



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.001309/2007-11
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2101-001.999 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria IRPF
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado SÉRGIO MANOEL SOARES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PROVA. NECESSIDADE.

A multa de ofício qualificada só pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Quando a fiscalização não demonstrar, de forma inconteste, a existência dos pressupostos legais para sua qualificação, de rigor seja a multa reduzida ao patamar de 75%.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTAS CONJUNTAS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DE COTITULARES. NULIDADE ABSOLUTA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO *EX OFFICIO*.

A nulidade do lançamento por ausência de intimação dos cotitulares configura nulidade processual absoluta, e, destarte, verdadeira matéria de ordem pública, motivo pelo qual deve sempre ser analisada pelo julgador quando invocada pelas partes, podendo, inclusive, ser cognoscível *ex officio*, a qualquer tempo ou grau de jurisdição, *ex vi* dos art. 113 c/c art. 301, II e §4º do CPC, sem que sobre ela se opere preclusão ou que se caracterize como decisão *extra petita*.

Embargos de declaração acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para rerratificar o Acórdão 2101-001.348, sem alteração de resultado.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso de embargos de declaração (fls. 1519/1526 – numeração digital) interposto contra o acórdão de fls. 1388/1395, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para (i) desqualificar a multa de ofício e (ii) excluir da base de cálculo do imposto os depósitos bancários efetuados nas contas conjuntas e, quanto às contas individuais, os depósitos realizados nos anos-calendário de 2003 e 2004, de valor individual inferior a R\$ 12.000,00.

O acórdão ora embargado teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O artigo 42 da Lei n. 9.430/96 estabelece presunção relativa que, como tal, inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituí-la. A comprovação da origem dos depósitos deve ser feita pelo contribuinte de forma individualizada. Não havendo a comprovação de que os depósitos realizados na conta corrente do contribuinte possuem relação com os rendimentos declarados em sua DIRPF, ou, ainda, que pertencem a terceiros, deve prevalecer o lançamento efetuado com base na presunção legal.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DE COTITULAR. NULIDADE.

De acordo com a Súmula do CARF n.º 29, “*Todos os cotitulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.*” Não havendo, assim, no presente caso, referida intimação, o auto de infração é nulo quanto aos valores depositados nas contas conjuntas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. VALOR INDIVIDUAL IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00. LIMITE ANUAL DE R\$ 80.000,00.

“Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física” (Súmula CARF 61).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Não comprovado, pela autoridade fiscal, o evidente intuito de fraude do contribuinte, com o fim de redução do montante do imposto devido na tributação da pessoa física, afasta-se a multa de ofício qualificada de 150%.

Recurso provido em parte.”

A União (Fazenda Nacional) opôs embargos de declaração alegando, em síntese: (i) ausência de fundamentação para reduzir a multa de ofício aplicada; (ii) ausência de manifestação sobre a conta corrente nº 17507-0, agência 229, mantida junto ao Banco Itaú e (iii) inexistência de alegação de nulidade da autuação por ausência de intimação do co-titular, tema que estaria precluso e não poderia ser conhecido *ex officio*, configurando uma decisão *extra petita*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O presente recurso, apresentado pela União (Fazenda Nacional) com fundamento no disposto no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, que admite a oposição de embargos, semelhantemente ao quanto estabelecido pelo art. 535 do Código de Processo Civil pátrio, apenas e tão somente quando demonstrada omissão, obscuridade ou contradição no acórdão recorrido, é tempestivo e deve ser acolhido *in totum*.

Na hipótese dos autos, a Embargante aduz, em primeiro lugar, que a decisão recorrida estaria eivada de nulidade em razão de deficiência de fundamentação para a redução da multa de ofício qualificada aplicada. Ao assim proceder, a União visa, claramente, conferir efeitos infringentes aos embargos em tela. Entretanto, tal argumento não procede. O afastamento da multa qualificada foi suficientemente analisado e fundamentado, inclusive com menção ao imóvel tido como omitido na declaração do AC 2004, haja vista que sua aquisição e alienação se deram ao longo de 2004, motivo pelo qual não seria necessário declará-lo na

DIRPF, eis que não integrava mais o patrimônio do Recorrente em 31/12/2004, a não ser que tenha gerado ganho patrimonial, conforme se observa das seguintes passagens:

“Quanto à aplicação de multa qualificada no ano-calendário de 2004, a partir de uma breve análise do termo de verificação fiscal (fls. 1282/1284), verifica-se não ter a fiscalização demonstrado, de forma incontestada, a existência de fraude ou sonegação no caso vertente, pressupostos estes indispensáveis para a qualificação da multa de ofício, a teor do que consta do art. 44, II, da Lei 9.430/96, na redação anterior à promulgação da Lei 11.488/07, vigente à época dos fatos narrados, principalmente porque, no caso específico, tanto a aquisição do bem imóvel como sua subsequente alienação ocorreram no ano-calendário de 2004.

Assim sendo, os fatos narrados não qualificam a condição de conduta dolosa, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% nos termos aplicados pela autoridade fiscal.”

De todo modo, a partir da análise dos autos, verifica-se não ter a fiscalização se desincumbido do ônus de demonstrar, de forma incontestada, a existência de fraude (qualificada, ainda, pelo dolo e simulação), conluio ou sonegação no caso vertente. Não se vislumbra, inicialmente, a existência de conluio na forma descrita pelo art. 73 da Lei 4.502/74. É dizer, não há nos autos qualquer prova de que efetivamente houve um ajuste entre partes visando sonegar ou fraudar o Fisco.

Do mesmo modo, também não logrou a fiscalização comprovar a existência de fraude, seja a partir da omissão na declaração ao Fisco de evento subsumível à regra-matriz de incidência do imposto de renda, seja a partir da tentativa de redução ou exclusão do montante tributável. Em outros termos, não restaram provados os pressupostos indispensáveis à configuração da “fraude”, na forma estatuída pelo regramento aplicável à espécie.

No que atine à sonegação, por sua vez, definida *ex vi legis* como “*tôda (sic) 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*”, admito que, eventualmente, poderia até ser aviltada pela fiscalização como pressuposto da qualificação da multa de ofício, desde que efetivamente explicitasse ações ou omissões dolosas do contribuinte, o que não ocorreu.

Não restando, pois, comprovada pela fiscalização quaisquer condutas do Recorrente que pudessem ser entendidas como dolosas, visando à ocultação do fato gerador do imposto de renda, entendo que igualmente não se poderia utilizar a “sonegação” como pressuposto necessário à configuração da hipótese de incidência da multa qualificada.

A corroborar o quanto exposto, visando impedir a aplicação indiscriminada de multas qualificadas, sem a necessária comprovação de seu suposto normativo, este CARF consolidou o entendimento consubstanciado na Súmula nº 14, *in verbis*: “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

Passemos, agora, à análise do segundo argumento, qual seja, de que não houve manifestação, no acórdão recorrido, acerca da conta-corrente de nº 175070, agência 229, mantida junto ao Banco Itau pelo Recorrente. Ocorre, porém, que desde o Termo de Início de

Verificação Fiscal o contribuinte foi intimado tão-somente a comprovar a co-titularidade da referida conta. A fiscalização, à fl. 1284, constatou ser a ex-esposa do Recorrente, Sra. Deise de Souza Soares, sua co-titular, de modo que deveria tê-la intimado, o que não ocorreu, portanto a situação se enquadra nas demais hipóteses de insanável nulidade do presente auto de infração, relativamente às contas correntes mantidas no Banco do Brasil (25.0201), Citibank (65006046 e 65016653), Itaú e Bradesco (39743, 1005570 e 1212).

Por fim, deve ser analisada a afirmação de que sobre tal matéria, ou seja, sobre a nulidade do lançamento em razão da não-intimação dos co-titulares das contas fiscalizadas, teria se operado a preclusão e, mais, que o julgador estaria impedido de analisá-la *ex officio*, eis que se trataria de decisão *extra petita*.

Neste contexto, está-se a discorrer sobre nulidade processual absoluta, que constitui verdadeira matéria de ordem pública, motivo pelo qual deve sempre ser analisada pelo julgador quando invocada pelas partes, podendo, inclusive, ser cognoscível *ex officio*, a qualquer tempo ou grau de jurisdição, *ex vi* dos art. 113 c/c art. 301, II e §4º do CPC pátrio¹.

Em dissertação a respeito do tema, **RICARDO APRIGLIANO** bem aponta que as nulidades processuais absolutas, tal como ocorre *in casu*, são verdadeiras objeções processuais:

“As matérias de natureza processual que o juiz pode conhecer *ex officio* e que dizem com a regularidade do processo compõem o núcleo das matérias de ordem pública processuais. São as objeções processuais, entre as quais os pressupostos processuais, as condições da ação e as nulidades processuais absolutas”.²

Com efeito, em se tratando de matéria afeita à legalidade do lançamento (nulidades absolutas), resta assente “a regra segundo a qual as nulidades absolutas devem ser analisadas de ofício e a qualquer tempo pelo juiz, não gerando preclusão às partes”.³

Ainda nesse diapasão, é estreme de dúvidas que o órgão competente para apreciar o recurso (*in casu*, este CARF), pode e deve examinar questão de ordem pública, ainda que não se trate de matéria impugnada, ou cuja devolutividade tenha sido restringida pelo contribuinte.

A este respeito, **PAULO HENRIQUE DOS SANTOS LUCON**⁴, Professor Doutor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, ao traçar um paralelo com o recurso especial interposto perante o Superior Tribunal de Justiça, houve por bem aduzir que o efeito

¹ “Art. 113. A incompetência absoluta deve ser declarada de ofício e pode ser alegada, em qualquer tempo e grau de jurisdição, independentemente de exceção.”

“Art. 301. Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar: (...) II - incompetência absoluta; (...) § 4º - Com exceção do compromisso arbitral, o juiz conhecerá de ofício da matéria enumerada neste artigo.”

² APRIGLIANO, Ricardo. A ordem pública no direito processual civil. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 143.

³ LOPES DE OLIVEIRA, Gleydson Kleber. Recursos de efeito devolutivo restrito e a possibilidade de decisão acerca de questão de ordem pública sem que se trate da matéria impugnada. In: ARRUDA ALVIM, Eduardo Pellegrini de; NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coords.). *Aspectos polêmicos e atuais dos recursos*. São Paulo: RT, p. 232.

⁴ LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Recurso especial: ordem pública e prequestionamento. In: COSTA, Hélio Rubens Batista Ribeiro; RIBEIRO, José Horácio Halfeld Rezende; DINAMARCO, Pedro da Silva (coords.).

devolutivo comporta análise sob dois prismas distintos, quais sejam, a extensão e a profundidade, na vertente objetiva.

A profundidade é medida pelo material jurídico e fático devolvido ao órgão *ad quem*, valendo destaque o fato de, no recurso especial judicial, a devolução propiciada pelo recurso ser vertical, do que se extrai serem plenos a devolução e o conhecimento, motivo pelo qual o tribunal pode conhecer de questão suscitada ainda que a parte não a tenha questionado⁵.

Nesta senda, tem-se que as chamadas matérias de ordem pública “dizem respeito às condições da ação e aos pressupostos de constituição e de desenvolvimento do processo”, em clara referência ao §3º do art. 267 do CPC⁶, relacionando-se, destarte, com o amplo espectro dos requisitos de admissibilidade da tutela jurisdicional. E prossegue o abalizado autor⁷ afirmando que “**as matérias de ordem pública podem e devem ser conhecidas ex officio pelo órgão jurisdicional, não se operando a preclusão** (CPC, art. 301, §4º e art. 303, inc. II).”⁸

O fenômeno da preclusão, seja temporal, lógica ou consumativa, implica que, em grau de importância para o processo, os efeitos superam o acontecimento, significando que, ao prever a possibilidade de afastá-la, quis o legislador efetivamente tutelar o resultado do processo.

Em que pese ao fato de a doutrina não ter se pacificado acerca de um conceito de ordem pública, haja vista tratar-se de conceito amplo e indeterminado, GLEYDSON DE OLIVEIRA⁹ aponta que “implica a precedência do interesse geral, público ou social sobre o individual”, consistindo em um dado – seja de fato ou de direito – controvertido pelos litigantes, sobre o qual deve o juiz proferir decisão.

Impende salientar, ainda, a intrínseca relação com a teoria das nulidades, porquanto a questão de ordem pública se refere a toda matéria atinente aos requisitos de admissibilidade da tutela jurisdicional que, quando violada, tem o condão de viciar – nulidade absoluta ou inexistência jurídica – o processo, não se sujeitando à preclusão exatamente por não concernir a interesse disponível das partes, mas sim à regularidade do exercício da função jurisdicional.

Ainda que assim não fosse, em atendimento ao brocardo *iura novit curia*, é cediço que o julgador não fica adstrito às alegações apresentadas pelas partes. Considerando,

⁵ LUCON, P. H. S., *op. cit.*, p. 479.

⁶ “Art. 267 - Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (...) IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada; VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a **possibilidade jurídica**, a legitimidade das partes e o interesse processual; (...) § 3º - **O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição**, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos n.ºs. IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.”

⁷ LUCON, P. H. S., *op. cit.*, p. 482.

⁸ “Art. 301 - Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar: I - inexistência ou nulidade da citação; II - incompetência absoluta; III - **inépcia da petição inicial**; IV - perempção; V - litispendência; VI - coisa julgada; VII - conexão; VIII - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização; IX - convenção de arbitragem; X - carência de ação; XI - falta de caução ou de outra prestação, que a lei exige como preliminar. (...) § 4º - Com exceção do compromisso arbitral, o juiz conhecerá de ofício da matéria enumerada neste artigo.”
“Art. 303 - Depois da contestação, só é lícito deduzir novas alegações quando: (...) II - **competir ao juiz conhecer delas de ofício**;

ademais, que o julgador conhece o direito, uma vez descritos os fatos a ele, cumpre-lhe aplicar a norma ao caso concreto (*da mihi factum dabo tibi ius*), de modo a resolver o litígio, não necessariamente observando os fundamentos deduzidos pelas partes, mesmo porque no processo civil judicial e administrativo vige o princípio do livre convencimento motivado.

Desta feita, a partir do momento em que houve impugnação específica, pelo Recorrente, do aspecto do lançamento relativo à omissão de rendimentos com base em depósitos não justificados, o julgador pode utilizar qualquer argumento para refutar a pretensão fazendária.

Aliás, os embargos de declaração da União se insurgem contra a aplicação de matéria sumulada por este CARF (mais especificamente, Súmula n.º 29: “*Todos os cotitulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento*”), que, consoante o Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, é de observância obrigatória pelos conselheiros (art. 72), inclusive sob pena de perda do mandato (*ex vi* do art. 45, VI).

Compulsando os acórdãos paradigmas que deram ensejo à sobredita súmula (Acórdãos n.ºs 106-17009, 102-48460, 102-48163, 104-22117 e 104-22049, todos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes), verifica-se que os principais fundamentos utilizados pelos relatores para declarar a nulidade do lançamento efetuado com depósitos de origem não comprovada, sem a intimação dos cotitulares das contas conjuntas, decorrem (i) da própria presunção estabelecida pelo art. 42, *caput* e §6º, da Lei n.º 9.430/96, cujo critério confere liquidez e certeza ao lançamento, sob pena de ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 150, I, da CF; e (ii) da adoção de base de cálculo distinta da regra-matriz prevista pelo citado art. 42, §6º.

Diante do exposto, tem-se que a nulidade do lançamento por ausência de intimação dos co-titulares é verdadeira questão de ordem pública, que podia, sim, ser conhecida de ofício por este julgador. Ainda que o Recorrente tenha limitado o pedido formulado no recurso voluntário, a aferição da legalidade do lançamento é medida que se impõe, não estando o julgador adstrito aos fundamentos jurídicos levantados pelas partes, de modo que resta afastada a cogitação de decisão *extra petita*, tal como aventado pela União.

Eis os motivos pelos quais ACOELHO os embargos para rerratificar o Acórdão 2101-001.348, sem alteração do resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Processo nº 18471.001309/2007-11
Acórdão n.º **2101-001.999**

S2-C1T1
Fl. 1.535

CÓPIA