



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Recurso nº : 136.470  
Matéria : IRPF - EX.: 2001  
Recorrente : CÍCERO OLIVEIRA DE FREITAS  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 23 DE FEVEREIRO DE 2005  
Acórdão nº : 102-46.628

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Apura-se mensalmente e tributa-se na declaração de ajuste anual o acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

MOEDA NACIONAL EM ESPÉCIE - Não se prestam para afastar acréscimo patrimonial a descoberto as importâncias registradas como moeda nacional em espécie na declaração de ajuste apresentada intempestivamente ou após o início da ação fiscal.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE – A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é atribuição exclusiva de Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – CRITÉRIOS – A penalidade prevista no artigo 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, tem por requisito fundamental a presença de infração que denote o *evidente intuito de fraudar*. O critério diferencial das demais é a presença de dolo no conjunto dos fatos que evidenciam o descumprimento da norma, não caracterizado na situação em julgamento.

Recurso parcialmente provido.

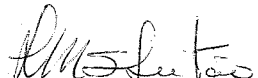
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CÍCERO OLIVEIRA DE FREITAS.


ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa qualificada para a multa normal de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Acórdão nº : 102-46.628

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Recurso nº : 136.470

Recorrente : CÍCERO OLIVEIRA DE FREITAS

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para exigir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2001, ano-calendário de 2000 (fl. 52), por acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 66/67).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 57/65) a autoridade lançadora, após descrever os fatos que conduziram ao lançamento, assim se manifestou:

“As certidões apresentadas pelo Registro de Imóveis indicavam que o fiscalizado adquiriu os dois imóveis supracitados em 27/04/2000, por R\$ 65.000,00 (matrícula 10.129) e R\$ 119.000,00 (matrícula 3.632). Entretanto, de acordo com suas declarações de rendimentos, o fiscalizado não possuía recursos suficientes para efetuar essas aquisições.”

“Intimado, por meio do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar a documentação referente à compra dos imóveis, o contribuinte apresentou, além das escrituras, um contrato particular de compra e venda (fls. 17). Nesse contrato, consta que o valor da venda seria de R\$ 45.800,00 (matrícula 10.129) e R\$ 57.300,00 (matrícula 3.632), divergente, portanto dos valores consignados nas escrituras públicas.

Além disso, tais aquisições se mostraram incompatíveis com a renda declarada pelo fiscalizado, como se constata pela análise da declaração de rendimentos entregue à Secretaria da Receita Federal em 25/04/2001 (fls. 48 e 49). O fiscalizado também não incluiu os imóveis adquiridos em sua declaração de bens e direitos, apesar de ser obrigado a fazê-lo, conforme dispõe o art. 25 da Lei nº 9.250/95, reproduzido no item 6 do presente termo.”

“Fica evidente, portanto, que o contribuinte deliberadamente omitiu as informações acerca dos bens por ele adquiridos. Ora, conforme disposto no diploma legal supracitado, o fiscalizado era obrigado a incluir tais bens em suas declarações.

“Com base nos fatos acima descritos foi elaborado o **Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal**, o qual coteja, mensalmente, as origens e as aplicações de recursos do fiscalizado. Esse demonstrativo se encontra anexo ao presente termo, do qual passa a fazer parte integrante e inseparável.”

“O Demonstrativo de Variação Patrimonial foi submetido à apreciação do fiscalizado por meio do Termo de Constatação e Intimação nº 01, cientificado ao mesmo em 05/11/2002. Em resposta a este termo (fls. 38 a 45), o Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, CPF nº 194.502.229-68, filho do fiscalizado (vide cópia do documento de identidade à fl. 45), apresentou



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

cópias de suas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios de 1998 e 1999, alegando que, com isso, estaria provada a origem dos recursos utilizados na aquisição dos imóveis, o que não foi aceito pela fiscalização.

**Como não foi apresentada procuração específica que outorgasse poderes de representação ao Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, a resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 01, apresentada pelo mesmo INEXISTE no mundo jurídico.** Devemos considerar que tal Termo não foi respondido pelo fiscalizado. Entretanto, como as declarações de rendimentos foram regularmente apresentadas à SRF via Internet, devemos tecer alguns comentários sobre seu conteúdo.

**Ao se analisar as declarações dos exercícios de 1998 e 1999, percebe-se que elas foram entregues em 12/11/2002, isto é, somente depois que o fiscalizado tomou ciência do Termo de Constatação e Intimação nº 01.**

Na declaração do exercício de 1998, o contribuinte incluiu na relação de bens e direitos a rubrica "Saldo em caixa e bancos", nos montantes de R\$ 92.500,00 em 31/12/1996, e de R\$ 97000,00 em 31/12/1997. Na declaração do exercício 1999, o fiscalizado manteve a rubrica, indicando que o valor em 31/12/1998 seria de R\$ 101.200,00. Porém, ele não apresentou nenhum documento idôneo que comprovasse a existência desses recursos nas datas indicadas. Convém ainda ressaltar que o contribuinte havia apresentado, em 17/05/1999, a Declaração Anual de Isentos referente ao exercício 1998, e, em 27/10/2000, a Declaração de Isentos referente ao exercício 2000 (fls. 46 e 47).

Percebe-se claramente que a entrega dessas duas declarações foi motivada pelo Termo de Constatação e Intimação nº 01. Por isso, não se pode aceitar que tais declarações se prestem a comprovar a origem de recursos, tendo em vista a data de entrega das declarações e a falta de documentação comprobatória da existência de tais recursos, conforme decisões do Conselho de Contribuintes já transcritas neste termo.

**"6 – DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO"**

*"Em primeiro lugar, devemos frisar que o contribuinte era obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, em virtude de ser titular de firma individual e de possuir patrimônio superior a R\$ 80.000,00 em 31/12/2000, conforme dispõem os incisos III e VI do art. 1º da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 123/00.*

*Em segundo lugar, o contribuinte era obrigado, nos termos do § 1º do art. 25 da Lei nº 9.250/95, a declarar os bens imóveis de sua propriedade. Tal dispositivo legal tem a seguinte redação:"*

*"O fiscalizado, pelo simples fato de não ter incluído os bens acima em suas declarações de rendimentos, impediu que o fisco tomasse conhecimento de sua verdadeira situação patrimonial.*

*Essa conduta, por si só, já caracteriza a omissão do fiscalizado, o qual, ao deixar os tais bens à margem de suas declarações, impediu o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato ge-*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

*rador da obrigação tributária, o qual consiste na ocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto.*

*Como se percebe claramente, a conduta omissiva do contribuinte se enquadra na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. É, portanto, caso de **sonegação**, um dos pressupostos para que seja caracterizado o "evidente intuito de fraude".*

*Além da sonegação, o contribuinte entregou à fiscalização contrato particular de compra e venda de imóveis com valores inferiores aos consignados nas escrituras públicas (fls. 17). Há indícios de que esse contrato particular esteja eivado de falsidade ideológica, já que os imóveis foram escriturados e registrados por valores superiores aos constantes no contrato particular, fato bastante incomum, pois o registro por valor superior somente trouxe maiores dispêndios para o fiscalizado (emolumentos, ITBI, entre outros).*

*Portanto, a confecção e entrega desse contrato serviria apenas para diminuir o valor do imposto lançado em decorrência desta ação fiscal. Está claro que o fiscalizado praticou essa outra fraude com a intenção de diminuir o valor do crédito tributário.*

*É evidente que o contribuinte agiu dessa forma **com a intenção** de omitir as verdadeiras circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador do tributo. É possível, embora não se possa provar, que o contribuinte tenha elaborado tal contrato somente após o recebimento da intimação inicial, em conluio com o alienante dos imóveis.*

*Desta forma, a conduta omissiva do fiscalizado, definida como **sonegação** pelo art. 71 da Lei nº 4.502/64, revela seu "evidente intuito de fraude", o que implica na aplicação da multa agravada (150%) a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96."*

*"Em conformidade com o disposto no Decreto nº 2.730/98 e na Portaria nº 2.752/2001, foi formalizada representação fiscal para fins penais contra o contribuinte fiscalizado, por entendermos que o mesmo cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, definido no art. 2º da Lei nº 8.137/90."*

O contribuinte impugnou a exação (fls. 79/84) alegando apenas que inexistiu qualquer omissão tributária a descoberto motivadora do ato fiscal, porque entende que teria lastro financeiro para a aquisição. Contesta a multa aplicada por ser "superior ao próprio capital", o que, de acordo com o seu entendimento, seria totalmente contrário ao disposto no art. 920 do Código Civil e na Lei nº 8.078/90, que disciplinou a aplicação de multa de apenas 2% (fl. 80). Questiona, ainda, a constitucionalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC, mediante o acórdão nº 2.351, de 03/04/2003 (fls. 105/115), por una-



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

nimidade de votos, julgou procedente o lançamento, tendo o voto condutor do acórdão registrado:

*“Assim, a apresentação extemporânea, após iniciado o procedimento de ofício, de declarações de exercícios anteriores informando saldo em caixa e bancos em valores superiores ao que o obrigava a apresentar a declaração de rendimentos, sem nenhuma comprovação, quando havia apresentado declaração de isentos/1998 e 2000, a não inclusão na declaração de bens e direitos, conforme determinação do artigo 25 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, dos imóveis adquiridos no ano de 2000 na declaração do exercício de 2001, associada à apresentação de Contrato Particular, sem nenhum elemento subsidiário, em contraposição à Escritura Pública, tais atitudes revelam a intenção de adiar o conhecimento por parte do fisco das infrações cometidas, ou seja, do não pagamento do IRPF devido.*

*Assim, o contribuinte omitiu, deliberadamente, à Secretaria da Receita Federal os bens adquiridos, tentando comprovar que os valores foram inferiores aos apurados com um simples Contrato Particular, sem garantia nenhuma, e a origem dos recursos com declarações extemporâneas, indicando saldos de recursos sem comprovação, agindo por sua conta e risco, não podendo se esquivar das conseqüências tributárias impostas.*

*Pelas razões expostas, fica configurada, em tese, a intenção dolosa do impugnante de omitir os rendimentos. Desta forma, tipificado o crime de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 4.729/65) e contra ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), enquadra-se o autuado no art. 71 da Lei nº 4.502/64, e conseqüentemente é devida a aplicação da multa de 150% sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, conforme efetuado.*

*Por estes fundamentos é que o lançamento deve prosperar no concernente à aplicação das multas sob análise, na forma em que foi realizado. Trata-se, como se viu, ao contrário do alegado, de penalidades regularmente instituídas por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, V, do CTN.”*

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 120/128), onde reitera a alegação genérica, sem juntar qualquer documento hábil e idôneo, de que inexistente omissão tributária a descoberto; argüi que a multa aplicada, por ser superior ao próprio capital, contrariaria o disposto no art. 920 do Código Civil e a Lei nº 8.078/90, que disciplinou a aplicação de multa de apenas 2%; e alega que a cobrança de juros com base na taxa Selic é inconstitucional.

Registra-se, por pertinente, que a autoridade fiscal elaborou representação (fls. 135/136) sugerindo a propositura de Medida Cautelar Fiscal, na qual relata os fatos abaixo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

*“Após a análise das certidões, verificamos que os imóveis:*

*- Pertenciam ao Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, CPF nº 194.502.229-91, filho do Sr. Cícero, conforme cópia da cédula de identidade em anexo;*

*- Foram arrematados em hasta pública em dezembro de 1999 pelo Sr. Valcir Borges da Rosa, CPF nº 671.357.819-53, em processo de execução fiscal promovido pelo Estado do Rio Grande do Sul contra a pessoa jurídica CB Discos Ltda, CNPJ nº 78.611.225/0001-71, da qual o Sr. Cláudio é sócio-gerente, conforme telas de sistemas em anexo;*

*- Finalmente, foram vendidos, na mesma data (27/04/2002) ao Sr. Cícero.*

*Entretanto, não obstante ter perdido a propriedade dos bens acima descritos, o Sr. Cláudio continuou a exercer suas atividades comerciais em tais imóveis, por intermédio da empresa Lojas CB Discos Ltda., CNPJ nº 82.090.671/0001-55, da qual também é sócio-gerente, conforme telas de sistemas em anexo. Na verdade, o Sr. Cláudio em nenhum momento deixou de estar na posse dos imóveis.*

*É intrigante o fato de os imóveis terem sido adquiridos pelo pai do Sr. Cláudio, o qual, aparentemente, não possuía recursos financeiros compatíveis, motivo pelo qual se procedeu à tributação com base no acréscimo patrimonial a descoberto. Ressaltamos que esses imóveis representam a maior parte do patrimônio do Sr. Cícero.*

*Tendo em vista o histórico acima apresentado, e com o objetivo de evitar que o Sr. Cícero aliene os imóveis, e dessa forma venha a frustrar a provável execução fiscal, **proponho** que os fatos acima relatados sejam levados a conhecimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, com vistas ao requerimento da Medida Cautelar Fiscal, com base no inciso VI do art. 2º da Lei nº 8.397/92, com a redação dada pelo art. 65 da Lei nº 9.532/97.”*

A Procuradoria da Fazenda Nacional propôs a Medida Cautelar Fiscal (fls. 145/149), relatando que *“causa enorme estranheza a análise das certidões do RI dos referidos Imóveis, onde se verifica que os imóveis foram arrematados pelo Sr. Valcir Borges da Rosa, casado com Diane Cristina de Freitas da Rosa, e, na mesma data, 27 de abril de 2000, foram vendidos para o Sr. Cícero Oliveira de Freitas, Requerido, PAI DO PROPRIETÁRIO ANTERIOR, Sr. Cláudio Luiz Bianchini de Freitas, também Requerido.”*

O MM. Juiz Federal da Vara Federal de Lages/SC deferiu a medida cautelar fiscal (fls. 150/151) para tornar indisponíveis os referidos imóveis, por ter sido demonstrado que o recorrente é “comprador” de bem imóvel arrematado em execução fiscal movida contra seu filho, denotando indícios suficientes da possibili-



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

dade de não existir garantia patrimonial, em caso de ajuizamento futuro de execução fiscal.

Por último, registra-se que o Sr. Cícero Oliveira Freitas nomeou seu filho, o Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, procurador *“para o fim especial de representá-lo junto a Repartições Públicas, Municipais, Estaduais, Federais, Cia. De seguros, junta de conciliação e julgamento, Ministério do Trabalho, Cartórios, Institutos de Previdência Social, quaisquer Instituições Financeiras, Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil S/A, Estabelecimentos de Créditos Bancários, ou em autarquias, nelas requerendo e promovendo tudo que se fizer necessário a bem dos interesses da outorgante, podendo comprar ou vender produtos de seu ramo de negócio; e demitir empregados assinando carteiras profissionais, folhas de pagamentos, recibos, dar quitação; assinar propostas ou contratos de abertura de contas bancárias e movimentá-las, movimentar quaisquer contas bancárias, em nome da outorgante, sejam contas correntes ou poupança, fazer saques eletrônicos, retirar cartões magnéticos, trocar ou instituir senhas nos respectivos cartões, solicitar financiamento bancário, emitir e endossar cheques, fazer retiradas mediante recibos, autorizar débitos, transferências de pagamentos por meio de cartas, solicitar saldos, extratos de conta e requisitar talões de cheques para uso da outorgante; (...)*”.

É o Relatório.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

O recorrente alega genericamente, sem juntar qualquer documento hábil e idôneo, de que inexistiu omissão tributária a descoberto.

Em 11/10/2002 (fl. 12), o recorrente foi intimado para comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados na aquisição, em 27/04/2000, dos imóveis de matrículas nºs 10.129 e 3.632, pelos preços de R\$ 65.000,00 (fl. 08-v) e R\$ 119.000,00 (fl. 11) (total: R\$ 184.000,00), conforme consta nas certidões encaminhadas pelo Cartório de Registro de Imóveis. Em 22/10/2002, em virtude do não atendimento da referida intimação no prazo estabelecido, foi reintimado (fl. 14).

Em resposta apresentou, entre outros documentos, cópia do contrato particular de compra e venda dos referidos imóveis (fl. 17) onde consta que o preço dos imóveis seria de R\$ 45.800,00 e R\$ 57.300,00 (total de R\$ 103.100,00), bem assim das declarações de ajuste anual simplificadas dos exercícios de 2001 (fls. 26/27) e 2002 (fls. 29/31), anos-calendário de 2000 e 2001, apresentadas tempestivamente em 25/04/2001 e 23/04/2002, respectivamente.

Nessas declarações consta em 31 de dezembro de 1999, 2000 e 2001, apenas os bens e direitos abaixo discriminados:

Discriminação	31/12/1999	31/12/2000	31/12/2001
Titular Firma Individual	0,00	15.000,00	15.000,00
Saldo de caixa	20.400,00	3.200,00	6.000,00
<b>Total</b>	<b>20.400,00</b>	<b>18.200,00</b>	<b>21.000,00</b>



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Diante desses fatos, a autoridade fiscal elaborou o Demonstrativo da Variação Patrimonial (fls. 36/37), onde se apurou acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de abril e outubro de 2000, nos valores de R\$ 181.776,33 e R\$ 15.712,50, respectivamente, o qual foi encaminhado para manifestação do recorrente (fl. 34/35).

Em resposta assinada pelo Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas (fl. 38), foi encaminhada cópias das DIRPF dos exercícios de 1998 (fls. 39/41) e 1999 (fls. 42/44), anos-calendários de 1997 e 1998, respectivamente, ambas apresentadas via Internet no dia 12/11/2002, onde apenas registrou-se, sem a apresentação de qualquer documento hábil e idôneo, como bens e direitos os valores adiante discriminados, com os quais o recorrente, por intermédio de seu procurador, entendia que havia demonstrado a origem dos recursos utilizados na aquisição dos referidos imóveis:

Discriminação	31/12/1996	31/12/1997	31/12/1998
Saldo em caixa e bancos	92.500,00	97.000,00	101.200,00
<b>Total</b>	<b>92.500,00</b>	<b>97.000,00</b>	<b>101.200,00</b>

Ocorre que o recorrente já havia apresentado, em 17/05/1999, Declaração de Isento no exercício de 1998, conforme tela dos arquivos eletrônicos da Receita Federal (fl. 46), onde foi informado que não era titular de conta bancária ou de poupança, conflitando com a declaração extemporânea desse exercício, apresentada em 12/11/2002, após, portanto as citadas intimações da fiscalização, datadas de 11/10/2002 (fl. 12), 22/10/2002 (fl. 14) e 04/11/2002 (fls. 34/35), sendo que esta última tinha como anexo o demonstrativo da evolução patrimonial que acusava acréscimo patrimonial a descoberto.

A fiscalização não acatou esse registro extemporâneo desses supostos recursos sem prova de sua origem e efetiva disponibilidade, lavrando o auto de infração, bem assim porque os referidos imóveis não constam da DIRPF Simplificada do exercício de 2001, ano calendário de 2000 (fls. 26/27). Tanto na impugnação como no recurso, nada mais acrescentou o sujeito passivo em sua defesa.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

É pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes de que a disponibilidade de recursos em espécie informados na declaração de bens e direitos para ser acatada pelo Fisco deve vir acompanhada de prova inconteste de sua existência, notadamente em valores vultosos como os apresentados pelo recorrente, por não ser lógico e nem normal esse tipo de procedimento diante das facilidades e segurança proporcionadas pelo sistema bancário:

*TRANSPOSIÇÃO DE RECURSOS PARA EXERCÍCIOS SEGUINTE*  
*- PROVA . Valores declarados como "saldo em moeda corrente do país" e outras rubricas semelhantes, não são aceitos para justificar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano calendário em que tal disponibilidade for declarada. (Acórdão 106-11154).*

*IRPF - VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Valores declarados como dinheiro em espécie não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada. Tampouco não o acoberta empréstimo que se pretende provar apenas com a apresentação de nota promissória. (Acórdão 106-10597).*

*IRPF - RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL INJUSTIFICADO - DINHEIRO EM ESPÉCIE - Por refletir omissão de rendimentos, constitui matéria tributável o valor do acréscimo patrimonial não respaldado por recursos cujas origens sejam justificadas por rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Não se prestam para justificar acréscimos patrimoniais, importâncias declaradas em espécie (moeda corrente), salvo prova inconteste da existência do numerário no final do período-base de apuração. (Acórdão 106-10837).*

*NUMERÁRIO DECLARADO SEM SUPORTE – Valores declarados como "dinheiro em espécie", "numerário em cofre" e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada (Ac. 1º CC 104-5.370/85, 102-21.618/85 e 102-28.522-93 – DOU 15/02/95).*

*DINHEIRO EM ESPÉCIE DECLARADO (EX. 94) – Valor declarado como "dinheiro em espécie" não pode ser aceito para acobertar acréscimo patrimonial, salvo prova inconteste de sua existência no ano-base em que tal disponibilidade for declarada (Ac. 1º CC 102-41.481/97 – DOU 02/04/98).*

O recorrente não contesta expressamente o valor de aquisição dos imóveis constantes das respectivas escrituras (R\$ 184.000,00) e nem do acréscimo patrimonial a descoberto apurado pelo Fisco (R\$ 182.270,49).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Alega apenas, com base nas declarações de rendimentos apresentadas extemporaneamente, que dispunha de recursos em caixa e bancos que afastariam o acréscimo patrimonial a descoberto, o que não corresponde à realidade, porque, ainda que comprovasse a efetiva existência desses recursos, o que não o fez, mesmo assim eles seriam insuficientes, tendo em vista que o recorrente considerou como valores de aquisição dos imóveis os constantes do citado contrato particular, não aceito pelo Fisco em face das evidências de que não reproduz a verdade, segundo o qual os imóveis teriam sido adquiridos por valores inferiores (R\$ 103.100,00) aos registrados nas escrituras públicas (R\$ 184.000,00).

Não tendo comprovado com documentação hábil e idônea a existência desses recursos, não merece reparos o lançamento e a decisão de primeira instância.

No tocante à multa qualificada de 150%, consigna-se que a mesma está expressamente prevista no inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cabendo às autoridades apenas aplicá-la sempre que os fatos apurados se enquadrarem na hipótese de ilícito descrita na lei. O evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, adiante transcritos, a que se refere o art. 44 da Lei nº 9.430/96, restou evidenciado nos documentos que integram os autos, entre os quais o referido contrato particular, e nos fatos relatados pela autoridade fiscal, que resultaram na inexatidão das Declarações de Rendimentos, decorrente da ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

*“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 crédito tributário correspondente.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72." (g.n.).*

A conduta do contribuinte, conforme anotado pela autoridade lançadora (fl. 65), subsume-se ainda ao tipo penal de que trata o art. 1º, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, abaixo transcrito, que embasou o processo de representação fiscal para fins penais nº 13984.001089/2002-17:

*Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;"*

Relativamente à cobrança de juros de mora com base na Taxa SELIC, verifica-se que a mesma tem previsão legal específica no § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, abaixo transcrito, que determina que os débitos tributários pagos ou recolhidos intempestivamente devem ser acrescidos dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC:

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso.*

.....  
*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento."*

*"Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

.....



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

§ 3º *As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.*

A arguição de inconstitucionalidade, na via administrativa, da lei que determina a cobrança de juros de mora pela Taxa SELIC não encontra amparo no ordenamento jurídico nacional, devendo, por isso, ser rejeitada, por não ser essa via o foro adequado para a sua apreciação.

A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. Anote-se, ainda, por pertinente, que o § 3º, do art. 192, da Constituição Federal, que limitava os juros a 12% ao ano, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.

Consigne-se também que o controle da constitucionalidade das leis é exercido *a priori* pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário.

O controle pelo Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas eminentemente contrárias à ordem constitucional.

Já o controle do Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Assim, enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Acórdão nº : 102-46.628

A partir desse momento, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle *a priori* das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e declará-la, ou não, constitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos *erga omnes*, e, no controle difuso, tem eficácia *inter partes*.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se a aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, incisos I a V, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

Coerentemente com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor, em virtude de alegação de inconstitucionalidade, tendo suas decisões sido no sentido de que afastar arguições da espécie por serem privativas do Poder Judiciário, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

*CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário. (Ac 107-06986 e 107-07493).*

*NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. (Ac 201-75948).*

*JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário. (Ac 102-46180).*

*TAXA SELIC- INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribu-*



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

*ição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. (Ac 108-07513).*

*NORMAS PROCESSUAIS – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – EXIGÊNCIA DE MULTA – ALEGAÇÃO DE CONFISCO – JUROS DE MORA – APLICAÇÃO DA TAXA SELIC – A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002). (Ac 108-07387).*

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira – 1965, nos termos que seguem:

*"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão".*

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.

  
JOSE OLESKOVICZ



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Acórdão nº : 102-46.628

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Redator Designado

A parte da argumentação em que não foi acolhida a interpretação expendida pelo nobre Relator tem objeto na qualificação da penalidade de ofício.

Conforme se extrai do bem elaborado Relatório, a exigência tributária decorreu da existência de acréscimos patrimoniais sem a correspondente origem nos rendimentos declarados, nos meses de abril e outubro do ano-calendário de 2000.

Cabe observar que o feito comportou infrações, em ambos os meses e com a mesma tipificação, com penalidades de ofício em percentual de 75% (setenta e cinco por cento), previsto no artigo 44, inc.I da lei n.º 9.430, de 1996, e de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme norma do artigo 44, II, do mesmo ato legal.

Do Termo de Verificação Fiscal –TVF, transcrito em parte no citado Relatório pode-se extrair que os acréscimos patrimoniais tiveram fundo na aquisição de imóveis, uma vez que os documentos fornecidos pelo Registro de Imóveis e Hipotecas de Lages indicavam aquisição de dois imóveis em 27 de abril de 2000, por R\$ 65.000,00 (matrícula 10.129) e R\$ 119.000,00 (matrícula 3.632).

Quando intimado a apresentar a documentação relativa à aquisição de tais bens, o cidadão entregou as escrituras e contrato particular de compra e venda, fl. 17, no qual o valor da venda relativa à matrícula 10.129 seria de R\$ 45.800,00 enquanto a outra transação, de R\$ 57.300,00.

Aliando as divergências de valores ao fato de não ter o cidadão declarado tais bens, a Autoridade Fiscal – AF concluiu pela presença de ânimo doloso no ato infrator. Essa conclusão é externada no TVF, conforme excerto transcrito do



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Acórdão nº : 102-46.628

Relatório, após explicações a respeito das aquisições e sobre a ausência de tais dados na Declaração de Ajuste Anual - DAA:

“Fica evidente, portanto, que o contribuinte deliberadamente omitiu as informações acerca dos bens por ele adquiridos. Ora, conforme disposto no diploma legal supracitado, o fiscalizado era obrigado a incluir tais bens em suas declarações.”

Mais à frente, a AF complementa os motivos para a penalidade de maior ônus combinando a obrigatoriedade de apresentar a DAA pela participação em capital social de empresa, com a entrega de contrato particular no qual os preços praticados são inferiores àqueles da escritura.

Efetuada o levantamento patrimonial e apurado os acréscimos sem lastro nos dados declarados, o cidadão foi intimado a apresentar justificativas para tal situação em 5 de novembro de 2002. Em resposta, Cláudio Luiz Bianchini Freitas, filho do cidadão fiscalizado, apresentou cópias de DAA dos exercícios de 1998 e 1999, do sujeito passivo alegando que seus dados financeiros justificariam os recursos utilizados nas aquisições dos ditos imóveis.

Ressalte-se que tais DAA foram apresentadas após o início da ação fiscal.

A Autoridade Fiscal não considerou a argumentação contida no referido comunicado em razão da inexistência de outorga de poderes ao filho.

“Como não foi apresentada procuração específica que outorgasse poderes de representação ao Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, a resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 01, apresentada pelo mesmo INEXISTE no mundo jurídico.(...)”

No entanto, mesmo interpretando que esses dados não teriam qualquer influência na situação tributária levantada, a AF analisou os dados informados pelo filho do sujeito passivo e constatou os seguintes detalhes:

(a) a entrega das DAA, relativas aos exercícios de 1998 e 1999, ocorreu em 12/11/2002, após o início do procedimento fiscal junto ao pai;



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

(b) na declaração do exercício de 1998, incluiu item "Saldo em caixa e bancos" em montante de R\$ 92.500,00 em 31/12/96 e de R\$ 97.000,00 em 31/12/97, passando esse valor em 31/12/1998 para R\$ 101.200,00.

(c) O sujeito passivo havia apresentado Declarações de Isento referente ao ano-calendário de 1998, em 17/5/99, e em 27/10/2000, a relativa ao ano-calendário de 1999.

Consta do Relatório, que a AF elaborou representação na qual sugeriu a propositura de Medida Cautelar Fiscal, e relatou outros fatos que permitem melhor conhecer a situação.

Para esse fim, transcreve-se parte dessa representação:

" Após a análise das certidões, verificamos que os imóveis:

- Pertenciam ao Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, CPF 194.502.229-91, filho do Sr. Cícero, conforme cópia da cédula de identidade em anexo;

- Foram apresentados em hasta pública em dezembro de 1999 pelo Sr. Valcir Borges da Rosa, CPF nº 671.357.819-53, em processo de execução fiscal promovido pelo Estado do Rio Grande do Sul contra a pessoa jurídica CB Discos Ltda, CNPJ nº 78.611.225/0001-71, da qual o Sr. Cláudio é sócio-gerente, conforme telas de sistemas em anexo;

- Finalmente, foram vendidos, na mesma data (27/04/2002) ao Sr. Cícero.

Entretanto, não obstante ter perdido a propriedade dos bens acima descritos, o Sr. Cláudio continuou a exercer suas atividades comerciais em tais imóveis, por intermédio da empresa Lojas CB Discos Ltda, CNPJ nº 82.090.671/0001-55, da qual também é sócio-gerente, conforme telas de sistemas em anexo. Na verdade, o Sr. Cláudio em nenhum momento deixou de estar na posse dos imóveis.

É intrigante o fato de os imóveis terem sido adquiridos pelo pai do Sr. Cláudio, o qual, aparentemente, não possuía recursos financeiros compatíveis, motivo pelo qual se procedeu à tributação com base no acréscimo patrimonial a descoberto. Ressaltamos que es-



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

ses imóveis representam a maior parte do patrimônio do Sr. Cícero. (...).”

A 3ª Turma da DRJ/Florianópolis fundamentou a manutenção da penalidade qualificada com a entrega das DAA do sujeito passivo, contendo saldos e disponibilidades, não devidamente comprovados, em valores superiores ao limite anual que o obrigava a apresentar a declaração de rendimentos, quando havia apresentado declaração de isento para tais exercícios.

E concluída a interpretação, com afirmativa de que esse fato agregado à conduta posterior do filho, conforma a existência de intenção no ato infrator (conforme excerto extraído do Relatório).

“Assim, o contribuinte omitiu, deliberadamente, à Secretaria da Receita Federal os bens adquiridos, tentando comprovar que os valores foram inferiores aos apurados com um simples Contrato Particular, sem garantia nenhuma, e a origem dos recursos com declarações extemporâneas, indicando saldos de recursos sem comprovação, agindo por sua conta e risco, não podendo se esquivar das conseqüências tributárias impostas.”

Nesta instância, o nobre Conselheiro Relator posicionou-se no sentido de que a situação externa a ação de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Subsumiu a conduta do cidadão à norma do artigo 1º, inc. I, da lei nº 8.137 de 1990.

O sujeito passivo contesta a penalidade por “ser superior ao próprio capital”, em oposição à norma do artigo 920, do Código Civil e à lei nº 8.078, de 1990, na qual a penalidade é de 2%.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Acórdão nº : 102-46.628

Esses os detalhes da situação, os correspondentes fatos e as interpretações em litígio, a respeito da penalidade da qual resulta a figura de crime tributário e, em conseqüência, o maior ônus financeiro.

De início, conveniente ressaltar que a fiscalização foi dirigida sobre a pessoa de Cícero Oliveira de Freitas, não havendo indicação de que seu filho Cláudio Luiz Bianchini Freitas também estivesse sob procedimento fiscal.

Em seguida, importante sintetizar os motivos detalhados que permitiram a interpretação da Autoridade Fiscal, do colegiado julgador de primeira instância, e do nobre Conselheiro Relator, para a análise:

(a) divergência entre os valores constantes da escritura e aqueles do contrato particular.

(b) obrigatoriedade de apresentar a DAA e nela incluir os bens adquiridos.

(c) o fato de Cláudio Luiz Bianchini Freitas, filho do cidadão fiscalizado, ter apresentado cópias das DAA do sujeito passivo dos exercícios de 1998 e 1999, alegando que os dados financeiros justificariam os recursos utilizados nas aquisições dos ditos imóveis, sendo estas entregues em 12/11/2002, após o início do procedimento e em sobreposição àquelas em o último havia informado sua condição de *isento*.

(d) na declaração do exercício de 1998, o sujeito passivo incluiu item "Saldo em caixa e bancos" em montante de R\$ 92.500,00 em 31/12/96 e de R\$ 97.000,00 em 31/12/97, passando esse valor em 31/12/1998 para R\$ 101.200,00.

(e) Os imóveis pertenciam a Cláudio Luiz Bianchini Freitas, filho deste sujeito passivo, foram apresentados em hasta pública em dezembro de 1999 pelo Sr. Valcir Borges da Rosa, CPF nº 671.357.819-53, em processo de execução fiscal promovido pelo Estado do Rio Grande do Sul contra a pessoa jurídica CB Discos Ltda, CNPJ nº 78.611.225/0001-71, da qual Cláudio L B Freitas é sócio-gerente; e em seguida vendidos, na data de 27/04/2002 a este sujeito passivo. Não obstante



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

ter perdido a propriedade dos bens acima descritos, Cláudio continuou a exercer suas atividades comerciais em tais imóveis, por intermédio da empresa Lojas CB Discos Ltda, da qual também é sócio-gerente, caracterizando o fato de que em nenhum momento teria deixado de estar na posse dos imóveis.

Quanto à imposição da multa de maior ônus financeiro e característica da presença de infração tributária acompanhada de outra ligada ao Direito Penal, verifica-se que a norma contida no artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996, determina punição de maior ônus financeiro quando a situação concreta caracterizadora da infração denotar presença do *ânimo* do sujeito passivo em cometê-la.

“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”

Observe-se que a norma tem por referência o “*evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502,*”.

As normas que contêm a definição do evidente intuito de fraudar, são aquelas que dão contornos aos crimes de sonegação, fraude e conluio, como descrito no texto transcrito a seguir (artigos 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502, de 1964):

“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 : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Assim, o evidente intuito de fraudar a que se refere a dita norma não pode ser interpretado no sentido restrito da fraude, mas diz respeito à caracterização das atitudes previstas para a sonegação, fraude e o conluio porque toma por referência “ o evidente *intuito de fraude*, *definido nos arts. 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502*”.

Interessante salientar que a fraude não significa somente a contra-fração de documentos, como manifestam algumas interpretações. Observe-se como De Plácido e Silva conceitua e expõe seus ensinamentos a respeito do assunto<sup>1</sup>:

“Fraude - Derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má-fé, logro), entende-se geralmente como o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros. (...)

É por isso, indicativa de lesão de interesses individuais, ou contravenção de regras jurídicas, a que se está obrigado. O dolo é astúcia empregada contra aquele com quem se contrata. (...)

E a prova da fraude se faz por todos os meios permitidos em Direito, admitindo-se mesmo sua evidência em face de indícios e conjecturas, tanto bastando a verificação do prejuízo ocasionado a outrem pela prática do ato oculto ou enganoso. A fraude, assim, firma-se na evidência do prejuízo causado intencionalmente, pela oculta maquinação. (...)

<sup>1</sup> SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Obra citada.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Além do sentido de contravenção à lei, notadamente fiscal, possui o significado de contrafação, isto é, reprodução imitada, adulteração, falsificação, inculcação de uma coisa por outra.”

Retornando a análise do texto legal, conclui-se que tal tipo de infração é caracterizado por qualquer das ações referidas nos ditos artigos, quando *dolosas*<sup>2</sup>.

Como a parte final das duas primeiras normas faz referência às ações (*dolosas*) isoladas ou em conluio entre duas ou mais pessoas para *impedir ou retardar* a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais, ou ainda, *impedir ou retardar* o conhecimento por parte da autoridade fazendária: da ocorrência do fato gerador, da sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais do contribuinte, o que difere estes tipos de infrações daquelas normalmente apuradas em procedimento de ofício, é a presença do ânimo de cometê-las: o dolo.

---

<sup>2</sup> 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. No sentido penal, dolo é o desígnio criminoso, a intenção criminosa em fazer o mal, que se constitui em crime ou delito, seja por ação ou por omissão. Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (*animus dolandi*). É ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido. Assim, ele se dirá principal ou essencial, incidental ou acidental.

São requisitos do dolo civil:

- a) o ânimo de prejudicar ou fraudar;
- b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada;
- c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido;
- d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

Dolo. 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. Daí advém a compreensão do dolo direto ou indireto.

Direto (*dolus in re ipsa habet*), também dito dolo específico, é o que resulta da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa.

A intenção do agente é, no dolo determinado, direta

Indireto (*dolus indeterminatus determinatur eventu*), quando a intenção de praticar o crime não traz a preocupação ou o desejo de conseguir o resultado, embora o agente tenha assumido o risco de produzi-lo, mesmo sem querê-lo ou prevê-lo. A intenção do resultado é, aí, indireta positiva, assim dita para distinguir a que advém da culpa, que é indireta negativa.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Pois, pela parte final do texto usado para definição do evidente intuito de fraudar, qualquer das ações consideradas de caráter objetivo poderiam ter maior gravame. Assim, p. ex. uma declaração inexata, por omissão de um dado, poderia ter conotação de tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...).

Neste ponto da tese, uma pequena digressão.

Regra geral as infrações tributárias tem caráter objetivo, isto é não vinculam o agente infrator à sua prática, nem à exigência, motivo para que a Administração Tributária possa atribuir multas a terceiros não diretamente vinculados aos fatos e às pessoas jurídicas, entes abstratos que não detém o poder volitivo.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>3</sup> indica três motivos para o caráter *objetivo* das infrações tributárias: (a) a possibilidade de transferir as multas, que estaria vedado caso prevalecesse a subjetividade; (b) impossibilidade de punir as pessoas jurídicas considerando que estas não possuem vontade; e (c) a ignorância e o erro de interpretação que podem ser argüidos como suporte ao não cumprimento da obrigação tributária.

Este último, é reforçado pelo caráter heterônomo da norma tributária que, diferentemente daquelas oriundas dos ajustamentos entre as partes, incide independentemente da vontade do destinatário.

A subjetivação do ato infrator implica na existência de duas infrações, a primeira vinculada ao Direito Tributário, dada pelo não pagamento do tributo, enquanto a segunda, pela presença do elemento volitivo no descumprimento da conduta prevista na norma, exteriorizado pelos documentos e demais indicativos componentes do suporte fático.

---

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2.<sup>a</sup> Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, págs. 29 e 30.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

Assim, a ação incorreta além de constituir infração à norma tributária, contém atributo daquelas sujeitas à verificação de sua ocorrência pela justiça, para fins de exteriorização e punição pelo Direito Penal.

Fechando o parêntese e retornando ao assunto em análise, outro detalhe importante a ser observado pelo aplicador da norma é a caracterização do evidente intuito de fraudar.

A subsunção dos fatos à tipificação contida no texto normativo dá-se pela análise do conjunto dos fatos que se encontram ligados à ação infratora, inclusive esta, de maneira a caracterizar as condutas descritas na parte final das normas dos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964 e evidenciar o *intuito doloso*.

Seguindo essa interpretação, corretas a Autoridade Fiscal, o colegiado julgador de primeira instância e o digno Conselheiro Relator, ao descreverem o conjunto de fatos que permitiram qualificação da penalidade, pois ele é a referência para caracterizar o "*evidente intuito de fraude*" previsto na norma do artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996.

No entanto, como se evidencia à frente, este conjunto de fatos não permite concluir pela presença do evidente intuito de fraudar.

A apuração da ofensa à norma tributária por presunção legal de renda omitida, caracterizada por acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados, constitui modo que necessita de outros elementos para conformar a situação concreta dolosa.

Esses outros elementos estariam consubstanciados pela divergência entre os valores constantes da escritura e aqueles do contrato particular.

A existência de contrato particular com valor divergente daquele da escritura constitui situação comum em transações imobiliárias.

O que ocorre, na prática, é que nem sempre o preço efetivamente ajustado coincide com a avaliação do imóvel efetuada pela prefeitura municipal e



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

que serve de base de cálculo para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

Ao serem questionados pelo funcionário do tabelionato sobre o valor da transação que deverá constar na escritura, pode ocorrer de que os contratantes não se importem de formalizá-la por preço igual ao de avaliação do poder público.

Nesta situação, verifica-se que houve aquisição em leilão por Valcir Borges da Rosa, em processo de execução fiscal do Estado do R G do Sul contra CB Discos Ltda, fato que permite análise do preço praticado, porque transação ocorrida em dezembro de 1999, enquanto a venda ao sujeito passivo, em abril de 2000.

Verifica-se no processo à fl. 8, que o prédio de alvenaria objeto da matrícula 10.129, foi arrematado por R\$ 45.777,00, em 3/12/99, enquanto o outro sob matrícula nº 3.632, por R\$ 57.223,00, fl. 10-verso.

Ainda, que o ITBI relativo ao primeiro imóvel, recolhido em 3/8/2000 conforme guia à fl. 19, teve por base de cálculo o valor de R\$ 65.000,00, enquanto para o segundo, o recolhimento ocorreu em 6/10/2000, sobre o preço de R\$ 119.000,00, fl. 22.

Observe-se que os preços de avaliação coincidem com aqueles da escritura de venda, enquanto os constantes do contrato estão condizentes com o ajuste da arrematação.

Outro aspecto a compor a análise é aquele ligado ao documento particular e sua validade perante terceiros.

Verifica-se que o contato particular, fl. 17, não contém testemunhas nem foi tornado público. Assim, validade apenas entre as partes, inválido perante a Administração Pública.

No entanto, não se sabe se a esposa do adquirente Diane Cristina de Freitas da Rosa tem relação de parentesco com o sujeito passivo, situação que



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

tendo resposta positiva poderia permitir um acordo simples sem maiores formalidades, pois no âmbito familiar.

Outro detalhe a considerar, é que os representantes do sujeito ativo, em algumas oportunidades, e com suporte em outros documentos, podem utilizar o valor da do contrato particular em detrimento daquele da escritura.

A obrigatoriedade de apresentar a DAA e nela incluir os bens adquiridos, conjugada com o fato de apresentar declarações de isento relativas aos anos-calendário de 1998 e 1999, fls. 46 e 47, e posteriormente, após o início da ação fiscal apresentar DAA dos exercícios de 1998 e 1999, fls. 39 a 44, contendo disponibilidades, que foi tomado como intuito de cobrir a variação patrimonial a descoberto, não permite pressupor intenção no ato de não declarar os imóveis.

Esse fato foi posterior ao momento de ocorrência daquele que originou a infração. Pode denotar uma conduta incorreta de tentar esconder uma infração cometida no passado, mas não implica que conduta omissiva anterior foi intencional, pois concretizados em tempos distintos.

Outro detalhe a considerar é a alta freqüência desse tipo de infração no universo dos declarantes do tributo, enquanto a prática intencional é muito pequena.

Deve ser ressaltado que a Autoridade Fiscal não considerou esses dados em razão da inexistência de outorga de poderes ao filho (ver comunicado à fl. 38).

“Como não foi apresentada procuração específica que outorgasse poderes de representação ao Sr. Cláudio Luiz Bianchini Freitas, a resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 01, apresentada pelo mesmo INEXISTE no mundo jurídico.(...)”

Não considerando tais dados, por coerência, as alegações não podem ser utilizadas para suporte à constatação do evidente intuito de fraudar.

O fato de os imóveis pertencerem a Cláudio Luiz Bianchini Freitas, filho do sujeito passivo e terem sido arrematados em hasta pública em dezembro de



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31

Acórdão nº : 102-46.628

1999 pelo Sr. Valcir Borges da Rosa, em processo de execução fiscal promovido pelo Estado do Rio Grande do Sul contra a pessoa jurídica CB Discos Ltda, CNPJ nº 78.611.225/0001-71, da qual o Cláudio é sócio-gerente, e em seguida vendidos, em 27/04/2000 a este sujeito passivo, não revela qualquer intenção de sonegar deste sujeito passivo.

Dada a relação de parentesco, a situação concreta poderia externar uma aquisição dos imóveis pelo próprio filho, via transversa pela pessoa do pai. Mas nessa hipótese a fraude não ocorreria na pessoa do pai, e sim na pessoa do filho que estaria a arrematar os ditos imóveis, por eventual impossibilidade de participar do dito leilão. No entanto, essa situação não se encontra comprovada no processo.

Então não se pode concluir por fraude na omissão dos bens na DAA do pai, com um possível envolvimento do terceiro, filho, porque antes pertencia o imóvel a este. Nem tampouco pelo fato de o filho ter poderes concedidos pelo pai para prática de atos em seu nome.

O outro fato externado no processo, de que não obstante ter perdido a propriedade dos bens acima descritos, Cláudio continuou a exercer suas atividades comerciais em tais imóveis, por intermédio da empresa Lojas CB Discos Ltda, da qual também é sócio-gerente, e que em nenhum momento deixou de estar na posse dos imóveis, pode refletir uma ligação entre o arrematante e o filho do sujeito passivo, mas não denota que este teve intenção de sonegar os dados à Administração Tributária.

Passando à análise dos fatos em conjunto, e de acordo com o detalhamento individual anterior, verifica-se que a agregação dos dados caracterizados pela divergência de valores entre contrato particular e escrituras, a apresentação da declaração de isento no exercício de 2000, e de ajuste anual para o exercício de 2001, a falta de inserção dos bens nesta última, bem assim, a apresentação de DAA para o exercício de 2000, contendo disponibilidades não comprovadas, não constitui uma situação externadora da presença do evidente intuito de fraudar.



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

Processo nº : 13984.001092/2002-31  
Acórdão nº : 102-46.628

Agregue-se, ainda, o fato de o filho do sujeito passivo ter sido proprietário dos imóveis e neles ter permanecido com empresa da qual participa, e a possível relação familiar de Valcir Borges da Rosa com este sujeito passivo e, em consequência, com o filho deste último, e, mesmo assim, a situação não externa fraude, nem dolo.

Dessa forma, com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator, da Autoridade Fiscal e do colegiado *a quo*, pelos motivos expostos, discordo da interpretação na qual adequada a penalidade de maior ônus e com vínculo criminal, e voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA