



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98
Recurso nº. : 133.608 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : 5ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP
Interessada : JEFFERSON VAZ DE ARRUDA
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.070

IRPF - MULTA QUALIFICADA - Inexistente o intuito doloso na infração cometida descabe a qualificação da penalidade. O descumprimento da obrigação acessória de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física combinado com a expressiva renda presumida pelo Fisco não constitui suporte físico para subsunção ao conceito da penalidade contido na lei.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por 5ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, JOSÉ OLESKOVICZ e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

Recurso nº. : 133.608

Recorrente : 5ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP

RELATÓRIO

O processo veio a este órgão em virtude do litígio iniciado pela peça impugnatória apresentada, tempestivamente, em 8 de julho de 2003, fls. 59 a 84.

O Auto de Infração, de 4 de junho de 2002, serviu para juridicizar as percepções de rendimentos em todos os meses do ano-calendário de 1998, identificadas por presunção legal amparada em depósitos e créditos bancários despidos de prova da origem dos correspondentes recursos, na forma do artigo 42 da lei n.º 9430/96. Tais rendimentos não foram oferecidos à tributação no momento fixado em lei, nem integraram declaração de ajuste anual.

Deve ser esclarecido que não consta a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1999 no processo, nem naquele de Representação Fiscal para fins Penais; também não se verifica informação sobre o cumprimento da dita obrigação acessória para esse período.

As infrações foram penalizadas com multa qualificada na forma do artigo 44, II e § 2.º da lei n.º 9430/96, porque entendeu a Autoridade Lançadora que a prática omissiva foi intencional. Além da qualificação, a penalidade foi agravada na forma do § 2.º do dito artigo considerando que o contribuinte deixou de atender algumas das intimações recebidas.

A ação fiscal teve início em 30 de março de 2001, com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0811000 2001 00055 1, fl. 9, e Termo de Início de Fiscalização, fls. 10 e 11. No entanto, como o contribuinte não se encontrava no domicílio informado à Administração Tributária, nem se obteve seu endereço nos meios mais comuns disponíveis, efetuou-se pesquisa para levantá-lo em outros locais, que, no entanto, resultou infrutífera, motivo para que fosse afixado edital n.º



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

001/2001, para intimação e início da ação fiscal, e emitido RMF para que o Banco Bradesco S/A apresentasse os extratos relativos à movimentação financeira do período. Essas informações constaram do Termo de Constatação Fiscal – I, fl. 13.

Com a apresentação do cadastro do cliente pelo referido Banco, obteve-se endereço residencial do contribuinte localizado na cidade de Cabreúva, SP. Então, foi encaminhada Intimação ao contribuinte pedindo que informasse seu domicílio fiscal perante a Receita Federal, para a qual obteve-se a confirmação daquele informado ao referido banco, fl. 42/43.

Em 9 de novembro de 2001 o contribuinte recebeu o Termo de Início de Fiscalização, fl. 45, no qual solicitou-se a comprovação da origem dos recursos necessários à movimentação financeira no Banco Bradesco S/A e da entrega da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício de 1999. A solicitação foi ratificada em 28 de dezembro de 2001, fl 48.

Em 4 de junho de 2002 foi lavrado o Termo de Constatação, fls. 51 a 53, no qual foi informado sobre a falta de atendimento ao pedido de esclarecimentos efetuado no Termo de Início de Fiscalização, esclarecido sobre o procedimento efetuado para a apropriação dos depósitos e créditos bancários, e justificada a qualificação da penalidade pela omissão intencional dos rendimentos e objetivo de impedir o conhecimento do Fisco, ambos caracterizados pelo elevado montante de valores movimentados no referido banco e falta da Declaração de Ajuste Anual. Esse total confrontado com o limite de rendimentos tributáveis anual do Imposto de Renda para a pessoa física resultou em proporção de 197,68 vezes este último.

Além de qualificar a penalidade no artigo 71 da lei n.º 4502/64, utilizando a justificativa citada, agravou-a em 50% considerando que o contribuinte não atendeu à solicitação contida no Termo de Início da Ação Fiscal, nem as Intimações efetuadas.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

Ciente do feito, o contribuinte constituiu seus procuradores com poderes “ad judicium et extra”, especialmente para defendê-lo do Auto de Infração objeto deste processo Celso Carlos Fernandes, Maria Cristina de Melo, Maria Vilma Alves da Silva Hirata, Vânia Aguiar Paiva, Marco Antonio Carlos Marins Junior e Francine Mauren Rueda, inscritos na OAB/SP, sob números 77.270, 63.927, 74.976, 86.127, 149.133 e 195.750, respectivamente, fl. 85.

Como informado no início, a peça impugnatória foi apresentada no prazo legal para esse fim, e conteve protesto pela nulidade do feito considerando que utilizou de lei publicada posteriormente à concretização dos fatos para a imposição fiscal, com conseqüente ofensa ao princípio da irretroatividade das leis.

De início trouxe posição de Ruggiero-Maroi sobre o princípio da não-retroprojeção. Em seguida citou a base do princípio da irretroatividade como os incisos XXXVI e XL do artigo 5.º da CF/88 e o artigo 6.º da Lei de Introdução ao Código Civil. Complementou, levantando a proibição imposta à cobrança de tributos antes do início da vigência da lei, contida no artigo 150, III, “a” da CF/88.

Citou comentários de Roque Antonio Carrazza sobre os princípios da irretroatividade, da anterioridade da lei, da legalidade, e da segurança jurídica.

Relatou que o Fisco obteve os extratos bancários e solicitou ao contribuinte esclarecimentos sobre os depósitos e créditos apoiado nos artigos 5.º e 6.º da Lei Complementar n.º 105/2001, em seu entender, inconstitucionais. E, para reforçar sua posição transcreveu ementas de diversos julgados na esfera judicial favoráveis à sua tese. Sobre a inconstitucionalidade dos ditos artigos, citou texto de Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Observo que esse texto refere-se à irretroatividade das leis.

Ainda, sobre a irretroatividade trouxe os artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 9784/99, realçando que o primeiro dispõe sobre o direcionamento desse ato à proteção dos direitos dos administrados, enquanto no segundo, o inciso XIII, veda a aplicação retroativa de nova interpretação.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

Concluiu esse aspecto preliminar com o pedido de observação pela Administração Tributária do princípio da moralidade insculpido no artigo 37 da CF/88, no sentido de que seja afastada a aplicação retroativa da Lei Complementar n.º 105/2001.

Quanto ao mérito, citou que o artigo 911 do Decreto n.º 3000/99, Regulamento do Imposto de Renda – RIR, exige que haja apresentação de livros fiscais e demais documentos contábeis, de manutenção obrigatória pelo contribuinte (obrigações acessórias) para que o Fisco os examine e proceda ao lançamento tributário. Com esse dispositivo entendeu inexistir a mesma obrigação à pessoa física em relação aos extratos bancários. Aduziu que esses dados, isoladamente, não se prestam ao suporte à imposição tributária conforme dispõe a Súmula 182 do extinto TFR.

Nessa linha de raciocínio, afirmou que o artigo 927 do mesmo RIR também não contempla qualquer hipótese de apresentação dos extratos bancários.

Esclareceu que o sigilo bancário é um desdobramento natural do direito constitucional que todos os cidadãos brasileiros têm quanto à sua intimidade e privacidade, previsto no artigo 5.º, X da CF/88. Em seu entender a quebra desse sigilo somente pode decorrer de expressa ordem judicial, desde que devidamente fundamentada, decorrência do artigo 93, IX da CF/88. Assim, ilegal e inconstitucional o procedimento adotado pelo Fisco para obtenção de tais dados e, conseqüentemente, ilegal a imposição tributária.

Alegou que o Fisco descumpriu a norma regulamentar sobre a obtenção dos dados bancários porque não os solicitou ao contribuinte, mas conseguiu-o diretamente da instituição financeira, portanto, quebra indevida do sigilo bancário e com ofensa ao princípio da reserva judicial. Reforçou seu entendimento com o entendimento do Min. Carlos Velloso, no RE n.º 215.301-0 e com outros julgados e posições externadas na esfera judicial, finalizando essa argumentação com pedido de anulação do feito.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

Esclareceu que o fiscalizado exercia, informalmente, a função de “cobrador”, atividade que lhe permitia receber cheques de terceiros – cheques recebidos pelos credores contratantes e não pagos – e cobrando seu adimplemento, mediante pequena participação sobre os valores recuperados. Justificou essa posição trazendo a devolução de vários cheques depositados porque os emitentes não conseguiram honrar os pagamentos.

Pediu que fosse afastada a interpretação literal do artigo 42 da lei n.º 9430/96 porque causaria enorme distorsão entre a realidade e o que se leva a supor com os dados bancários. Afirmou que a legislação que determina o fato gerador do Imposto de Renda deve ser posta lado a lado com aquela que regulamenta a fiscalização dos contribuintes desse tributo, forma de verificação que permite visualizar inexistência de qualquer acréscimo.

Argüiu que a tributação com lastro em depósitos e créditos bancários é ilegal, ainda que constante de lei. E, trouxe para compor a peça impugnatória o artigo 9.º do Decreto n.º 2471/88 e diversos julgados judiciais que, em seu entender, reforçam sua tese.

Protestou contra a imposição da penalidade, explicando que não há distinção entre multas moratórias e as punitivas, e argüindo sobre a ofensa ao princípio do não-confisco, contido no artigo 150, IV da CF/88. Afirmou que esse dispositivo legal estende-se às penalidades e citou diversos julgados na esfera judicial para reforçar sua posição.

Finalizou a peça impugnatória com pedido de acolhimento de seus argumentos e, conseqüente, anulação do feito.

O julgamento de primeira instância foi consubstanciado pelo Acórdão DRJ/SPO n.º 1532, de 26 de setembro de 2002, fls. 89 a 106, no qual a 5.ª Turma de Julgamento decidiu pela procedência parcial do feito para afastar a



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

qualificação da penalidade considerando que não ficou caracterizada a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte que demonstrasse a intenção de obter os resultados que o artigo 72 da lei n.º 4502/64 elenca como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu os riscos de produzi-los.

De início informado sobre a subordinação dos julgadores ao poder vinculado motivo para que a decisão fosse restrita à legislação em vigor sem qualquer juízo a respeito de aspectos de inconstitucionalidade.

Quanto à retroatividade da Lei Complementar n.º 105/2001 para permitir a obtenção de dados bancários anteriores à sua publicação trouxe o dispositivo contido no parágrafo 1.º do artigo 144 do CTN como regra destinada ao procedimento, processo ou aspecto formal do lançamento e para a diferença entre Direito Material e Direito Formal os ensinamentos de Hans Kelsen contidos em sua obra Teoria Pura do Direito para o qual as normas vinculadas ao primeiro são aquelas *“que determinam o conteúdo dos atos judiciais e administrativos”*, enquanto as de Direito Formal, *“as normas gerais através das quais são regulados a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas”*.

Citou o posicionamento sobre o dito artigo proferido por José Souto Maior Borges em sua obra “Lançamento Tributário” e os esclarecimentos de Antonio Roberto Sampaio Doria em “Da lei tributária no Tempo”. Evidenciou posições que convergem para sua linha de raciocínio externadas por julgados da Justiça Federal e concluiu pela correção do procedimento quanto a esse aspecto.

Quanto à falta de amparo legal ao lançamento pela utilização de depósitos e créditos bancários, não acatou a argumentação contida na peça impugnatória esclarecendo que o artigo 42 da lei n.º 9430/96 contém a hipótese abstrata da incidência tributária que se concretiza sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprova a origem desses valores.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

Considerou que a lei estabelece presunção em favor do Fisco, motivo para que seja desnecessário qualquer nexos entre os depósitos e o fato que represente omissão de receita, e uma vez levantados os depósitos e créditos bancários líquidos de eventuais retornos e duplicidade, o ônus da prova em contrário é transferido ao contribuinte.

Esclareceu que a jurisprudência trazida pelo impugnante é improficua porque decorrente de leis anteriores à utilizada no feito.

Afirmou que a obtenção dos dados bancários obedeceu criteriosamente a letra da lei, portanto não podendo ser tida como inconstitucional. Esclareceu, com lastro nos artigos 197 do CTN, 927 do RIR/99, 1.º, § 3.º, 5.º, §4.º e 6.º da LC n.º 105/2001 e 8.º, 9.º e 10.º do Decreto n.º 3724/2001, que o Fisco tem por obrigação zelar pela eficácia da legislação tributária e busque utilizar todos os meios legais disponíveis para trazer resultados corretivos das infrações tributárias, fazendo com que a declaração de ajuste anual da pessoa física seja espelho dos efetivos fatos ocorridos com atividade fiscal e administrativa permeada de sigilo absoluto sobre os dados investigados, requisito que alberga o próprio sigilo bancário.

Explicou que a vedação ao confisco trata-se de princípio dirigido ao construtor das leis, uma vez que, se esta ao ter eficácia, proporcionar o ingresso no patrimônio do contribuinte de forma a comprometer a sua capacidade contributiva estará oferecendo os meios adequados à sua exclusão por ofensa à CF/88, justamente pela exteriorização do dito princípio.

Argumentou que a qualificação da penalidade requer a comprovação do evidente intuito de fraudar o Fisco, porque esse tipo de infração tem como característica uma ação de simulação ou ocultação na qual se encontra delineada a intenção de causar dano à Fazenda Pública – propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. A presença do dolo deve estar sempre caracterizada, pois é o elemento específico que diferencia a sonegação, fraude e conluio das demais infrações tributárias.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

Contrariamente ao afirmado pela Autoridade Lançadora, explicou que a qualificação da penalidade não é vinculada ao montante das importâncias envolvidas no lançamento, pois depende da conduta do infrator.

Justificou, então, o afastamento da qualificação da penalidade pela ausência de prova da conduta dolosa do contribuinte que visasse impedir ou retardar o conhecimento do Fisco sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mantendo, apenas, a penalidade prevista no artigo 44, I da lei n.º 9430/96, com o agravamento pelo não atendimento às solicitações do Fisco, conforme determina o artigo 46 do referido ato legal.

Como o crédito tributário exonerado superou o limite de alçada, de R\$ 500.000,00, determinada submissão desse ato à instância de julgamento superior, na forma do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/72.

O contribuinte não apresentou recurso voluntário no prazo legal informado pela Intimação n.º 13876.1315/2002, fl. 110, motivo para que fosse lavrado o Termo de Perempção, fl. 114, e o crédito tributário mantido seguisse em processo distinto, n.º 13876/000963/2002-26, para continuidade da cobrança, fl. 115/116.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso foi interposto pela própria instância julgadora *a quo* em face da exoneração de crédito tributário relativo ao afastamento da penalidade qualificada, em montante superior ao limite de R\$ 500.000,00 imposto pela Administração Tributária.

Conforme se extrai do Demonstrativo da Multa e dos Juros de Mora, fl.8, a penalidade teve lastro no artigo 44, II, e § 2.º da lei n.º 9430/96¹, dispositivo legal que ampara a qualificação em seu inciso II, e o agravamento em seu parágrafo 2.º, quando não atendida intimação para prestar esclarecimentos.

A análise deve ater-se ao texto legal que se refere à qualificação da penalidade uma vez que somente esta foi extirpada do feito.

Verifica-se que a lei reporta-se ao evidente intuito de fraudar o Fisco, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502/64. Quando o legislador citou os artigos da lei anterior quis trazer os tipos de infrações que denotam o intuito do cidadão em praticar o ato ilegal. Assim, as infrações objeto de agravamento devem se enquadrar em uma ou mais dessas modalidades, para que a aplicação da lei seja correta.

A Autoridade Lançadora entendeu que o contribuinte praticou ação

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(.....)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(.....)

2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

dolosa de omitir a expressiva movimentação financeira do conhecimento do Fisco, classificada no artigo 71 da lei n.º 4502/64, ao não entregar a correspondente Declaração de Ajuste Anual quando sua alta renda permitiria o conhecimento dessa obrigação e determinaria o respectivo cumprimento.

Essa posição é extraída da justificativa contida no Termo de Constatação, fl. 52: *“A análise dos extratos bancários do contribuinte (fls. 16/41), conforme já explicado, aponta omissão de rendimentos tributáveis equivalentes a R\$ 2.134.995,61 no ano de 1998. O limite acima do qual havia obrigatoriedade de entrega de declaração de rendimentos era de R\$ 10.800,00 no ano de 1998. O autuado auferiu, portanto, rendimentos tributáveis anuais 197,68 vezes superiores ao limite mínimo de R\$ 10.800,00, e mesmo assim não declarou um centavo sequer. O valor omitido é tão expressivo que jamais se poderia pensar em falta equivocada ou inadvertida por parte do fiscalizado. Fica, assim, afastada a omissão culposa. A conduta omissiva foi mesmo intencional, fruto da vontade do sujeito passivo, e teve também, o objetivo de impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador do imposto de renda pessoa física.”*

A lei n.º 4502/64 tratava do Imposto de Consumo e reorganizou o Departamento de Rendas Internas. Seu artigo 71 definiu o crime de sonegação como sendo aquele resultante da conduta **dolosa** tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária em duas situações: a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito correspondente².

Daí resulta a denominação de “penalidade qualificada” porque a

² Lei n.º 4502/64 - Art . 71. Sonegação é toda 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 materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

infração foi tipificada por determinado modo de ação, configurado em lei. Qualificar, segundo De Plácido e Silva, significa em termos jurídicos assinalar ou determinar as qualidades individuais do fato, da coisa ou da pessoa, para que por elas se caracterizem³.

Então, para que a penalidade revista-se da qualificação, os predicados inerentes à hipótese abstrata configurada na lei devem estar presentes na situação concreta.

Segundo a Autoridade Lançadora, o contribuinte cometeu o tipo de infração denominada “sonegação”, que se caracterizou pelo ato de impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias.

O fato motivador da qualificação foi a combinação da expressiva movimentação financeira com a falta de Declaração de Ajuste Anual do período, que levou a Autoridade Lançadora a concluir pela intenção de omitir tais dados da Administração Tributária. Assim, estariam presentes os elementos “*impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da obrigação tributária principal*” que levariam a situação concreta a subsumir-se na previsão hipotética da lei.

No entanto, sabemos que a subsunção traduz a operação lógica entre o conceito do fato e o da norma, e que a incidência é a aplicação da norma sobre o fato concreto de tal forma que verificada a primeira, produz o fato juridicizado. Havendo falhas na dita ligação conceitual deixa de ocorrer a subsunção e, conseqüentemente, não se pode exigir o objeto do dispositivo, porque o fato não

³ Do latim *qualificatio*, de *qualis* (de que sorte, de que natureza), exprime a ação de mostrar as qualidades ou determinar as qualidades da coisa. Revela a própria caracterização ou a determinação da coisa, do fato ou da pessoa, pela especificação ou classificação a que se subordina, em face dos requisitos ou das condições, em que se apresentem. A qualificação, pois, tem a função de assinalar ou de determinar as qualidades individuais do fato, da coisa ou da pessoa, para que por elas se caracterizem. Pela qualificação, portanto, determina-se a natureza jurídica do fato, da coisa ou da pessoa. É a demonstração das qualidades, sejam estas elementares ou essenciais, ou acessórias ou acidentais. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. *Vocabulário Jurídico*, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

é suficiente nem eficiente, ou seja, o suporte fático não contém todos os requisitos previstos no conceito da norma. Não há eficácia legal.

Assim, deve o ato concreto já identificado conter todos os requisitos em perfeita sintonia com aqueles previstos na hipótese abstrata, para que ocorra a subsunção e torne perfeita a incidência.

O primeiro aspecto contrário à tese é que o fato de possuir renda elevada combinado com o descumprimento da obrigação acessória de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, isoladamente, não configura dolo, pois a omissão pode resultar de esquecimento do contribuinte, ou de outros fatores, como perda do prazo por compromissos diversos, viagens, negócios, entre outros que o caracterizam⁴.

Assim, qualquer contribuinte que tenha o mesmo padrão da renda presumida pelo Fisco pode apresentar a declaração a destempo, com saldo de imposto a pagar, sem que haja qualquer conotação de sonegação fiscal. As penalidades cabíveis serão apenas aquelas decorrentes da mora na entrega e no pagamento do saldo de tributo não quitado no prazo legal.

Sob outro enfoque, o processo não contém outros elementos que permitam concluir pela presença da omissão dolosa. A falta de explicações a respeito dos depósitos bancários e de apresentação do comprovante de entrega da Declaração de Ajuste Anual do período não constituem elementos para suprir a exigência do nexó lógico entre o fato concreto e a hipótese conceitual da lei. Em relação à primeira porque podem ocorrer dificuldades na composição dos diversos

⁴ Dolo. Do latim *dolus* (artifício, manha, esperteza, velhacaria), na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

Mas, este é o sentido de dolo, na acepção civil.

Em sentido penal, dolo consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo nº. : 10855.002292/2002-98

Acórdão nº. : 102-46.070

fatos que propiciaram a movimentação bancária, de tal ordem que se torna quase impossível sua reconstituição. Já, quanto à segunda, porque o Fisco solicitou, apenas, o comprovante de entrega da dita declaração mas não a sua entrega.

Outro aspecto da lei que deve coincidir com o fato concreto é a intenção de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco sobre a renda presumida.

A movimentação bancária elevada não se presta para justificar essa exigência, porque conhecido do público que constitui dado trabalhado pela Administração Tributária a partir da instituição da CPMF, fato que sempre possibilitou a perfeita visão sobre a relação entre a renda declarada e a movimentada. Sob outro enfoque, a lei n.º 9430/96 permitiu a presunção legal de renda com lastro nos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada a partir de 1.º de janeiro de 1997, através de seu artigo 42.

Então, o descumprimento da dita obrigação, considerando a renda omitida com lastro nos depósitos bancários, não pode ter qualquer intuito de fraudar o Fisco.

Isto posto, deve a decisão colegiada de primeira instância ser mantida motivo para que meu **voto seja no sentido de negar provimento ao recurso de ofício impetrado.**

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.



NAURY FRAGOSO TANAKA