



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.721648/2011-70
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.054 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria NORMAS GERAIS - PRECLUSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRUNO OLAVO VIECK COMEGNIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO ESPECÍFICA. CONTESTAÇÃO FRÁGIL. CONTESTAÇÃO DO PRINCIPAL QUE APROVEITA AO ACESSÓRIO. PRECLUSÃO.

A contestação da qualificadora, ainda que frágil, tem de ser enfrentada pelo Julgador, sob pena de cerceamento do direito de defesa. Ademais, quando a justificativa para a qualificadora se confunde com a própria infração imputada, e esta é contestada, não há que se falar em preclusão. Por outro lado, o agravamento da multa, por envolver conduta apartada do momento e das circunstâncias de ocorrência do fato gerador, demanda contestação específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o agravamento da multa de ofício, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Heitor de Souza Lima Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem e a dedução indevida de despesas de Livro Caixa. A multa de ofício foi qualificada e agravada, pelas razões transcritas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 256 a 262).

Em sessão plenária de 22/01/2014, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2102-002.807 (fls. 358 a 364), assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2007, 2008, 2009

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. LIVRO CAIXA.

Tem-se como definitivamente constituído na esfera administrativa, o crédito tributário decorrente de matéria não contestada em sede recursal.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Súmula CARF nº 25, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

MULTA AGRAVADA.

O agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha conseqüências específicas previstas na legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte"

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício incidente sobre a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada de 225% para 75%. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, que somente desqualificava a multa de ofício e Alice Grecchi, que também reduzia a multa de ofício incidente sobre a infração de dedução indevida de livro caixa, de 112,5% para 75%."

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/02/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 365) e, em 17/03/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 372), a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 366 a 371, prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2102-003.045, de 17/07/2014 (fls. 374 a 381) assim ementado.

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2007, 2008, 2009

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO.
DEDUÇÃO LÓGICA.*

A discordância das razões por que a decisão recorrida apreciou de ofício questão legal não é uma contradição, não é omissão e não é obscuridade a, nos termos do RICARF, autorizar o provimento dos Embargos de Declaração.

Embargos Rejeitados"

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos de declaração. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos e Núbia Matos Moura, que os acolhiam. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima."

O processo foi novamente encaminhado à PGFN em 20/11/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 382) e, em 26/11/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 390), foi interposto o Recurso Especial de fls. 383 a 389, com fundamento nos arts. 64, I, e 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir a **possibilidade de apreciação de ofício da desqualificação e do desagravamento da penalidade.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 06/03/2015 (fls. 391 a 395).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega:

- a análise da matéria do acórdão recorrido de que resultou o provimento do recurso do contribuinte foi apreciada de ofício, sem a necessária provocação do interessado;

- como se sabe, o julgador deve decidir a causa com base nos fatos alegados e provados pelas partes, não lhe sendo permitido perquirir fatos não alegados nem provados por elas;

- nesse sentido, o recurso será decidido com base no pedido efetuado, conforme disposto no CPC:

“Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.”

“Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.”

- nesse diapasão, cabe citar o princípio dispositivo e o da demanda; segundo o princípio do dispositivo, preserva-se o livre arbítrio das partes na determinação das ações que elas pretendem litigar; conforme o princípio da demanda, define-se e limita-se o poder de iniciativa do juiz com relação às ações efetivamente ajuizadas pelas partes;

- como consectário lógico dos citados princípios, há o que a doutrina denominou de princípio da congruência (adstrição) ou da correspondência entre o pedido e a sentença, que impede o julgador de atuar sobre matéria que não foi objeto de expressa manifestação pelo titular do interesse, por conseguinte, é o pedido que limita a extensão da atividade judicante;

- assim, define-se como extra petita a decisão sobre pedido diverso daquilo que consta da petição inicial; *ultra petita*, a que for além da extensão do pedido, apreciando mais do que foi pleiteado; e *citra petita* a decisão que não versou sobre a totalidade do pedido;

- em suma, pelo princípio da congruência, deve haver perfeita correspondência entre o pedido e a decisão, não sendo lícito ao julgador ir além, aquém ou em sentido diverso do que lhe foi pedido;

- no mesmo sentido é o art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*: *“Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*;

- diante do exposto, como a decisão recorrida adentrou em matéria não impugnada, ou seja, foi além do pedido que consta no recurso voluntário, deve ser dado provimento ao Recurso Especial.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, para anular o acórdão recorrido na parte relativa à desqualificação e ao desagravamento da multa de ofício.

Cientificado, o Contribuinte ficou-se silêncio.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

No caso do primeiro julgado recorrido, Acórdão de Recurso Voluntário nº 2102-002.807, prolatado em 22/01/2014, a Relatora desqualificou e desagravou a multa de ofício, relativamente à infração representada por omissão de rendimentos com base em depósitos bancários sem identificação de origem, conforme os seguintes fundamentos:

"Por fim, deve-se examinar a alegação do recorrente de que a multa imposta, no percentual de 150%, levou em conta apenas os depósitos bancários, não tendo sentido jurídico.

Na verdade, a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada foi imputada ao contribuinte com multa de ofício agravada e qualificada, no percentual de 225%.

De plano, deve-se aplicar ao caso o disposto na Súmula CARF nº 25, abaixo transcrita, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009:

Súmula CARF nº 25 - A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vale observar que a autoridade fiscal fundamentou a qualificação da multa de ofício apenas na incompatibilidade verificada entre os rendimentos declarados pelo contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual e sua movimentação financeira. Contudo, tal fato não é suficiente para comprovar que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Logo, não pode prevalecer a qualificação da multa de ofício.

Já o agravamento da multa de ofício foi justificado pela autoridade fiscal nos seguintes termos:

Pertinente ainda o agravamento da multa pois, no transcurso da ação fiscal, o comportamento do contribuinte ensejou o enquadramento deste no inc. I, do § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito.

É bem verdade que o contribuinte, intimado, não atendeu aos Termos de Intimação formulados pela autoridade fiscal, não apresentou os extratos bancários e também não esclareceu a origem dos recursos movimentados em suas contas bancárias. Entretanto, ao assim proceder atuou contra si próprio.

Ressalte-se que a não-apresentação de documentos que respaldassem suas justificativas para a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias não obsta a atividade fiscal, pelo contrário, a facilita, pois tal conduta tem como consequência direta a caracterização da infração de omissão de rendimentos por presunção legal.

Nessa conformidade, também não pode prevalecer o agravamento da multa de ofício." (grifei)

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando que teria havido omissão no acórdão, no que tange à justificativa para ter desqualificado e desagravado a multa de ofício, uma vez que tal pleito não teria integrado o pedido do Contribuinte, que somente se referiu à multa uma vez, e assim mesmo de forma genérica.

Embora a relatora tenha acolhido os Embargos de Declaração, essa não foi a decisão do Colegiado, que, por meio do Acórdão de Embargos nº 2102-003.045, de 17/07/2014, rejeitou os aclaratórios, aduzindo o seguinte fundamento para a apreciação da multa:

*"A leitura do voto vencedor demonstra que a Turma entendeu por apreciar a ilegalidade da qualificação e agravamento da multa de ofício, reduzindo o percentual incidente sobre a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de 225% para 75%. Não obstante, **ressalte-se que se o crédito principal estava contestado, razão por que a multa que segue o principal também estava em litígio.***

Se a Fazenda Nacional entende que o acórdão recorrido está errado, pois não poderia/deveria ter apreciado de ofício a qualificação e o agravamento da multa de ofício, sem que tal matéria tenha sido contestada pelo RECORRENTE e sem justificar as razões que levaram à apreciação da matéria, esse suposto vício não é uma contradição, não é omissão e não é obscuridade a, nos termos do RICARF, autorizar o provimento dos Embargos de Declaração." (grifei)

Assim, o Acórdão de Recurso Voluntário, integrado pelo Acórdão de Embargos, vaza o entendimento no sentido de que, se o crédito principal foi contestado, a multa, que segue o principal, também estaria em litígio. Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, intentando demonstrar divergência jurisprudencial no que tange à **preclusão**.

Trata-se de verificar se, no presente caso, a qualificação e o agravamento da multa de ofício poderiam ser tratados pelo Colegiado *a quo*, independentemente de provocação específica por parte do Contribuinte.

De plano, constata-se que as duas espécies de exacerbação da penalidade envolvem condutas absolutamente distintas, que ocorrem em momentos diferentes. Com efeito, a qualificação da multa envolve práticas ligadas à própria ocorrência do fato gerador, que a ele são intrínsecas. Já o agravamento da penalidade envolve conduta verificada em momento posterior à ocorrência do fato gerador, atrelada ao comportamento do sujeito passivo em relação à apuração da infração.

No presente caso, no que tange ao desagravamento da multa, constata-se que o provimento foi concedido efetivamente sem qualquer argumento do Contribuinte nesse sentido. Como se pode verificar, o voto registra apenas aquilo que constou como fundamento para o próprio agravamento. Nesse passo, não se vislumbra como a contestação da obrigação principal poderia automaticamente fazer com que se considere contestado o agravamento da multa, já que o não atendimento às intimações do Fisco nada tem a ver com os argumentos de defesa ligados à autuação com base em depósitos bancários. Assim, a meu ver a análise do agravamento da multa, mormente com o fito de exonerá-lo, demandaria algum tipo de

provocação/argumento específico por parte do Contribuinte. Como isso não se verificou no presente caso, efetivamente se operou a preclusão.

Já no caso da qualificação da multa, de plano constata-se que houve contestação específica por parte do Contribuinte, conforme consta do voto condutor do primeiro acórdão:

"Por fim, deve-se examinar a alegação do recorrente de que a multa imposta, no percentual de 150%, levou em conta apenas os depósitos bancários, não tendo sentido jurídico."

Se essa contestação foi apresentada apenas uma vez em meio a um Recurso Voluntário extenso, ou se é genérica, a análise dessas supostas fragilidades seria questão de mérito, porém não se pode dizer, em absoluto, que o Contribuinte teria silenciado a ponto de aplicar-se a preclusão. Ademais, a qualificação da penalidade, no caso de autuação com base em depósitos bancários, somente demandaria defesa específica se houvesse uma acusação também específica de dolo. Entretanto, se a defesa apresentada em relação à origem dos depósitos bancários elidiria também a motivação aplicada para a qualificação da multa, obviamente que não se pode entender que o Contribuinte não teria se defendido da qualificadora.

No presente caso, conforme o voto condutor do primeiro acórdão, a justificativa dada pela Fiscalização para a qualificação da multa não revela qualquer situação específica de dolo, mas sim a própria tipificação do art. 42, qual seja, a verificação de depósitos bancários sem que a respectiva origem fosse identificada. Confira-se:

"Vale observar que a autoridade fiscal fundamentou a qualificação da multa de ofício apenas na incompatibilidade verificada entre os rendimentos declarados pelo contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual e sua movimentação financeira. Contudo, tal fato não é suficiente para comprovar que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Logo, não pode prevalecer a qualificação da multa de ofício."

Constata-se, assim, que eventual defesa acerca da origem dos depósitos bancários, por si só, aproveitaria à defesa quanto à qualificadora, eis que não foi apontado qualquer dolo específico. O que se identifica é o descompasso entre os depósitos e os valores constantes da Declaração de Ajuste Anual. Quanto a isso, não se consegue vislumbrar como o Contribuinte poderia defender-se do descompasso que provocou a exacerbação da penalidade, sem defender-se da própria infração representada pela constatação dos depósitos sem identificação de origem.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer o agravamento da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

