquer dolo ou suspeição quanto ao negócio jurídico;

- Com relação à oponibilidade da escritura pública às alegações formuladas pela Receita Federal, transcreve farta jurisprudência no sentido de que, não provado pelo Fisco a falsidade do preço declarado em escritura pública, este não pode ser desconsiderado;

- Insurge-se também, em relação à multa agravada, por entender que o lançamento não poderia ter sido mantido, eis que foi baseado em simples e mera presunção, transcrevendo doutrina neste sentido;

- Entende que a fiscalização confunde inadimplência com a fraude, pois a fraude deveria ter sido provada materialmente e documentadamente e, não consta dos autos nenhuma informação da prova de fraude;

- Ao final, requer a nulidade do auto de infração ou, a improcedência do auto de infração, por força de todos os argumentos de fato e de direito expendido.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

V O T O

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminares de nulidade e cerceamento de direito de defesa suscitadas pelo recorrente, as quais me abstenho de analisa-las de forma mais ampla, tendo em vista a decisão de mérito.

Não fosse isto, deve ser observado que as preliminares de nulidade do auto de infração e cerceamento de direito de defesa argüidas pelo recorrente, não são motivos para inquinar o lançamento de nulo, porquanto, não estão presentes os pressupostos dispostos no art. 59, do Decreto n. 70.235/72, quais sejam, I – atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Desta forma, demais irregularidades, incorreções e omissões que porventura ocorram durante a tramitação da ação fiscal e que venha resultar em prejuízo para o sujeito passivo da obrigação tributária, podem e devem ser sanadas no curso do processo.

Entretanto, se a justificativa do lançamento permite que o contribuinte ofereça impugnação fundamentada e completa, não há o que se falar em nulidades do auto de infração, razão porque, entendo correta a bem fundamentada decisão da 2ª.Turma de Julgamento da DRJ de Belém/PA, que rejeitou o pedido de perícia e as preliminares suscitadas pelo recorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

Quanto ao mérito, e apesar da bem elaborada decisão da autoridade julgadora a quo, entendo, com a *máxima vênia*, que a mesma merece reparo, tendo em vista os fatos que se apresentam no presente processo para análise e decisão desta E. Câmara, que em apertada síntese, é o seguinte:

a) em 11 de dezembro de 1998, o recorrente adquiriu, via escritura pública de venda e compra, um imóvel na importância de R\$ 110.000,00, recolhendo o ITBI sobre o valor acima, através das guias 2882/98-C e 3818-c/98;

b) posteriormente, após intimação da fiscalização, anexou laudos de avaliações elaborados pela Caixa Econômica Federal e pelo Tribunal Regional Federal da 1ª. Região, em que se apurou para o metro quadrado do terreno adquirido pelo recorrente, as importâncias de R\$ 5,44 e R\$ 5,47; respectivamente;

c) à vista dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e da divergência entre o valor consignado na procuração (R\$ 60.000,00) e o consignado da escritura de venda e compra (R\$ 110.000,00), a fiscalização procedeu a diligências junto a alguns dos adquirentes do loteamento, e concluiu que o preço do metro quadrado para as alienações realizadas no período de 1997 a 2000, foi de aproximadamente R\$ 18,00;

d) desta forma, a fiscalização desconsiderou os esclarecimentos e dos laudos apresentados pelo contribuinte, e arbitrou o metro quadrado do terreno em R\$ 15,00, o que corresponde a R\$ 750.000,00 (R\$ 15,00 x 50.000,00m²); valor este aceito pelo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

contribuinte para garantir um empréstimo contraído junto a Caixa Econômica Federal, conforme Laudo de Análise Individual, datado de junho de 1999 (fl. 72).

Logo, a questão central a ser analisada por esta E. Câmara, diz respeito à descaracterização pela autoridade lançadora e mantida pela decisão recorrida, da Escritura Pública de Venda e Compra como prova hábil e idônea para justificar a aquisição do terreno efetuado pelo recorrente no mês de dezembro de 1998, na importância de R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais), em contraposição aos elementos de provas carreados para os autos pela autoridade lançadora - Laudo de Análise Individual e diligências - que apresenta valores bem superiores para os terrenos comercializados na área vizinha do recorrente.

Assim, estamos diante de um fato em que a Fazenda Pública, em detrimento de um documento com fé pública, concluiu, com base em informações coletadas junto a terceiros, de que um determinado fato – importância paga – descrito naquele documento, ocorreu em valores inferiores ao praticado no mercado, arbitrando, por conseguinte, para efeito de preço de aquisição do terreno e posterior apuração de omissão de receita, representado por acréscimo patrimonial a descoberto, a importância de R\$ 750.000,000 (setecentos e cinquenta mil reais).

Desta forma, faz-se necessário definir até que ponto é válido e/ou admitido o procedimento adotado pela Fazenda Pública em, desconsiderando documento de fé pública e informações prestadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, presumir que aquele valor constante da escritura pública efetivamente não ocorreu, até porque, constata-se claramente nos autos que o Fisco não tentou sequer obter provas adicionais, além das já mencionadas, que pudessem invalidar o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

valor da alienação constante da escritura. Limitou-se a abandonar o valor da alienação constante daquele documento, para tomar como base da operação, o valor do Laudo de Análise Individual elaborado em apenas uma lauda pela Caixa Econômica Federal.

Da leitura dos autos, verifica-se que no caso, não se trata de arbitramento com base em normas técnicas, mas tão somente de lançamento baseado em documento carreado para o processo via intimação, e que foi objeto de um terceiro negócio jurídico efetuado pelo contribuinte, o qual não pode se tomar como parâmetro, por tratar-se de avaliação de um bem dado em garantia de um empréstimo bancário, e que, evidentemente, não seria contestado como não foi pelo tomador do empréstimo, por ter sido o bem superavaliado, pois, de outra forma, não teria como garantir o empréstimo.

Logo, o que se conclui é que a fiscalização, tendo em vista os preços de alienações de terrenos praticados na vizinhança do contribuinte, presumiu, de forma simplista, sem qualquer critério técnico ou prova material de que aquele preço contido no instrumento público não corresponde a realidade.

Ora, para afastar as provas carreadas aos autos pelo recorrente, deveria a fiscalização proceder a uma avaliação contraditória, com base em normas técnicas, e não com base em documentos apócrifos, sem força probante para afastar dados constantes em documentos públicos.

Neste sentido, quando de sua impugnação, o próprio recorrente solicitou perícia técnica para avaliar o exato valor do preço do imóvel por ele adquirido, sendo-lhe negada tal pretensão, preferindo o Fisco trilhar o caminho mais cômodo, menos trabalhoso, ou seja, presumir que aquele imóvel não poderia ter



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

sido adquirido pela importância constante do documento público, esquecendo que lhe incumbia o ônus de provar a inveracidade dos dados constantes daquele documento

É sabido que a ordem jurídica somente acolhe as presunções tidas como relativas (*júris tantum*), que expressamente estejam previstas nas normas legais, sem desonerar no entanto, a autoridade lançadora de mostrar fundamentadamente a ocorrência caracterizadora da presunção, de vez que o nosso sistema jurídico rejeita a possibilidade de se admitir a presunção absoluta (*júris et de jure*).

Isto porque, as presunções, de modo geral, inserem-se no âmbito processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações que se encaixem às molduras jurídicas e, em se tratando de lançamento de crédito tributário, a simples presunção da infração, sem estar presente à liquidez e certeza da infração cometida, não pode dar origem à exigência de crédito tributário apurado via auto de infração.

Deve ser observado, que em caso de dúvida, o próprio CTN admite o recurso ao arbitramento, mas, sempre com observância dos requisitos assecuratórios do direito do contribuinte, conforme se verifica do art. 148, *verbis*:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços os atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às 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.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

Logo, mesmo quando se trata de construção indutiva da verdade específica, pela qual se traduz o valor arbitrado para efeito de tributação, a presunção-prova formulada pela autoridade lançadora, somente prevalecerá se não encontrar oposição por parte do contribuinte e, principalmente, se esta oposição vier acompanhada de laudos técnicos, conforme o caso (Caixa Econômica Federal, Tribunal Regional Federal da 1ª. Região e Engenheiro).

A pretensão da Fazenda Pública funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados nos ato de lançamento, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Desta forma, incumbe à Fazenda Pública o ônus de comprovar a sua existência, até porque, a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, não desonera a administração do ônus de provar os fatos de seu interesse e que fundamentam a pretensão do crédito tributário, sob pena de o ato do lançamento tornar-se nulo.

Neste sentido, Francesco Tesauro ao discorrer sobre a regra processual da carga da prova, concluiu que:

“No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve, ser anulado: essa é a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda.”

Logo, para que a pretensão da Fazenda tenha legitimidade, faz-se necessário que o ato de lançamento venha acompanhado com elementos de prova concreta que o valor pago fora superior ao constante no ato ora questionado, conferindo-lhe segurança e certeza ao lançamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

Assim, para dar embasamento ao auto de infração, estas indispensáveis características da segurança e de certeza deveriam estar presentes no lançamento, o que não ocorre, pois, conforme se verifica na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fl. 307), o lançamento de ofício foi efetuado, presumindo-se a renda auferida pelo contribuinte em razão dos sinais exteriores de riqueza por ele apresentado, capitulando a infração com base no art. 6º. da Lei n. 8.021/90, que dispõe:

“Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções, admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.

§ 3º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ (...).

§ 6º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito àquela que mais favorecer o contribuinte.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

Da dicção da norma legal acima, verifica-se que a mesma define como rendimento o montante arbitrado a partir de sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida, o que, evidentemente, não se aplica no presente caso, pois, para que a presunção que a lei formula ocorra, é necessário que entre o fato verificado e a consequência da tributação exista o nexo da evidencia de auferimento de rendimentos omitidos, lastreado em prova robusta de que o contribuinte efetivamente pagou ao alienante aquela quantia arbitrada em elementos aprioristicamente fixados pela fiscalização no auto de infração.

Assim, não há dúvida quanto à possibilidade de arbitra-se o rendimento em procedimento de ofício, desde que o arbitramento se dê com base na renda efetivamente consumida, apurada com base em elementos de prova material, concreta, sem deixar qualquer margem a dúvidas, permitindo-se ai, caracterizar a disponibilidade econômica, passível, portanto, de tributação por constituir fato gerador de imposto de renda nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Observe-se ainda, que o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos em presunções, como se extrai da redação do artigo 142 do CTN, *verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. (...)”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

Da leitura do dispositivo acima, verifica-se que o lançamento do crédito tributário deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação, sob pena de, a partir de critérios subjetivos e arbitrários do lançador, instalar-se uma República Tributária, em detrimento as limitações constitucionais ao poder de tributar previsto na Carta Magna.

Nesta linha de raciocínio, o Ministro Victor Nunes Leal, referindo-se à impossibilidade de presunções contra contribuinte em matéria fiscal, assim se manifestou:

“Afundar-se-iam os contribuintes na incerteza e na intranquilidade se as obrigações fiscais pudessem ser enunciadas em textos legais vagos e imprecisos ou se estes pudessem ser atribuída interpretação flexível, de modo a se ampliar à exigência fiscal ao arbítrio hermenêutico do exercício.”

(Alienação e Distribuição Disfarçada de Lucros, de José Manoel Silva, p. 50.)

Portanto, para que se possa afastar a presunção gerada pela escritura pública, há que se produzir prova em contrário, documental, hábil e idônea, com força probante suficiente para prevalecer sobre a presunção gerada pelo instrumento público.

É este o entendimento e a torrencial jurisprudência administrativa, conforme se verifica dos acórdãos, assim ementados:

“IRPF – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS – (...). PROVAS DATA E CONDIÇÕES DE VENDA – Prevalecem às disposições contidas na escritura pública de venda, quanto à data e condições de pagamento, contra eventuais documentos particulares firmados entre as partes.” (Acórdão n. 102-42.660, Sessão de 17.02.98, Relator: Antonio de Freitas Dutra).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

“IRPF – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL – DOCUMENTO PÚBLICO – VALIDADE DA PROVA – Só não prevalecerá para os efeitos fiscais a data, forma e valor da incorporação constante da Escritura Pública de Incorporação de Imóvel, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstancia em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de outra forma. Assim, a Escritura Pública de Incorporação de Imóvel faz prova bastante da aquisição de imóvel. O simples arbitramento, desacompanhado de prova material, não tem o condão de sobrepujar o que foi contratado diante de tabelião juramentado.” (Acórdão n. 104-17.207, Sessão de 19.10.99, Relator: Nelson Mallmann).

“IRPF – GANHO DE CAPITAL – Não se mantém o lançamento de imposto de renda na pessoa física sobre ganho de capital, se o fisco não comprovar que o valor da escritura é inferior ao valor da alienação. A existência de cheque do comprador ao vendedor em valor superior àquele constante na escritura, sem qualquer indicação de que o mesmo se refere ao pagamento pela operação de compra e venda, não é suficiente para descaracterizar o valor da referida operação constante de escritura pública.” (Acórdão n. 106-10.883, Sessão de 13.07.99, Relator: Ricardo Baptista Carneiro Leão).

Neste diapasão, é a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica da ementa do acórdão n. CSRF/01-03.091, Sessão de 11.09.2000, tendo como relatora a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, o qual, por unanimidade de votos, acolheu o pedido do sujeito passivo, para considerar como valor pago pelo imóvel aquele constante na Escritura Pública, a qual ficou assim, ementada:

“IRPF – VALOR DE AQUISIÇÃO – ESCRITURA PÚBLICA – DESCARACTERIZAÇÃO – ABRITRAMENTO – Para efeito de determinação do valor de aquisição de imóvel, é de ser considerado aquele constante no documento público, o qual se sobrepõe a qualquer outro, inclusive o fixado como base de cálculo para fins de cobrança do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI),



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80

Acórdão nº. : 102-45.766

exceto se restar comprovado, de maneira inequívoca, que o valor constante da escritura pública está aquém do preço efetivo da operação, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que sua lavratura se deu por valor inferior ao real.”

Neste sentido, vale também transcrever parte do voto constante do acórdão unânime n. CSRF/01-02.728, Sessão de 12.07.99, da lavra do Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira, que se amolda, perfeitamente, ao que consta do presente autos, quando pediu *vênia* para adotar os argumentos expendidos pelo D. representante da Fazenda Nacional, tendente a demonstrar que (...) houve, nas decisões de primeira e segunda instância, supervalorização do documento representado pelo laudo expedido pela Caixa Econômica, que veio desacompanhado da devida fundamentação, bem assim, de qualquer indicação dos critérios utilizados na sua composição e, também, que houve o indevido desmerecimento dos documentos públicos de fls. 35 a 37.

Tais documentos consistem de cópias de escritura pública de compra e venda relacionada com imóvel objeto da exigência em apreço e de declaração expedida em 29.10.92 pela Divisão de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais do Departamento da Receita – Distrito Federal. O primeiro atesta que o preço da operação foi de Cr\$ 3.000.000,00, valor utilizado inclusive como base de cálculo do ITBI, enquanto que o segundo declara que o valor adotado como base de cálculo para cobrança do IPTU, nos exercícios de 1990 e 1991, foram respectivamente de Cr\$ 210.912,00 e Cr\$ 9.058.000,00.

É de se notar que o valor da operação consignado na escritura de compra e venda, mesmo sendo resultante de manifestação de livre vontade das partes que perante o tabelião compareceram, foi utilizado como base de incidência do imposto de transmissão, não trazendo os autos notícia de que o poder tributante



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

estadual tenha revisto tal exação, o que depõe a favor de sua coerência. Além disso, outro documento expedido pelo mesmo poder tributante (declaração de fls. 37), desta feita versando sobre a base de cálculo do IPTU, permite inferência no sentido que tal base de cálculo poderia ser até inferior à declarada.

“(…) Assim, militam a favor do recorrente o valor da operação constante da escritura de compra e venda, o valor que serviu de base de cálculo para efeitos do recolhimento do ITBI – que é igual ao valor da operação – e os valores-base do IPTU, que permitem com estreita aproximação a comparação de valores no mês da ocorrência dos fatos, conforme restou comprovado no subitem precedente.”

De fato, o valor pactuado pelas partes, em escritura pública revestida de todas as formalidades legais não pode ser substituído por outro qualquer, pois, presume-se verdadeiros os fatos e os demais elementos nela contidos, em particular, a data e o valor da operação, salvo se a ela se opuser prova em contrário, a qual, há de possuir, no mínimo, a mesma força daquela que embasa a presunção, ou seja, deve ser documental, hábil e idônea.

Desta forma, sem os requisitos acima, as presunções não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade, pois se traduzem em meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração, não contendo os imprescindíveis requisitos constitucionais de segurança e certeza, que constituem valores máximos da ordem jurídica tributária.

A verdade é que, não há como presumir contra aquilo que está registrado, pois, de outra forma, estará se fazendo tábua rasa dos arts. 1º. e 172, da Lei n. 6.015,73 (Lei de Registros Públicos), *verbis*:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

“Art. 1º. – Os serviços concernentes aos Registros Públicos, estabelecidos pela legislação civil para autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, ficam sujeitos, ao regime estabelecido nesta lei.

Art. 172 – No Registro de Imóveis serão feitos, nos termos desta Lei, o registro e a averbação dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintivos de direitos reais sobre imóveis reconhecidos em lei, inter vivos ou mortis causa, quer para sua constituição, transferência e extinção, quer para sua validade em relação a terceiros, quer para a sua disponibilidade.”

Logo, não tendo a autoridade lançadora carreado para os autos, prova real de que o imóvel foi adquirido por valor bem superior aquele declarado na escritura, não há como manter o lançamento com base apenas em meras presunções, até porque, no direito tributário não se admite a tributação por presunção, tendo em vista que o fato tributável deve ser indicado e comprovado com precisão e clareza pelas autoridades lançadoras, sob pena de sua nulidade *ab initio*.

Não fosse acima exposto, que por si só invalidam toda a ação fiscal, há um fato que entendo de suma importância que não foi levado em consideração pela autoridade lançadora e posteriormente pela autoridade julgadora, para efeito de comparação de preços de alienações do metro quadrado entre o terreno adquirido pelo recorrente e os terrenos vizinhos, ou seja, às dimensões dos terrenos alienados, porquanto, a média dos lotes alienados situavam-se na faixa de 300 a 450m² (fls. 38/40), enquanto que o terreno do recorrente mede 50.000m².

Ora, é notório que não se pode usar como parâmetro para efeito de comparação de preço de mercado, imóvel com dimensões diametralmente opostas, pois, também é notório, que o preço do metro quadrado reduz-se, à medida que aumenta sua dimensão, havendo, inclusive, regras matemáticas usadas em avaliações neste sentido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

Não fosse isto, é de se verificar também, que os documentos carreados para os autos pela fiscalização (Escrituras Pública de Compra e Venda), não tem o condão de afastar a validade do documento público celebrado pelo recorrente, porquanto, os preços de alienações ali grafados, variam substancialmente de um documento para outro, conforme se verifica dos documentos de fls. 156 e 157.

Exemplificando, na Escritura de Compra e Venda de fl.156, foi alienado, na data de 06 de julho de 1998, lote de terra medindo 1.470,63m², pela importância de R\$ 22.846,56 (vinte e dois mil, oitocentos e quarenta e seis reais e cinquenta e seis centavos), o que equivale a R\$ 15,53 (quinze reais e cinquenta e três centavos) o metro quadrado, enquanto que, na Escritura de Compra e Venda de fl. 157, foi alienado, na data de 13 de setembro de 1999, lote de terra com pequena variação na dimensão do lote anterior, ou seja, 1.308,18m², pela importância de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), o que equivale a R\$ 3,82 (três reais e oitenta e dois centavos) o metro quadrado.

Logo, verifica-se que o procedimento adotado pela autoridade lançadora, para descaracterizar o instrumento público e arbitrar a aquisição do terreno em valor superior ao constante da escritura pública, não tem como prosperar, pois, falta-lhe, no mínimo, coerência.

Não fosse a ausência dos pressupostos acima elencados que invalida de plano a exigência do crédito tributário apurado no guerreado auto de infração, e por conseguinte as penalidades decorrentes daquela suposta infração, outra questão não poderia passar despercebida, qual seja, o agravamento da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

A razão que me leva a tecer considerações acerca da referida penalidade, diz respeito à forma indiscriminada como o Fisco vem aplicando aquele agravamento como instrumento de combate à sonegação, valendo-se de interpretação equivocada da lei, ou de forma nem sempre criteriosa, sem observância do devido processo legal, instrumento que a ordem jurídica oferece para garantia da liberdade e da dignidade, pois, a sua ausência pode levar à condenação de contribuinte que na verdade não praticou crime algum.

Isto porque, conforme se verifica do auto de infração, em nenhum momento a autoridade lançadora caracterizou o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes previstos nos arts. 71, 72 e 73 da lei n. 4.502/64, ou seja, a sonegação, a fraude e o conluio que justificasse o agravamento da penalidade prevista no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430/96.

Ao contrário, apenas admitiu a culpa presumida do contribuinte, esquecendo que em matéria penal, não se pode admitir a culpa presumida, assim como, a inversão do ônus da prova, porque a regra, alçada ao patamar de garantia fundamental, é a presunção de inocência.

No direito tributário, somente haverá delito se, com a intenção dolosa de reduzir tributo devido, ou de anula-lo, o contribuinte ou responsável praticar ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública, e somente estarão configurados com a existência de conduta material (comissiva ou omissiva).

O conceito legal da fraude no direito tributário previsto no art. 72 da Lei n. 4,502/64, está formulado nos seguintes termos: "(...) é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.”

Da mesma forma, o art. 71, conceitua o crime de sonegação como sendo “Toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias matérias; II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Da interpretação dos dispositivos acima, conclui-se que a fraude é ação ou omissão que fica *aquém* da realização do fato gerador, é, por isso, preexistente ao mesmo; ela tende a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador; ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a que o montante do tributo devido seja reduzido ou então evitado ou deferido seu pagamento.

Segundo Hector Villegas “ a fraude fiscal requer, para configurar-se, subjetivamente, a intenção declarada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos, cujos propósitos está em induzi-lo em erro, para subtrair, no todo ou em parte, a obrigação de pagar tributos.”

Da mesma forma, a sonegação pressupõe fato gerador, quer dizer a constituição perfeita da obrigação tributária, o qual o infrator procura ocultar, no todo ou em parte, à autoridade fazendária, ou então, a ocultação de condições pessoais suscetíveis de afetar ou a obrigação tributária principal ou o crédito dela resultante. É pois, ação ou omissão posterior e baseada em fato gerador ocorrido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10283.010026/2001-80
Acórdão nº. : 102-45.766

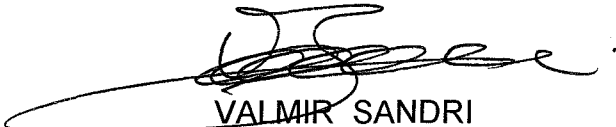
Portanto, para a aplicação das conseqüências jurídicas do delito praticado pelo contribuinte, é necessária a certeza da realização do fato, o que é pressuposto da incidência daquelas, devendo o Fisco, de acordo com o art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, comprovar com certeza absoluta a sua ocorrência, pois não basta que se alegue um fato, sem que o mesmo venha lastreado pela prova incontroversa da existência material do delito, o que não ocorreu no presente processo, pois o que se encontra, são meras conjecturas, ou melhor, presunções, sem a devida prova irrefutável da fraude, e do intuito de fugir ao pagamento do tributo por meios ilícitos.

Desta forma, não sendo comprovado pela autoridade administrativa de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação praticado pelo contribuinte em negócios jurídicos, não há como imputar ao contribuinte a qualificação da penalidade agravada prevista no art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96.

Diante de todo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso do recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2002.


VALMIR SANDRI