



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720023/2016-18
ACÓRDÃO	2402-013.302 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	DENISE HELENA MATOS BERNARDI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL. NUMERÁRIO DECLARADO EM ESPÉCIE. PROVA.

Valores declarados como “dinheiro em espécie”, “dinheiro em caixa” e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no início do ano calendário em que tal disponibilidade for declarada.

APURAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO PARA CÔNJUGES QUE ENTREGAM DECLARAÇÃO EM SEPARADO.

O fato dos cônjuges apresentarem declaração em separado não significa que deva ser feita a análise isolada da evolução patrimonial de cada um deles. Pelo contrário, sendo comum a propriedade dos bens adquiridos após o casamento, deve-se analisar, como um todo, o acréscimo patrimonial do casal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SAQUES OU TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS.

Não podem ser computados como saídas de recursos os débitos em conta corrente relativos a saques, transferências e cheques compensados, uma vez não comprovada pelo Fisco a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, notadamente quando o lançamento é efetuado com a constatação de ocorrência de dolo ou fraude.

PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em inserir informações inverídicas em declaração de ajuste anual, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada, cujo percentual é agravado em face da falta de atendimento de intimação fiscal para prestar esclarecimentos.

RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Verificada a consistência dos argumentos que determinaram a aplicação da multa qualificada, necessária a observação de alteração legislativa que modifica a redação do comando legal. Assim, aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando-se (i) a exclusão, da base de cálculo do imposto lançado, dos montantes de R\$ 13.489,81 e R\$ 12.872,02 referentes, respectivamente, aos anos de 2010 e 2011, nos termos do voto condutor e (ii) a redução da multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/JFA, consubstanciada no Acórdão 09-62.900 (p. 871), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 558) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pela Contribuinte: (i) acréscimo patrimonial a descoberto.

Conforme destacado pela DRJ, *decorreu o lançamento da ação fiscal levada a efeito contra os sujeitos passivos “PAULO” (...) e “DENISE”, e de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a fls. 558/559 foi apurada a infração de omissão de rendimentos por variação patrimonial a descoberto para os anos calendários de 2010 e 2011, nos valores tributáveis ali descritos, conforme Demonstrativo Mensal da Fluxo Financeiro de fls. 635/638, e consoante justificada no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal de fls. 581/640. Do citado Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, se extraem os esclarecimentos a seguir:*

- foram fiscalizados os sujeitos passivos Paulo de Tarso Pavanello Bernardi, CPF nº 036.847.968-40, e Denise Helena Pavanello Bernardi, CPF nº 053.800.158-59, cônjuges que apresentaram DAA do IRPF em separado para os exercícios financeiros investigados;
- verificou-se haver uma terceira pessoa, Sirlei Ferreira de Sant Ana, CPF nº 169.602.318-17, que também apresentou DAA IRPF próprias para os exercícios financeiros em foco; esta foi considerada como interposta pessoa, por ter sido constatado ter adquirido em seu nome, para os sujeitos passivos Paulo e Denise, imóveis subfaturados; ficou evidenciado que todos, os sujeitos passivos e a interposta pessoa tiveram transmitidos suas DAA da mesma origem, dos mesmos endereços IP e endereço Mac Adress, não apenas dos exercício financeiros investigados, mas de 2010 a 2013, consoante tabela a fls. 637/638; esclarece a seguir os que se tratam tais endereços;
- Paulo foi intimado e re-intimado a apresentar documentos comprobatórios da real existência dos valores informados nas Declarações de Bens e Direitos integrantes das DAA dos anos calendários de 2009 a 2013, sob o código 63 - "Dinheiro em Espécie, R\$157.860,22 (31/12/2009), R\$224.192,02 (31/12/2010), R\$100.000,00 (31/12/2011), R\$160.000,00 (31/12/2012) e R\$110.000,00

(31/12/2013); Denise também foi intimada e re-intimada a apresentar documentos comprobatórios da real existência dos valores informados nas Declarações de Bens e Direitos integrantes das DAA dos anos calendários de 2009 a 2011, sob o código 63 - "Dinheiro em Espécie, R\$157.860,2122.142,07 (31/12/2009) e R\$5.500,00 (31/12/2010); transcorridos os prazos concedidos nada foi oferecido; não se considera crível que nos dias atuais alguém guarde altas quantias em espécie anos consecutivos sem recorrer a aplicações em instituições financeiras; foram desprezados rendimentos de aplicações de 2009 a 2013 em valores superiores a R\$50.000,00; justifica que a disponibilidade em dinheiro somente pode ser aceita quando houver prova inconteste de sua existência; a declaração, mesmo homologada, não constitui prova da posse da disponibilidade; transcreve decisórios de DRJs com esse entendimento, e também do Primeiro Conselho de Contribuintes; *"...a fiscalização firma convicção DA NÃO EXISTÊNCIA DE 'DINHEIRO EM ESPÉCIE'..."*;

- Denise foi intimada e re-intimada a apresentar documentos comprobatórios da real existência dos valores informados nas DAA/IRPF anos-calendário 2010 e 2011, R\$33.200,00 (2010) e R\$37.658,00 (2011); transcorridos os prazos nada foi apresentado; *"...a fiscalização firma convicção DA NÃO EXISTÊNCIA DE '...RENDIMENTOS DE PESSOAS FÍSICAS'..."*;

- foi constatado que o sujeito passivo Denise, por meio de interposta pessoa Sirlei, adquiriu três imóveis, o primeiro, de Márcia Sanches, CPF nº 066.910.978-90, apto 64 do Ed. Palazzo Mona Liza, em São Paulo, cuja escritura lavrada entre Márcia e Sirlei informa o valor de R\$128.741,00, conquanto foi pago na realidade R\$215.000,00; o segundo, um terreno, lote nº 04, quadra AK, Vila Antártica em Praia Grande - SP, com escritura lavrada no valor de R\$22.000,00, tendo sido pago de fato o valor de R\$80.000,00; e o terceiro, um terreno, lote nº 16, quadra AG, Vila Antártica, Praia Grande - SP, com escritura lavrada no valor de R\$17.000,00, mas pago na realidade o valor de R\$70.000,00;

- Márcia Sanches foi intimada a esclarecer a operação de alienação do primeiro imóvel, tendo realizado depoimento escrito firmando a forma fraudulenta na lavratura da escritura, íntegra à fl. 595/596, e trechos a fls. 596/597; à fl. 597, o contrato de compra e venda, com o valor da operação de R\$215.000,00; à fl. 598, extrato bancário de Márcia confirmando o recebimento da primeira parcela, R\$43.000,00; à fl. 599, a escritura, 16/06/2010, de Márcia e Sirlei com o valor de venda de R\$128.741,00; à fl. 600, a escritura, 01/08/2012, de Sirlei e Denise, com valor de venda de R\$120.000,00;

- Maria Adília Antunes dos Anjos, CPF nº 053.051.148-70, prestou depoimento, fls. 368/370, sobre a operação de venda do segundo imóvel, terreno nº 04, quadra AK, Vila Antártica - Praia Grande - SP, informando e comprovando a forma fraudulenta na lavratura da escritura, via Sirlei para Denise, constando nela o valor de venda de R\$22.000,00, no entanto, na realidade foi vendido por

R\$80.000,00; excertos, fls. 612/613 do depoimento, fl. 665 da escritura, fl. 613, ofício do Banco Santander;

- Maria Ferreira Lima foi intimada a esclarecer a operação de alienação do terceiro imóvel; em depoimento escrito, fls. 371/373, informou e comprovou a forma fraudulenta na lavratura da escritura, via Sirlei para Denise, teria sido pago R\$17.000,00, no entanto, foi vendido de fato por R\$70.000,00; excertos, fls. 614/615 do depoimento, fl. 616 ofício do Bradesco, fls. 616/617 do esclarecimento de Edson Milani de Queiroz, CPF nº 002.425.398-74, sobre a emissão de ordem de pagamento, referente ao terreno, cheque administrativo no valor de R\$70.000,00, sendo um favor prestado a Denise e Osvaldo, marido de Sirlei, se tratando de um empréstimo, tendo recebido um ou dois dias depois, não se lembrando a forma como recebeu o dinheiro de volta;

- foram adquiridos os veículos adquiridos pelos sujeitos passivos, nos anos-calendário de 2010 e 2011: em 2010, uma motocicleta BMW/K, (entrada de R\$36.554,00 + 24 meses de R\$530,68) e automóvel VW/Tinguan (R\$113.489,31 - leasing em 48 meses de R\$2.561,29); e em 2011, um automóvel Mitsubishi (entrada de R\$65.000,00 + leasing em 36 meses de R\$793,86);

- a seguir, descreve, minuciosamente, todo o procedimento fiscal realizado, demonstrando um a um das origens/recursos e aplicações/dispêndios considerados, fls. 620/630, para fins de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário de 2010 e 2011, da qual foi verificado ter havido omissão de rendimentos, conforme discriminado a fls. 630/631, cujos valores anuais foram tributados pelo IRPF, para os sujeitos passivos em separado, na proporção de 50% para cada cônjuge, nos termos do art. 3º, §1º, da Lei nº 7713/1988, e arts. 6º a 8º, 55, inciso III, 83, 798, 806, 807, 835, 836, 841, 844 e 845, todos o RIR/1999; relata que os sujeitos passivos foram intimados a se manifestarem, cujas contestações levou a alteração do acréscimo patrimonial apurado, tendo sido realizado novo confronto mensal das origens/recursos e aplicações/dispêndios, resultando na omissão de rendimentos conforme demonstrativo de fl. 633;

- justifica a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9430/1996, afirmando ter ficado configurada e caracterizada atitude dolosa dos sujeitos passivos, haja vista elementos que firma a prática de subfaturamento em aquisições de imóveis/terrenos por eles, visando o não recolhimento de tributos; a par disso, foram lavradas Representações Fiscais para Fins Penais, conforme determina a Portaria RFB nº 2439/2010, e alterações da Portaria RFB nº 3182/2011;

- a fls. 636/6639, consta o demonstrativo final do acréscimo patrimonial a descoberto apurado, com todos os valores considerados.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 725), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

II - DAS DECLARAÇÕES TRANSMITIDAS/ENTREGUES E OS ENDEREÇOS IP E MAC ADDRESS

(...)

9) SIRLEI FERREIRA DE SANTANA, segundo a alegação da fiscalização, seria Interposta Pessoa, em aquisição em meu nome. Essa alegação é totalmente descabida e desprovida de qualquer comprovação, SIRLEI era minha sócia na empresa DS CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA, CNPJ nº 13.794.703/0001-80.

10) O que dá para ver claramente no item 10, do Termo de 30/11/2016, fls. 586, elaborado pela fiscalização, e relativamente ao período objeto da autuação (2010 e 2011), é que as datas e horários das DIRPF de SIRLEI não têm correspondência com as minhas, pois foram transmitidas em datas e/ou horários bem diferentes.

(...)

13) Alie-se isso, ao fato de que as minhas DIRPF não foram elaboradas e transmitidas por mim. Elas foram elaboradas e transmitidas pelos contabilistas abaixo mencionados, que, pela coincidência do IP, possivelmente também elaboraram e transmitiram as DIRPF de SIRLEI

(...)

III - DA EXISTÊNCIA DE "DINHEIRO EM ESPÉCIE", E DO "DINHEIRO EM ESPÉCIE" NA DECLARAÇÃO

(...)

24) Os saldos em espécie estão devidamente declarados, sendo compatíveis com a minha situação econômico-financeira, sendo oportuno acrescentar que além dos valores declarados, fui beneficiada, no ano de 2008, com a doação do valor de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), conforme comprova cópia do documento anexo (Doc. nº 2), e portanto, minha disponibilidade de numerário em espécie sobrepuja os próprios valores colocados à disposição da RFB via DIRPF, razão pela qual requer que dos demonstrativos elaborados pelas autoridades fiscais, tais valores em espécie sejam incluídos como saldo inicial do A/C de 2010.

(...)

26) A cópia da DIRPF/2010, do ano calendário de 2009, entregue tempestivamente, demonstra, atesta e comprova a real existência do saldo de DINHEIRO EM ESPÉCIE — código 63, DECLARADO, em 31/12/2009, no valor de R\$ 122.142,07, sendo compatível com a minha situação econômico-financeira.

27) À vista do exposto, contesto o ANEXO - FLUXO FINANCEIRO - ANO CALENDÁRIO DE 2010, fls. 636 e 637, REQUERENDO que aos demonstrativos elaborados pelas autoridades fiscais, seja incluído no item A) RECURSOS/ORIGENS - 2010, no mês de Janeiro, o DINHEIRO EM ESPÉCIE, no valor de R\$ 122.142,07, além daqueles R\$ 450.000,00 referidos no item 24.

IV - DOS "RECEBIMENTOS TRIBUTÁVEIS DE PESSOAS FÍSICAS

(...)

29) É verdade sim, que não recebi rendimentos de pessoas físicas, mas também é verdade sim que recebi rendimentos. O que ocorreu é que, indevidamente declarei esses rendimentos como tendo sido recebidos de pessoas físicas, quando os recebi de uma pessoa jurídica, conforme se vê da cópia do contrato de prestação de serviços anexo à presente como Doc. nº 3. Assim sendo REQUEIRO que os valores ali constantes sejam inseridos nos FLUXOS FINANCEIROS elaborados pela fiscalização.

(...)

V - DA AQUISIÇÃO EM 2010 DE IMÓVEIS EM NOME DE TERCEIROS E POR VALORES SUBFATURADOS

31) Com referência aos itens 26 a 46, do Termo de 30/11/2016, fls. 594 e seguintes, bem como aos itens 57 a 59, fls. 608 e seguintes, as autoridades fiscais alegam que Márcia Sanchez informou e comprovou que, em 16/06/2010, fraudulentamente lavrou escritura de venda e compra do apto. 64, localizado na Av. Dr. Cardoso de Melo, nº 1.060, para Sirlei F. de Santana por R\$ 128.741,00, quando na verdade teria vendido esse apto. para mim, por R\$ 215.000,00.

32) A fls. 76, a Escritura encontra-se, nos arquivos não pagináveis, onde é vendedora Márcia e Sirlei é a compradora. (...)

33) Trata-se de uma escritura pública, e por isso tem fé pública. Se houve fraude, quem alega que a praticou foi Márcia, e qual teria sido o papel do escrivão e do cartório (...).

34) De qualquer sorte, não fui eu quem adquiriu o apartamento de Márcia, conforme se vê do documento público em questão. 35) Analisando-se o R.06/ do Registro de Imóveis, encontrado nos arquivos não pagináveis, a fls. 76, verifica-se que esse apto. em 08/06/2010, foi partilhado por R\$ 59.734,00 para Márcia, e que Márcia, nesse mesmo mês, o vendeu por R\$ 128.741,00, que era o valor de referência no município de São Paulo, valor esse bem superior ao valor venal de R\$ 98.879,00.

(...)

38) Com relação aos dois terrenos, as escrituras também encontram-se nos arquivos não pagináveis, anexos como fls. 76, onde se constata que os mesmos foram adquiridos por mim e pela SIRLEI, 50% para cada uma.

39) As minhas participações na aquisição desses lotes de R\$ 11.000,00 e de R\$ 8.500,00 encontram-se, conforme escrituras devidamente lavradas, devidamente declaradas na DIRPF/2011, AC 2010.

40) Tratam-se de escrituras públicas, e por isso têm fé pública (...).

VI— DOS VEÍCULOS ADQUIRIDOS

41) Com relação ao item 47, do Termo de 30/11/2016, fls. 618 a 620, relativamente ao período em análise (AC 2010 e 2011), o automóvel VW/Tiguan, fls. 47 e 48, foi adquirido por mim, com meus recursos advindos de minhas atividades profissionais e empresariais, e o dispêndio dos valores de R\$ 25.000,00, em 2010, e de R\$ 30.735,48, em 2011, é de minha inteira e exclusiva responsabilidade, devendo ser atribuído exclusivamente a mim, aliás, conforme consta de minhas respectivas DIRPF, ao invés de 50% para meu marido e 50% para mim.

42) O automóvel Mitsubishi Outlander, embora conste indevidamente da declaração de bens e direitos de meu marido, também foi adquirido por mim, conforme se vê do documento apresentado à fiscalização em resposta datada de 16/11/2016, fls. 49 e 50, e o dispêndio dos valores de R\$ 30.887,76, em 2010, e de R\$ 5.147,96, em 2011, é de minha inteira e exclusiva responsabilidade, devendo ser atribuído exclusivamente a mim, ao invés de 50% para meu marido e 50% para mim.

(...)

VII — ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO e FLUXOS FINANCEIROS: ANOS CALENDÁRIOS DE 2010 e 2011

(...)

VII.1 - SALDOS DEVEDORES DO BB E DO ITAÚ

47) O Saldo devedor do BB do mês de dezembro de 2010 (R\$ 4.684,42), é um Recurso, isto é, uma Origem de Recurso, e indevidamente, encontra-se consignando no Fluxo Financeiro, com o sinal negativo (R\$ - 4.684,42), fls. 636.

(...)

49) A partir daí, a fiscalização, desprezando a boa técnica, extrapolou, de modo que corrigiu indevidamente seus demonstrativos anteriores, colocando o sinal negativo nos itens que se constituem em RECURSOS/ORIGENS, isto é, nos saldos devedores mensais finais do Banco Itaú de setembro a dezembro de 2010, de março, abril, junho, setembro e novembro de 2011, fls. 636 e 638.

50) A fiscalização procedeu da mesma forma com os saldos devedores mensais finais do Banco do Brasil de janeiro a junho, e agosto a novembro de 2011, fls. 638.

VII.2 - DUPLICIDADE DE VALORES LANÇADOS COMO DECRET E COMO PAGAMENTO DE CARTÃO DE CRÉDITO

(...)

52) O montante dos valores lançados no item 5 é de R\$ 56.414,21, fls. 690, e o montante dos valores lançados no item 22 é de R\$ 53.776,67, fls. 691. Entendo que o valor do item 22 é o que deve ser excluído do fluxo financeiro.

53) Com relação aos Cartões de Crédito do Banco do Brasil, como se vê da declaração anexa do Banco do Brasil, datada de 15/12/2016 (Doc. nº 4), haviam outros portadores, além de meu marido, entre os quais eu.

(...)

55) Do montante dos pagamentos de Cartões de Crédito do Banco do Brasil, em 2010, de R\$ 28.342,24, R\$ 22.493,37, são de minha inteira e exclusiva responsabilidade.

56) Do montante dos pagamentos de Cartões de Crédito do Banco do Brasil, em 2011, de R\$ 56.414,21, R\$ 47.265,87 são de minha exclusiva e inteira responsabilidade.

57) Com relação aos Cartões de Crédito do Banco Itaú, como se vê das faturas anexas, com vencimento em junho, agosto, novembro e dezembro de 2011 (Doc. nº 6), têm outros portadores, além de meu marido, entre os quais eu e minha filha.

(...)

60) Dessa forma devem ser excluídas do fluxo financeiro individual de meu marido, e incluídas no meu, as importâncias correspondentes ao pagamento dos cartões de crédito do Banco Itaú de minha responsabilidade e de minha filha, respectivamente em torno de R\$ 25.155,00 e R\$ 8.299,00, no fluxo financeiro de 2010, e de R\$ 39.239,00 e R\$ 12.945,00, no fluxo financeiro de 2011.

VII.3 - DUPLICIDADE DE VALORES LANÇADOS COMO NOTAS FISCAIS - SECR FAZENDA SP E LANÇADOS EM OUTROS ITENS

61) Com relação ao item 9, do ano calendário 2010, e item 7, do ano calendário de 2011 — NOTAS FISCAIS — SECR. FAZENDA SP, há duplicidade de valores lançados em:

(...)

63) Objetivamente, e não subjetivamente, como se pode ver das cópias das faturas de cartões de crédito anexas há débitos nas mesmas que correspondem exatamente a valores que foram lançados pela fiscalização nos itens 9, do ano calendário 2010, e 7, do ano calendário de 2011 — NOTAS FISCAIS — SECR. FAZENDA SP.

64) A título de exemplo, demonstramos dois casos, a seguir:

1º caso:

Cartão : 002796589 - OUROCARD VISA GOLD DUAS DATAS

Cliente: PAULO DE TARSO PAVANELLO BERNARDI

Dt.Venc: 08/06/2010

Dt.Faturamento: 21/05/2010

Taxa juros mês: 7,4400

13/05/2010	3237	APL*ITUNES	866-712-7753	CA	1,76	R\$
16/05/2010	3237	UNIQUE MOTORS	RIBEIRAO PRET	BR	85,62	R\$
17/05/2010	9765	COMPRA VIAPASEGURO	SAO PAULO	BR	30,00	R\$

Esse débito no cartão de crédito BB, da Unique Motors, no valor de R\$ 85,62, corresponde exatamente ao primeiro pagamento (Ordem 1), no valor de R\$ 85,62, identificado em notas fiscais compartilhadas pela SEFAZ/SP, constante do Termo de 20/10/2016, elaborado pela fiscalização.

(...)

65) Assim sendo, requeiro que esses valores compartilhados pela SEFAZ/SP, sejam conciliados com os itens acima apontados, para que se eliminem eventuais valores considerados em duplicidade pela fiscalização na elaboração dos fluxos financeiros de fls. 636 a 639.

66) Persistindo valores compartilhados pela SEFAZ/SP, cabe o registro que o valor de R\$ 1.993,00 de 25/06/2010 é de minha única e exclusiva responsabilidade, aliás, conforme atesta o próprio anexo elaborado pela fiscalização, no Termo de 20/10/2016.

67) Da mesma forma, cabe o registro que os valores abaixo, relativos ao ano calendário de 2011, são também de minha única e exclusiva responsabilidade, aliás, conforme atesta o próprio anexo elaborado pela fiscalização, no Termo de 20/10/2016.

Mês	R\$
Janeiro	1.444,14
Março	630,00
Abril	2.660,00
Mai	3.903,18
Junho	2.789,04
Setembro	108,14
Outubro	3.900,00
Novembro	2.095,15
Dezembro	11.974,40
Total	29.504,05

VII.4 - VALORES INDEVIDAMENTE LANÇADOS COMO DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES

68) Os seguintes itens foram lançados, pela fiscalização, nos fluxos financeiros, como dispêndios/aplicações, no ano calendário de 2010 e 2011, indevidamente, sem qualquer investigação e comprovação:

Itens	Total/2010	Total/2011
BB Cheque Compensado	43.020,50	12.398,00
BB Débito Autorizado	9.599,46	9.683,34
BB Pagto de Título	1.510,35	1.654,37
BB Saque c/Cartão	21.483,14	6.103,12
Itaú Saque Cartão		5.640,43
Itaú Ag Doc	630,00	

Itaú Pagto Tit Ban	1.750,00	1.534,37
Itaú Ch Compensado	47.245,87	14.250,00
Total	125.239,32	51.263,63

69) Não se trata de uma argumentação subjetiva, mas objetiva, ou seja, a fiscalização relacionou e utilizou todas essas rubricas como DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES, sem identificar ou mencionar exatamente sua destinação, a natureza do gasto, a natureza do consumo, a natureza da aplicação e a natureza do dispêndio, a especificação efetiva de eventual despesa, a qualificação exata do dispêndio, ou ao efetivo título que se deu a alegada saída dos recursos.

(...)

71) Para se qualificar esses débitos, nas contas correntes bancárias como dispêndios e/ou aplicações é mister que se identifique indubitavelmente qual é a natureza de cada uma dessas despesas, gastos, dispêndios, consumos ou aplicações.

(...)

74) Registre-se que tais rubricas, além de não terem sua finalidade e natureza mínima e adequadamente identificadas, podem e devem estar lançados em duplicidade no demonstrativo, podendo se referir também a qualquer dos itens anteriores do demonstrativo, notadamente nos itens correspondentes à DECRED e as NOTAS FISCAIS - SECR FAZENDA/SP.

75) Na verdade, a correção do Fluxo Financeiro, com a eliminação desses valores é imperiosa, e o entendimento, que dá suporte a essa correção, encontra guarida em decisões da DRJ e do CARF, das quais algumas são relacionadas a seguir:

(...)

76) A própria fiscalização da Receita Federal do Brasil após sistemáticas e insistentes autuações provocou a edição da seguinte súmula por parte do CARF, que deve ser obedecida pela Administração:

Súmula CARF nº 67: Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a Partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

VII.5 - AUSÊNCIA DE VALORES NOS RECURSOS/ORIGENS DOS FLUXOS FINANCEIROS DE 2010 E 2011

78) Conforme aponte em minha resposta de 16/11/2016, os Fluxos Financeiros de 2010 e 2011, elaborados pela fiscalização, não contemplam os seguintes ingressos em minhas contas correntes no Banco do Brasil e no Banco Itaú, que requeiro sejam inseridos nos mesmos:

	Total/2010	Total/2011
Unafisco ***		76,00
Seguro Auto ***		672,64
Depósitos em cheques	531,90	5.418,15
Depósitos em dinheiro	6.650,00	45.254,69
Itaú CXE TFE		6.000,00
TED ***		45.642,04
Total	7.181,90	103.063,52

VIII - BASE DE CÁLCULO TRIBUTAÇÃO (50% DO VALOR DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO ALEGADO COMO TENDO SIDO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO

(...)

81) As autoridades fiscais consideraram conjuntamente os meus dados de Origens/Recursos e Aplicações/Dispêndios, com os de meu marido, para apuração de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal - AC 2010 e 2011, e como já dito, não havia um fluxo financeiro único, para cada AC, onde se poderia identificar e visualizar, mês a mês os dados das origens e aplicações, o que dificultou e dificulta, sobremaneira a análise de como foram apuradas pelas autoridades fiscais tais acréscimos patrimoniais a descoberto.

(...)

87) Embora tenha conta conjunta com meu marido, sou empresária, e minhas atividades financeiras estão estreita e estritamente ligadas à minha atividade profissional, e a alegada variação patrimonial a descoberto, não está baseada em depósitos bancários, não se prestando pois ao tratamento previsto no § 6º do art. 42, acima transcrito.

88) Declaro separadamente há muito tempo, e conforme se pode ver da DIRF/2000, AC 1999, cópia anexada à minha resposta de 16/11/2016, exerço atividades profissionais e empresarias no setor privado.

89) Dessa forma paguei diversas despesas e adquiri bens móveis e imóveis, inclusive em dinheiro e exclusivamente em meu nome, não podendo e não devendo a metade dos valores dessas despesas e aquisições ser atribuída a meu marido.

(...)

91) Na declaração em separado cada qual responde por suas obrigações tributárias, ainda que a exigência tenha decorrido de conta bancária conjunta. Embora a Lei tenha definido que nos casos de declaração em separado, e conta conjunta, **o montante dos depósitos bancários não comprovados será dividido pelo número de titulares da conta**, o que não é o caso deste auto de infração, **pois a alegada variação patrimonial a descoberto apurada pela fiscalização não decorre de depósitos bancários não comprovados.**

(...)

93) Ao analisar os vários itens que compõem a origem e a aplicação dos recursos, constantes dos FLUXOS FINANCEIROS, não se localiza, nem se visualiza nenhum depósito bancário de origem não comprovada, e também não foi essa a matéria objeto deste auto de infração. Assim sendo, destaco, a seguir, quais são os dispêndios/aplicações, específica e individualmente meus, e decorrentes de minhas atividades profissionais e empresariais, sendo de minha inteira e exclusiva responsabilidade.

ITENS	AC 2010	AC 2011
AUTO VW TIGUAN	25.000,00	30.735,48
AUTO MITSUBISHI OUTLANDER	30.887,76	5.147,96
CARTÃO DE CRÉDITO BB	22.493,37	47.265,87
CARTÃO DE CRÉDITO ITAÚ	33.454,46	52.185,47
SEFAZ/SP	1.993,00	29.504,05
TOTAL	113.828,59	164.838,83

IX — DECADÊNCIA

(...)

95) E. Julgadores, a DIRPF/2011, AC 2010, foi transmitida regularmente, o imposto, declarado e devido nessa DIRPF, foi recolhido, a data do fato gerador do IRPF, desse AC 2010, ocorreu em 31/12/2010, e o prazo para eventual lançamento tributário suplementar do IRPF, desse AC 2010, extinguiu-se em 31/12/2015.

96) Portanto, a exigência contida no auto de infração, correspondente ao AC 2010, é totalmente indevida, cabendo sua exclusão da exigência contida no auto de infração, para manutenção apenas, e tão somente, da exigência do AC 2011,

de eventual base de cálculo, que porventura ainda persista, após a análise dos itens impugnados.

X - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA - 150%

(...)

101) A multa de ofício de 150%, imposta pela fiscalização, é elevadíssima, e aproxima-se mais de um confisco, do que de uma penalidade que cumpra a ação pedagógica das multas, que é profilática, com vistas a educar, prevenir e inibir a ocorrência da prática de infrações fiscais e tributárias.

(...)

104) Transcrevo a seguir algumas decisões do CARF e do STJ que, dão suporte a meu pleito, de havendo em algum tributo a ser exigido, seja aplicada a multa de ofício de 20%, nos termos da decisão abaixo do STJ, mesmo porque não há qualquer comprovação nos autos, de que eu tenha incidido em dolo, fraude ou simulação:

X - A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

105) A fiscalização produziu também a Representação Fiscal para Fins Penais, em meu desfavor, nos termos da Portaria RFB nº 2.439/10, mas não trouxe aos autos, seu teor, impossibilitando o contraditório e a ampla defesa.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 09-62.900 (p. 871), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL. NUMERÁRIO DECLARADO EM ESPÉCIE. PROVA.

Valores declarados como “dinheiro em espécie”, “dinheiro em caixa” e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova incontestada de sua existência no início do ano calendário em que tal disponibilidade for declarada.

APURAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO PARA CÔNJUGES QUE ENTREGAM DECLARAÇÃO EM SEPARADO.

O fato dos cônjuges apresentarem declaração em separado não significa que deva ser feita a análise isolada da evolução patrimonial de cada um deles. Pelo contrário, sendo comum a propriedade dos bens adquiridos após o casamento, deve-se analisar, como um todo, o acréscimo patrimonial do casal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SAQUES OU TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS.

Não podem ser computados como saídas de recursos os débitos em conta corrente relativos a saques, transferências e cheques compensados, uma vez não comprovada pelo Fisco a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, notadamente quando o lançamento é efetuado com a constatação de ocorrência de dolo ou fraude.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. DOUTRINAS. EFEITOS.

Cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, mormente se as decisões administrativas e/ou judiciais, suscitadas nos autos, não possuírem leis que lhes atribuam eficácia, ou se o ato legal contestado não tiver sido declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário, não sendo oponíveis ao texto explícito do direito positivo as respeitáveis doutrinas suscitadas na petição.

PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em inserir informações inverídicas em declaração de ajuste anual, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada, cujo percentual é agravado em face da falta de atendimento de intimação fiscal para prestar esclarecimentos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. COMPETÊNCIA DAS DRJ.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não têm competência para apreciar impugnação de Representação Fiscal para Fins Penais.

ERRO PRATICADO POR TERCEIROS. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

A responsabilidade por não haver escolhido com critério o profissional contábil (culpa *in eligendo*), bem como a circunstância de não curar, eficaz e permanentemente, de avaliar o serviço prestado (culpa *in vigilando*) recai sobre o contribuinte.

BASE DE CÁLCULO DECLARADA PELO CONTRIBUINTE CONSIDERADA NO AUTO DE INFRAÇÃO.

Deve ser feito o cálculo do imposto lançado quando verificado que a Fiscalização utilizou indevidamente no auto de infração um valor de base de cálculo declarada pelo contribuinte decorrente de rendimentos de pessoas físicas desconsiderados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, e confirmados inexistentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 916), reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

At contínuo, à p. 991, a Contribuinte peticiona informado a existência de fatos supervenientes, destacando que *no processo administrativo fiscal nº 10803.720007/2017-14, que teve origem no Auto de Infração em desfavor da recorrente, lavrado em 14/08/2017, relativamente aos Anos Calendários de 2012 e 2013:*

* foram excluídas da base de cálculo, da alegada Variação Patrimonial a Descoberto, rubricas sem a identificação ou menção exata de sua destinação, o que não ocorreu neste processo administrativo fiscal, embora seja patente a igualdade e/ou semelhança das rubricas, sendo certo que ambos os processos têm origem na mesma ação fiscal, que foi executada pelas mesmas autoridades fiscais; e

* foi aplicada a multa de ofício de 75%, o que não ocorreu neste processo administrativo fiscal, quando desigualmente, foi aplicada a multa de 150%, sendo certo que ambos os processos têm origem na mesma e única ação fiscal, levada a efeito em desfavor da recorrente, e que foi executada pelas mesmas autoridades fiscais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: acréscimo patrimonial a descoberto.

Registre-se desde já que, de acordo com o Termo de Verificação e Conclusão Fiscal – Parcial – AC 2010 e 2011 (p. 582), tem-se que a ação fiscal foi desenvolvida em face dos sujeitos passivos PAULO DE TARSO PAVANELLO BERNARDI e DENISE HELENA MATOS BERNARDI, tendo sido apurado, no período em questão, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, caracterizando uma aplicação e/ou consumo superior aos recursos com origem justificada.

Destacou, ainda, a Autoridade Administrativa Fiscal, que *a exigência do imposto de renda pessoa física devido foi efetuada de ofício EM SEPARADO por intermédio de Auto de Infração, NA PROPORÇÃO DE 50% PARA CADA CONJUGE, nos termos dos termos do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 7.713/1988, e arts. 6º a 8º, 55, inciso XIII, 83, 798, 806, 807, 835, 836, 839, 841, 844 e 845 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/1999.*

A Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando, em síntese, os termos da impugnação, esgrime suas razões de defesa nos seguintes tópicos:

- **II- DAS DECLARAÇÕES TRANSMITIDAS/ENTREGUES E OS ENDEREÇOS IP E MAC ADRESS**
- **III - "DINHEIRO EM ESPÉCIE" NA DECLARAÇÃO**
- **IV - DOS "RECEBIMENTOS TRIBUTÁVEIS DE PESSOAS FÍSICAS**
- **V - DA AQUISIÇÃO EM 2010 DE IMÓVEIS EM NOME DE TERCEIROS E POR VALORES SUBFATURADOS**
- **VI— DOS VEÍCULOS ADQUIRIDOS**
- **VII— ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO e FLUXOS FINANCEIROS: ANOS CALENDÁRIOS DE 2010 e 2011**
 - **VII.2 - DUPLICIDADE DE VALORES LANÇADOS COMO DECRET E COMO PAGAMENTO DE CARTÃO DE CRÉDITO DO BANCO DO BRASIL e INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DE VALORES RELATIVOS A PAGAMENTOS DE CARTÕES DE CRÉDITO DO BANCO ITAÚ**
 - **VII.3 - DUPLICIDADES DE VALORES LANÇADOS COMO NOTAS FISCAIS - SECR FAZENDA SP E LANÇADOS EM OUTROS ITENS**
 - **VII.4 - VALORES INDEVIDAMENTE LANÇADOS COMO DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES**
 - **VII.5 - AUSÊNCIA DE VALORES NOS RECURSOS/ORIGENS DO FLUXO FINANCEIRO DE 2011**
- **VIII- BASE DE CÁLCULO TRIBUTAÇÃO (50% DO VALOR DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO ALEGADO COMO TENDO SIDO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO**

- **IX — DECADÊNCIA**
- **X - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA - 150%**
- **X - A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS**

Pois bem!

Conforme noticiado linhas acima, em face do procedimento fiscal que deu origem ao presente processo, foi lavrado, também, auto de infração em face do marido da sora Recorrente, na proporção de 50% para cada um dos sujeitos passivos, dando origem assim, em relação àquele Contribuinte, ao PAF nº 10803.720022/2016-73, cujo recurso voluntário já foi julgado por esse Egrégio Conselho, nos termos do Acórdão nº 2102-003.845, de relatoria do Conselheiro Yendis Rodrigues Costa, *in verbis*:

Preliminar

Da alegação de decadência

10. O contribuinte alega decadência que haveria de se aplicar o art. 150, §4º, do CTN, para cálculo do período decadencial, ao invés do cálculo com base no art. 173, do CTN, por entender o contribuinte que teria declarado todas as operações e recolhido regularmente por antecipação na fonte.

11. Os anos-calendário objeto do auto de infração foram os anos de 2010 e 2011, enquanto o auto foi lavrado em 30/11/2016 (fl. 545), em decorrência de procedimento fiscal iniciado em 17/03/2016 (fl. 15).

12. Desde já, necessário indicar que a matéria de direito aplicável não se trata do art. 150, §4º, do CTN, mas sim do art. 173, inc. I, do CTN, por se tratarem de lançamentos de ofício (suplementares), com fundamentos claros e provas robustas fls. 643 à 649 referente o dolo praticado, e de fatos não anteriormente declarados e recolhidos pelo próprio contribuinte, razão pela qual se demonstra aplicável o entendimento do STJ, a saber:

SÚMULA STJ Nº 555

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (SÚMULA 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

13. Assim, aplicando o art. 173, inc. I, do CTN, sobre o ano-calendário 2010, tem-se que o início da contagem do prazo decadencial somente se dá a partir de 01/01/2012, contando-se:

b) 2012 (como 2º ano para a contagem do prazo decadencial);

c) 2013 (como 3º ano para a contagem do prazo decadencial);

d) 2014 (como 4º ano para a contagem do prazo decadencial);

e) 2015 (como 5º ano para a contagem do prazo decadencial).

a) 2016 (como 1º ano para a contagem do prazo decadencial);

14. Assim, o prazo decadencial, relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário se operou em 31/12/2016.

15. Havendo sido lavrado o auto somente no ano de 2016, não restou caracterizada a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2010, assistindo razão ao contribuinte, nesse tocante.

16. Relativamente aos fatos ocorridos no ano-calendário 2011, não há que se falar em decadência, no presente caso concreto, à luz do art. 173, inc. I, do CTN.

17. Por todo o exposto, acolho parcialmente a preliminar de decadência suscitada, para o fim de excluir da exação os fatos geradores apurados no ano-calendário 2010, mantendo-se aqueles não decaídos os fatos apurados no ano-calendário 2011.

18. Em razão disso, **não assiste razão Recorrente, rejeito.**

Mérito

Da alegação de que os imóveis teriam sido adquiridos por sua esposa. Da alegação de que os veículos teriam sido adquiridos por sua esposa. Da alegação de não adequação da aplicação da base de cálculo em 50% / 50% entre os cônjuges. Da alegação de valores indevidos ao contribuinte lançados em outros itens (fluxo de caixa 2011). Da alegação de inexistência de comprovação documental em seu nome relativo a faturas de cartão de crédito de membros de sua família.

19. O contribuinte defende que a imóveis adquiridos em 2010 se deram por meio de sua esposa.

20. No entanto, registre-se que o mérito, nesse tocante, não merece apreciação, posto que se operou a decadência sobre a cobrança de tributos sobre os fatos geradores relativos a 2010 (fl. 903), consoante apresentado anteriormente, em preliminar.

21. Por sua vez, em relação aos veículos adquiridos, o contribuinte defende que os tributos são de inteira responsabilidade de sua esposa (fls. 904/905), e que não seria cabível a divisão dos lançamentos em 50% / 50% .

22. O contribuinte busca fazer crer que a regra prevista no art. 42, §6º, da Lei nº 9.430/1996, não seria aplicável a ingressos financeiros estritamente ligados à atividade profissional de seu cônjuge, razão pela qual não seria aplicável a divisão de 50% / 50% (fl. 927/928).

23. Assim dispõe o art. 42, §6º, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

[...]

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

24. Segundo o entendimento do contribuinte, somente é aplicável a distribuição do total pelo número de titulares, quando decorrer de depósitos bancários não comprovados, e que tal situação não seria o caso tratado nos autos (fl. 928).

25. No entanto, não prospera o argumento do contribuinte, na medida em que a interpretação da lei tributária se dá, via de regra, pela literalidade, não havendo qualquer condicionante restritiva em referido art. 42, §6º, da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que somente os depósitos não comprovados é que seriam atribuídos igualmente entre os titulares.

26. Assim, o disposto no art. 42, §6º, da Lei nº 9.430/1996, é uma mera hipótese que, caso identificados depósitos não comprovados, o acréscimo patrimonial a descoberto seria aplicável igualmente aos respectivos titulares, o que não significa que referida regra não seja aplicável a outras hipóteses.

27. A regra geral é de que, em se tratando de cônjuges, sob o regime de comunhão parcial ou universal, independentemente de declaração conjunta ou não, à luz da lei civil, os bens e rendimentos na constância do casamento são atribuídos igualmente a ambos, nos termos do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.660. Entram na comunhão:

I -os bens adquiridos na constância do casamento por título oneroso, ainda que só em nome de um dos cônjuges;

II -os bens adquiridos por fato eventual, com ou sem o concurso de trabalho ou despesa anterior;

III -os bens adquiridos por doação, herança ou legado, em favor de ambos os cônjuges;

IV -as benfeitorias em bens particulares de cada cônjuge;

V -os frutos dos bens comuns, ou dos particulares de cada cônjuge, percebidos na constância do casamento, ou pendentes ao tempo de cessar a comunhão.

[...]

Art. 1.662. No regime da comunhão parcial, presumem-se adquiridos na constância do casamento os bens móveis, quando não se provar que o foram em data anterior.

28. Assim, pela lei civil, os bens adquiridos ainda que em nome de um dos cônjuges se constituem como ingressantes na comunhão, a exemplo de imóveis e veículos em nome do cônjuge do contribuinte.

29. Por outro lado, o art. 6º, inc. I e II, do RIR/1999 (vigente à época), já demonstrava as hipóteses de aplicação de 100% da tributação sobre o cônjuge (rendimentos próprios) e 50% (quando se trate de rendimentos sobre bens comuns), nos seguintes termos:

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, § 5º):

I -cem por cento dos que lhes forem próprios;

II -cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.

30. Em situação análoga, o CARF já decidiu, no Acórdão CARF nº 2301-010.504 (Processo nº 13116.720624/2013-2014; Sessão de 10 de maio de 2023), da seguinte forma:

O citado art. 6º, do Regulamento do Imposto de Renda, prevê que, na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de cem por cento dos que lhe forem próprios e de cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns podem ser tributados, em sua integralidade, em nome de um dos cônjuges.

Trata-se, portanto, de tributação de rendimentos cuja natureza e origem são conhecidas no lançamento. Conhecidas as especificidades dos rendimentos, se próprios ou produzidos por bem comum, a autoridade fiscal deve se basear nas regras estabelecidas pela norma acima para efetuar o lançamento. Logicamente, levando-se em consideração a opção exercida pelos cônjuges em suas declarações.

Exemplo clássico é a tributação de rendimentos obtidos pela locação de imóveis de propriedade do casal. Como se trata de rendimento produzido por bem comum, a regra do art. 6º determina que seja considerada a metade para cada cônjuge, a menos que tenha havido opção pela tributação em nome de apenas um dos cônjuges. No caso, são perfeitamente identificadas a origem e natureza dos rendimentos.

O requisito para a aplicação do art. 6º é o conhecimento da natureza e origem dos rendimentos recebidos pelos cônjuges, já que é necessário saber se os rendimentos são próprios ou frutos de bem comum do casal.

Por outro lado, a tributação com base em acréscimo patrimonial não justificado pelo contribuinte tem como principal característica o desconhecimento da origem do rendimento que lhe deu causa. Embora o lançamento do acréscimo patrimonial seja sempre possível, os demonstrativos de evolução são indicados para efetuar o lançamento quando são conhecidos os efeitos dos rendimentos as aquisições e dispêndios, mas não é possível identificá-los e especificá-los.

Sempre quando for possível identificar a origem e natureza dos rendimentos, melhor é a tributação com base em normas próprias e específicas, já que o resultado detectado em demonstrativos de evolução patrimonial sempre será uma omissão de rendimentos aproximada daquela que de fato ocorreu, pois é impossível a apuração de todas as despesas do contribuinte em determinado período.

Por essa razão, a alegação do impugnante defendendo a aplicação da regra do indigitado art. 6º para tributar o acréscimo na proporção de 50%, nos cônjuges, é indevida, pela simples razão de não ser conhecida a origem dos rendimentos que possibilitou o acréscimo patrimonial, muito menos se foram produzidos por bem comum ou não.

Não se deve confundir a tributação de rendimento produzido por bem comum dos cônjuges com do acréscimo patrimonial a descoberto do casal. No primeiro, trata-se de rendimento de origem conhecida e produzida por bem pertencente ao casal por força do regime da união. No segundo, apenas é conhecido o destino do recurso utilizado para aumento do patrimônio ou cobrir despesas comuns.

Assim, tratando-se de contribuinte que faz parte de sociedade conjugal, excetuando-se apenas os casos de casamentos regidos pelo regime de separação total de bens, os demonstrativos de evolução patrimonial devem ser elaborados com os recursos e dispêndios de ambos os cônjuges, sob pena de o demonstrativo não espelhar a realidade fática. Apurado acréscimo patrimonial a descoberto, levando-se em consideração os recursos e os dispêndios do casal, o crédito tributário decorrente de tal infração é de responsabilidade também de ambos os participantes da sociedade, salvo se o fato determinante do acréscimo a descoberto recair sob bens gravados com cláusula de incomunicabilidade.

A tributação na proporção de 50% defendida pelo impugnante somente seria obrigatória caso restasse devidamente comprovado nos autos tratar-se de rendimento produzido por bem comum.

Como o lançamento foi efetuado levando-se em conta o acréscimo patrimonial, exige-se apenas que os recursos de ambos os cônjuges tenham sido considerados nos demonstrativos e que cada um tenha tido a oportunidade de se manifestar a respeito da tributação.

31. Assim, em se tratando de análise acréscimo patrimonial a descoberto, necessária conjugação das origens e aplicações do casal, casado sob regime de bens que não seja o da separação total, buscando-se identificar os acréscimos patrimoniais a descobertos (equivalentes às origens não identificadas e não atribuíveis a somente um dos cônjuges, mas a ambos os cônjuges).

32. No caso dos autos, o acréscimo patrimonial a descoberto se deu a partir da conclusão de que as aplicações foram superiores às origens, ou seja, origens não identificadas, para uso em aplicações comuns, merecendo aplicação, às origens não comprovadas destinadas ao

uso comum do casal, casados sob o regime de bens universal ou parcial (vide fl. 960), do art. 6º, inc. II, do RIR/1999, vigente à época.

33. Nesse sentido, não prosperam alegações como “a origem x é de responsabilidade de y; ou, a aplicação z é de responsabilidade de y”, na medida em que se tratam de recomposição de um fluxo tendente à busca da identificação de acréscimo patrimonial, cuja identificação é atribuível a ambos, nos termos supramencionados.

34. Assim, de igual modo, não prospera a alegação do contribuinte, fl. 911, de que valores relativos ao ano-calendário 2011 são de única e exclusiva responsabilidade de sua esposa, na medida em que tais valores compõem o conjunto probatório apto à demonstração do acréscimo patrimonial a descoberto.

35. No mesmo sentido, não prosperam os argumentos do contribuinte (fls. 906/210) que, em geral, busca atribuir as aplicações dos recursos do casal (a exemplo das faturas de cartão de crédito) a seus familiares (esposa e filha).

36. Por todo o exposto, não prosperam os argumentos do contribuinte tendentes a afastar o acréscimo patrimonial a descoberto decorrentes de transações realizadas por seu cônjuge e afastar também a divisão dos acréscimos patrimoniais na proporção de 50% / 50% .

Da alegação de que a não teria obtido “rendimentos tributáveis de pessoas físicas”.

37. O contribuinte defende que sequer teria declarado “RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DE PESSOAS FÍSICAS”, e, em razão disso, não poderia ser “glosada”, como pretendeu a fiscalização, fl. 645, ressaltando-se que a fiscalização não indicou o ano-calendário da ocorrência.

38. Na fl. 645, e também nas fls. 570 e 571, a fiscalização indica ter havido registro em “RECEBIMENTOS TRIBUTÁVEIS DE PESSOAS FÍSICAS”, atribuídos aos sujeitos passivos PAULO (ora contribuinte) e DENISE (cônjuge), e que, por não ter a

fiscalização identificado a existência de tais valores, eles teriam sido glosados pela fiscalização.

39. A fiscalização não indica expressamente o que teria sido glosado (fl. 645), e o contribuinte afirma que não teria como glosar o que não teria sido registrado.

40. Ademais, a fiscalização, fl. 582, indicou que solicitou aos contribuintes a apresentação de documentos comprobatórios da real existência de valores informados nas declarações de imposto de renda pessoas físicas no código 63 (Dinheiro em Espécie), o que se leva a crer pela possibilidade de um possível erro de interpretação, na medida em que a comprovação exigida se deu efetivamente em relação ao dinheiro em espécie, e relativamente ao ano calendário 2010, o qual não merece apreciação de mérito, no presente voto, nos termos já apreciados em preliminar de decadência no presente voto.

41. O contribuinte, por sua vez, também não indica em que mês e ano-calendário supostamente teriam sido glosados eventuais ingressos, no fluxo de caixa, o que, certamente, afetaria o fluxo de caixa do ano-calendário 2011.

42. De fato, os relatórios da fiscalização, a exemplo do relatório parcial de fls. 559 e seguintes, e fls. 634 e seguintes, trataram de informações declaradas como “prints” do relatório fiscal, sem apresentação da íntegra das declarações, as quais não tiveram as suas íntegras juntadas ao presente processo, ressaltando-se que os prints de fls. 581 e 582 se encontram ilegíveis.

43. No entanto, ainda que diante de dissidência probatória entre contribuinte e fiscalização, considerando que se o contribuinte afirma não ter registros em referidas rubricas (“rendimentos recebidos de pessoa física”), seja por meio de sua qualidade de contribuinte, seja por meio da qualidade de contribuinte de seu cônjuge, nos anos-calendários 2010 (exações já decaídas) e 2011, certamente, considerando-se o valor “zero”, eventual “glosa” de “zero” significa “zero”, não havendo, portanto, qualquer efeito ou prejuízo concreto quando à mensuração do fluxo de caixa, seja do ano-calendário 2010 (exações já decaídas), seja do ano-calendário 2011.

44. Por todo o exposto, considerando não haver nulidade sem prejuízo, não merecem revisão os apontamentos suscitados pelo contribuinte.

Da alegação valores indevidamente lançados como dispêndios /aplicações, sem destino identificado pela fiscalização

45. O contribuinte defende, fls. 912/922, que os valores de dispêndios não tiveram suas naturezas e as suas destinações identificadas pela fiscalização, sem as quais não seria possível figurar como integrantes de acréscimo patrimonial a descoberto, à luz da Súmula CARF nº 67.

46. Assim dispõe a Súmula CARF nº 67:

Súmula CARF nº 67

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 29/11/2010

Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, registrados em extratos bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

47. De fato, verificou-se que a fiscalização atribuiu valores classificados como dispêndios/aplicações, no ano-calendário 2011 de: R\$ 9.683,34 (BB Débito Autorizado; soma de todos os valores de todos os meses do ano-calendário 2011; fl. 681), R\$ 1.654,37 (BB Pagto de Título; fl. 691, novembro 2011); R\$ 1.534,37 (Itaú Pagto Tit Ban; fl. 691, novembro 2011), totalizando a quantia de R\$ 12.872,08.

48. Nesse tocante, a composição do valor relativo a R\$ 9.683,34 é a seguinte:

mês/ano	Valor
jan/11	532,08
fev/11	674,39
mar/11	532,08
abr/11	674,39

mai/11	532,08
jun/11	674,39
jul/11	1.140,74
ago/11	1.283,05
set/11	1.140,74
out/11	1.283,04
nov/11	532,08
dez/11	684,28
Total:	9.683,34

49. Nesses termos, necessário indicar que as expressões “BB Pagto de Título”, “Itaú Pagto Tit Ban”, “BB Deb autorizado”, não indicam com o grau necessário de **especificidade acerca da destinação ou aplicação do recurso**, classificável como consumo do contribuinte e de seu cônjuge, o que, **à luz da Súmula CARF nº 67**, supramencionada, enseja decidir pelo acolhimento dos argumentos do contribuinte, assistindo-lhe razão, nesse tocante.

Da alegação de ausência (não lançamento) de valores que deveriam ter composto o fluxo financeiro de 2011.

50. O contribuinte defende (fls. 922/924), ainda, em seu recurso voluntário:

87) A TED Itaú dez/2011 -fl. 633 -Arquivo não paginável -Pasta Compactada - Bancos -Itaú -41 Extratos Itaú, no valor de R\$ 45.642,04, não foi considerada pelo relator, alegando que há que se comprovar a origem de tal disponibilidade e que somente entram no cômputo de possível acréscimo patrimonial a descoberto os rendimentos declarados, sejam tributáveis, isentos, tributados na fonte e de tributação exclusiva.

88) Registra ainda o relator, que foi considerada, em dezembro de 2011, como recursos do contribuinte, a quantia de R\$ 46.298,64, referentes a resgates de aplicações no Itaú.

89) Esquece-se o relator, que nesse mesmo mês de dezembro de 2011, a fiscalização lançou no Fluxo Financeiro aplicações no Itaú da quantia de R\$ 46.773,50, anulando, dessa forma, o registro efetuado pelo relator, e mencionado no item anterior.

90) Dessa forma não foi lançada no Fluxo Financeiro a TED descrita no item 83. **Trata-se de um ingresso na conta corrente do recorrente, cuja origem é a TED 001.4857 CAMILA M BER, CONFORME SE PODE CONSTATAR E COMPROVAR DO EXTRATO DO BANCO ITAÚ, NO DIA 19/12/2011. CAMILA MATOS BERNARD! é filha do recorrente.**

51. Assim, na fl. 624, há totalização de aplicações financeiras, no Itaú, relativamente ao 2010 e 2011, totalizando R\$ 46.773,50.

52. Nas fls. 626 e 627, foram registrados resgates de aplicações, no total de R\$ 46.298,64.

53. Referidos valores (R\$ 46.773,50 e R\$ 46.298,64), apesar de praticamente se anularem, matematicamente, não guardam correlação com o suposto TED Itaú no valor de R\$ 45.642,04, mencionado pelo contribuinte como constante na fl. 633.

54. No entanto, em verificação da fl. 633, do presente processo, não consta referida TED ou menção à suposta TED em referida fl. 633.

55. Nesse tocante, o contribuinte não logrou êxito em demonstrar evidência suficiente na existência do TED de 19/12/2011, supostamente de nº 1.4857), no valor de R\$ 45.642,04, capaz de anular o acréscimo patrimonial a descoberto do mês de dez/2011.

Das declarações transmitidas. Da aplicação de multa qualificada de 150%.

56. Segundo o contribuinte, fls. 891/893, não teria incorrido em condutas capazes de determinar a atribuição de multa qualificada, e eventual omissão verificada não teria sido por ele praticado, mas sim por pessoa prestadora de serviço (de onde teriam sido realizadas as entregas das declarações), e, além disso, em relação ao depoimento de uma alienante de um imóvel ao cônjuge do contribuinte, o mesmo não se demonstraria, por si só, como prova.

57. Relativamente ao depoimento (itens 29 e 30; fls. 1010 e 1011), em que uma alienante de imóvel ao cônjuge teria vendido por valor superior ao valor praticado, no ano-calendário 2010, necessário considerar que, conforme anteriormente disposto, apreciou-se no sentido da não ocorrência da decadência das exações relativas ao ano-calendário 2010, merecendo implicar a aplicação da multa qualificada; por sua vez, as provas juntadas nos autos resta claro a conduta dolosa enfrentada realizada pelo contribuinte, como rastreabilidade de IP, compras fictas, inúmeros contratos de compra e venda de imóvel com divergência

do valor declarado e pago, e neste contexto possa ser caracterizado como fraude, simulação ou dolo à caracterização da aplicação de multa qualificada.

60. Ademais, não se demonstra cabível aplicação de multa de 20% como defendeu o contribuinte (fls. 942/944), na medida em que a multa de 20% se refere à multa de mora, conforme jurisprudência trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário, e não à multa de ofício, aplicável aos casos de acréscimo patrimonial a descoberto, que equivale, à omissão de rendimentos,

61. Nesse tocante, não assiste razão mantendo a multa qualificada em 150%.

62. Ocorre que, por força do advento da Lei nº 14.689, de 21 de setembro de 2023, a qual promoveu alterações relevantes no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, prevendo a redução da penalidade qualificada para 100% (cem por cento), tem-se imperiosa a sua aplicação ao caso concreto.

62.1 Assim sendo, a penalidade qualificada imposta ao contribuinte deve ser atenuada para o percentual de 100% (cem por cento), em estrita observância ao novo regime jurídico introduzido pela Lei nº 14.689/2023.

Especificamente em relação à matéria provida no precedente supra destacado – qual seja: “valores indevidamente lançados como dispêndios / aplicações”, cumpre destacar que a Contribuinte, no caso em análise, aponta que, excluídos os valores exonerados pela DRJ, *persistem ainda, os seguintes itens/valores abaixo, que foram lançados, pela fiscalização, nos fluxos financeiros, como dispêndios/aplicações, nos anos calendários de 2010 e 2011, indevidamente, sem qualquer investigação e comprovação:*

ITENS	TOTAL/2010	TOTAL/2011
BB Débito Autorizado	9.599,46	9.683,34
BB Pagto de Título	1.510,35	1.654,37
Itaú Ag DOC	630,00	
Itaú Pagto Tit Ban	1.750,00	1.534,37
TOTAL	13.489,81	12.872,02

Sobre o tema, o precedente transcrito linhas acima destaca inicialmente que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 67, tem-se que na *apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, registrados em extratos bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.*

Ato contínuo, aquele *decisum* aponta que as expressões “BB Pagto de Título”, “Itaú Pagto Tit Ban”, “BB Deb autorizado”, não indicam com o grau necessário de **especificidade acerca da destinação ou aplicação do recurso**, classificável como consumo do contribuinte e de seu

cônjuge, o que, **à luz da Súmula CARF nº 67**, supramencionada, enseja decidir pelo acolhimento dos argumentos do contribuinte, assistindo-lhe razão, nesse tocante.

Feito esse registro, impõe-se destacar que, no processo administrativo fiscal, as modalidades de vinculação processual são aquelas estatuídas pelo §1º do artigo 47 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, consistindo em processos conexos (inciso I), decorrentes (inciso II) ou reflexos (inciso III).

Sobre o exato espectro de abrangência desses institutos, o voto proferido pelo I. Conselheiro André Mendes de Moura por ocasião do julgamento do Recurso Especial fazendário no processo nº 10855.003044/200698 confere as seguintes lições:

Faço a distinção, **amparado no conceito empregado pelo RICARF**, valendo-se de exemplos.

Nos processos **reflexos**, há uma autuação fiscal principal, por exemplo, de IRPJ, acompanhada de reflexos de CSLL, PIS e Cofins, com base nos mesmos elementos de prova constituídos em um mesmo procedimento fiscal. No processo reflexo, a decisão do processo principal tem repercussão direta nos reflexos.

A vinculação por **decorrência** ocorre quando há obrigatoriamente um processo principal e demais processos acessórios, que tiveram origem a partir do processo principal. Tanto que se o julgamento do processo principal afastar a autuação, automaticamente os processos acessórios perdem o objeto. Por exemplo: (1) processo principal trata de exclusão do SIMPLES, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da exclusão da empresa do regime especial; (2) processo principal trata da suspensão ou perda de imunidade/isenção, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da suspensão/perda do benefício; (3) processo principal trata de autuação fiscal que altera o ajuste anual do imposto, alterando a apuração de saldo negativo, e o acessório de declaração de compensação que se utilizou de saldo negativo que, em razão da autuação fiscal, teve seu valor diminuído ou extinto.

Na decorrência, duas são as características principais: (1) não é prático (para não dizer que é impossível) fazer o julgamento do processo acessório antes do julgamento do processo principal e (2) o decidido no principal tem repercussão direta nos processos decorrentes. Qual a praticidade em julgar os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins se tais lançamentos tiveram origem em uma suspensão de imunidade ainda pendente de julgamento?

Na realidade, a vinculação por reflexão e decorrência tem muitas semelhanças, principalmente por disporem de um processo principal precisamente definido, e de processo(s) acessório(s) cujo julgamento tem uma estreita dependência com o principal.

Enfim, a **conexão** ocorre quando se tem um suporte fático X e um enquadramento legal Y que é idêntico, ou para vários sujeitos passivos (A, B, C, D, E ...), ou para o mesmo sujeito passivo em anos-calendário diferentes (AC1, AC2,

AC3...). Naturalmente, são formalizados vários processos, mas as autuações fiscais (suporte fático e enquadramento legal) são as mesmas, diferenciando-se, em linhas gerais, o sujeito passivo e o ano-calendário.

Como exemplo, pode ser um auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, de uma mesma empresa, com os mesmos fatos e elementos de prova, formalizado em processos diferentes, cada qual para um ano-calendário (AC1, AC2, AC3 e AC4). Ou, o auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, mas lavrado em face de empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica e tiveram uma interpretação idêntica da legislação tributária, ou seja, processos com sujeitos passivos A, B, C, D e E. Ainda, processo de reconhecimento de direito creditório que se utilizou do crédito X para compensar débitos D1, D2, D3, D4 e D5, cada qual em um processo diferente.

O que se observa nos processos por conexão é que **não há um processo que pode ser classificado como o principal**. O julgamento pode ser dar em qualquer um dos processos. Pode ser julgado o processo AC3, sem prejuízo nenhum para os demais. Ou o processo contra o sujeito passivo D, ou o processo tratando da compensação do débito D2. Na realidade, os processos por conexão são aqueles que podem ser reunidos para julgamento em lotes, ou na sistemática dos *repetitivos*. Pode-se escolher **qualquer um** dos processos para julgamento, e aplicar a decisão para os demais. Tal procedimento, obviamente, não pode ser adotado para os reflexos ou decorrentes, tendo em vista a existência de um processo principal.

(CSRF, 1ª Turma, j. 04.04.2017, Acórdão nº 9101-002.755)

Por via de consequência, tendo em vista aqui se tratar de processo que veicula exigência de créditos tributários fundamentados em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos albergados pelo processo nº 10803.720022/2016-73, resta clara a relação de vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja aqui replicada, em prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir.

Neste mesmo sentido, já se manifestou este Colegiado, nos termos do Acórdão nº 2402-011.038, de 02 de fevereiro de 2023, *in verbis*:

AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E IRRF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS ANTERIORES. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

A coisa julgada administrativa implica em efeitos definitivos para a própria Administração, impedida de retratar-se administrativamente, salvo nas hipóteses da mudança ser justificada frente à ilegalidade da decisão anterior, devendo ser aplicada apenas aos casos futuros, em atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado.

(...)

Como bem relatado, cinge-se a controvérsia à reclassificação dos valores de dividendos pagos por sociedade em conta de participação (SCP), entendidos pela Fiscalização como remuneração decorrente de prestação de serviços de professores, com a incidência de contribuição previdenciária sobre esses valores.

Em razão dos mesmos fatos e sobre o mesmo período, foram lavrados outros dois autos de infração em face da contribuinte PONTO ON-LINE CURSOS LTDA., relativos à exigência de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e imposto de renda retido na fonte (IRRF) pois, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte teria se utilizado de sociedades em conta de participação (SCPs) para realizar pagamentos a prestadores de serviço na forma de lucros distribuídos, conduta que teria como objetivo afastar o recolhimento integral do IRPJ, das contribuições previdenciárias e do IRRF.

Os autos de infração de IRPJ e IRRF foram julgados no bojo do processo nº 14041.720037/2017-32, cujo Acórdão de nº 1401-002.823, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF, sessão de 14/08/2018, concluiu pelo provimento do recurso voluntário da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

(...)

O recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN não foi conhecido, nos termos do Acórdão nº 9101-005.806 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/10/2021, com ementa abaixo reproduzida:

(...)

Sob a minha ótica, relatados esses fatos, impossível tecer outra conclusão que não esteja alinhada aos fundamentos jurídicos e às razões de decidir da decisão definitiva proferida por meio do Acórdão nº 1401-002.823, da Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos, sessão de 14/08/2018, complementada pelo Acórdão 9101-005.806, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/10/2021.

Decisão diversa desta restaria em afronta à coerência administrativa, preceito básico de qualquer sistema cuja **segurança jurídica** seja princípio.

Conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, havendo coisa julgada administrativa, esta implica em efeitos definitivos para a própria Administração, que fica impedida de retratar-se administrativamente¹.

Em complemento, José dos Santos Carvalho Filho ensina que a coisa julgada administrativa é a *situação jurídica pela qual determinada decisão firmada pela Administração não mais pode ser modificada na via administrativa. A irretratabilidade, pois, se dá apenas nas instâncias da Administração*².

O professor Heleno Taveira Torres, por sua vez, aponta que *não se quer dizer, com isso, que seria vedado à Administração a modificação de seu entendimento*

*quanto a determinados fatos decorrentes de interpretação legal, mas sim, que tal mudança deve, a um só tempo: (i) ser justificada e devidamente motivada, a fim de se demonstrar que a decisão anterior representa violação à disposição legal; e (ii) ser aplicada apenas aos **casos futuros**, em atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado.*

Nesse mesmo sentido há também entendimento no âmbito do CARF, confira-se:

(...) DECISÕES ADMINISTRATIVAS ANTERIORES. PROCESSOS COM O MESMO OBJETO DEMANDADOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. DECISÕES TERMINATIVAS DE MÉRITO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DA PROMOÇÃO DE NOVAS DEMANDAS. Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado. As questões resolvidas na esfera administrativa, por decisão definitiva, não podem ser novamente discutidas no mesmo âmbito, de modo que, por analogia, considera-se a ocorrência de coisa julgada administrativa. Inteligência do artigo 337, § 3º, do CPC c/c o artigo 42 do Decreto nº 70.235/72.

(Acórdão nº 2201-003.538, Relator Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicado em 02/05/2017).

Destaque-se, ainda, o precedente consubstanciado no Acórdão 1402-006.626, 17 de outubro de 2023, conforme ementa abaixo transcrita:

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. APLICAÇÃO DE DECISÃO PROFERIDA EM PROCESSO CONEXO.

Tratando-se de processo que veicula a exigência de créditos tributários fundamentados em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos albergados em outro processo anteriormente julgado, configura-se a vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja replicada em prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir. Aplicação do inciso I do §1º do artigo 6º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Outrossim, cumpre destacar que a Contribuinte, ora Recorrente, em diversas passagens do seu apelo recursal aduz ser a única responsável por determinados valores. É o que infere, pois, dos excertos abaixo reproduzidos:

VI— DOS VEÍCULOS ADQUIRIDOS

(...)

55) A responsabilidade por esses 2 veículos é única e exclusivamente da recorrente. Seu marido não tem nenhuma responsabilidade por esses dois veículos. A responsabilidade por esses 2 veículos é exclusiva da recorrente, que os adquiriu, pagou e os manteve, com seus recursos advindos de suas atividades

profissionais e empresariais, conforme se vê da cópia dos documentos dos veículos anexa, fls. 47 a 50).

(...)

VII.2 - DUPLICIDADE DE VALORES LANÇADOS COMO DECRED E COMO PAGAMENTO DE CARTÃO DE CRÉDITO DO BANCO DO BRASIL e INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DE VALORES RELATIVOS A PAGAMENTOS DE CARTÕES DE CRÉDITO DO BANCO ITAÚ

(...)

68) Do montante dos pagamentos de Cartões de Crédito do Banco do Brasil, em 2010, de R\$ 28.342,24, R\$ 22.493,37 são de exclusiva e inteira responsabilidade da recorrente.

Ocorre que tal alegação de defesa não tem o condão, por si só, de excluir os respectivos valores do lançamento fiscal que deu origem ao presente processo, tampouco de afastar a parcela do lançamento atribuída ao marido da Contribuinte. *Mutati mutantis*, esse é o racional do Enunciado de Súmula CARF nº 172, segundo o qual *a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado*. A rigor, tem-se que a alegação de defesa em destaque deve ser aduzida e debatida nos autos do processo em trâmite em face do marido da ora Recorrente.

Por fim, mas não menos importante, cumpre destacar que, nos termos da Súmula CARF nº 28, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando-se (i) a exclusão, da base de cálculo do imposto lançado, dos montantes de R\$ 13.489,81 e R\$ 12.872,02 referentes, respectivamente, aos anos de 2010 e 2011, nos termos do presente voto e (ii) a redução da multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior