



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.721875/2015-13
ACÓRDÃO	2301-011.674 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GILMAR KRUTZSCH
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Assim, em que pese a sujeita passiva figurar como solidária, esta deve se manifestar no processo administrativo, tão logo em que seja cientificada, sob pena de preclusão do seu direito em sede recursal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVO RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA E TEMPORAL. INTEMPESTIVIDADE.

Nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte dispõe do prazo de trinta dias, contados da cientificação da decisão de primeira instância, para apresentar seu recurso voluntário, precluindo seu direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se caracterizada uma das hipóteses do art. 16 da norma supracitada.

Não se configurando um dos casos previstos no §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72, não pode ser conhecida nova manifestação oferecida pelo contribuinte quando outra peça defensiva já fora anteriormente apresentada e conhecida, pois o ato processual já consumado exaure em definitivo a sua prática.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Os valores registrados como dinheiro em espécie na Declaração de Ajuste Anual não devem ser aceitos como origem dos recursos na apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto quando a autoridade lançadora infirmar essa informação mediante aprofundamento do processo investigativo.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de iniciado o procedimento fiscal.

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula nº 2.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 172.

O recorrente, apontado no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a terceiros que não interpuseram impugnação ou recurso voluntário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário da responsável solidária e, por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário do contribuinte, não conhecendo das alegações intempestivas e acerca de

inconstitucionalidade e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%. Vencida a Conselheira Marcelle Rezende Cota (Relatora), que deu provimento parcial em maior extensão, para incluir como recurso/origens em janeiro de 2011 o montante em dinheiro (espécie) declarado como mantido em 31/12/2010. Designada para fazer o voto vencedor a Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação do acréscimo patrimonial a descoberto, além da aplicação da multa qualificada, referente aos exercícios 2012 e 2013.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 14/33), extrai-se:

Relata a autoridade lançadora que o fiscalizado foi primeiramente diligenciado a respeito das transferências financeiras havidas a seu favor, entre 2009 e 2013, originadas do escritório de advocacia Krutzsch Advogados Associados e da empresa KR Investimentos Ltda, duas pessoas jurídicas das quais é sócio com poderes de administração.

Foram apresentadas informações sobre as transferências e respectivas cópias de recibos.

O Recorrente foi então intimado a prestar informações sobre seu patrimônio e renda relativamente aos anos calendários 2011 e 2012, agora os únicos sob investigação (SIC).

Após diversas intimações recebidas pelo Recorrente que estão descritas no Relatório Fiscal, foram enviadas a Caixa Econômica Federal, ao Banco Alfa e ao Banco do Brasil, Requisições sobre Movimentação Financeira.

Também foram encaminhadas diligências e ofícios às pessoas, empresas e órgãos públicos para coleta de informações necessárias ao procedimento fiscal.

Por meio do Termo de Intimação nº 2014.00228-7-07 o fiscalizado foi instado a se manifestar sobre os Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial relativos aos anos de 2011 e 2012 ali contidos.

Após o prazo concedido, o fiscalizado pediu prorrogação do prazo o qual foi deferido. Passado o termo final, 13/05/2015, nada foi respondido.

Informou a Autoridade autuante que após o início do procedimento fiscal, o Recorrente promoveu retificações em suas DIRPF que não foram consideradas por já ter sido suspensa a espontaneidade.

Sobre os Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial esclareceu que as entradas de recursos lançadas nas planilhas que compõem os demonstrativos foram obtidas das informações constantes das DIRPF do Fiscalizado, de seu cônjuge, em conjunto com a documentação por eles apresentada e de outras informações constantes dos sistemas informatizados da RFB ou coletadas pela fiscalização por meio das diligências efetuadas. As saídas e recursos também tiveram a mesma fonte.

Os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas foram considerados como origens em seus valores brutos. Consequentemente os valores de INSS e IRRF foram lançados como aplicações.

Sobre o dinheiro em espécie que o Recorrente informou ter a posse nas DIRPF, em 31/12/2010 e em 31/12/2011, dos valores de R\$1.481.800,00 e R\$858.115,00, respectivamente, os mesmos não foram considerados como origem de recursos pois não foi comprovado como foi gerado o fluxo de dinheiro para as mãos do Recorrente.

Na análise feita nos extratos bancários das contas de titularidade do Recorrente e de suas operações imobiliárias não foi verificada a origem de tais recursos em espécie ou evidência de sua existência no início de cada ano sob auditoria. Nem o fiscalizado apresentou qualquer elemento de prova, ou indiciário que seja, acerca da origem ou da existência de fato deles.

No mês de julho de 2011 o veículo adquirido da Caoa Montadora de Veículos no valor de R\$65.000,00 que não foi declarado pelo contribuinte na DIRFP 2012 foi lançado como aplicação de recurso. O veículo é o modelo Hyundai i-30, cujo valor de venda foi de R\$ 65.000,00, pagos via depósito e TED nas datas de 06/07 e 07/07/2011.

Algumas Notas Fiscais Eletrônicas que foram emitidas em face do fiscalizado e de seu cônjuge nos anos de 2011 e 2012 e estão relacionadas no Anexo 03 do Termo de Intimação

2014.00228-7-07 (fiscalizado) e 2014.00412-3-03 (cônjuge) foram consideradas aplicações de recursos.

O rendimento informado em DIRF pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina no valor de R\$43.148,23, em julho de 2011, e no valor de R\$1.073,19 em agosto de 2012 tendo como beneficiário o Recorrente foram considerados como origem em que pese o contribuinte alegar desconhecer tal rendimento. A retenção de IRRF no valor de R\$10.210,96 foi considerado como aplicação de recurso no mês de julho de 2011.

Foram considerados dispêndios o lançamento de débitos na conta da Caixa Econômica Federal que representaram saída identificada de recursos da conta bancária, tais como pagamento de juros, IOF, água e outros.

Foram incluídas nas despesas ordinárias as despesas com cartões de crédito, luz, telefone, taxas de condomínio e gastos com instrução dos dependentes, etc., incluídos também gastos com aquisição de imóveis.

Os dispêndios lançados a este título basearam-se em documentação apresentada pelo fiscalizado.

A aquisição do terreno da Rua Walter Marquardt foi considerado como aplicação de recurso no mês de dezembro de 2011 em consonância com a DIRPF apresentada pelo Recorrente no exercício 2012, por meio da qual declarou a propriedade do referido imóvel em 31/12/2011, não tendo informado dívida junto a ex-proprietária Rossele Gianesisni.

Após análise de toda a documentação e informações apresentadas, a fiscalização concluiu pela existência de acréscimo patrimonial a descoberto conforme Demonstrativos elaborados e apresentados ao Recorrente bem como ao cônjuge, Sandra Stedele Krutzsch. Ambos não se manifestaram sobre os demonstrativos apresentados.

Os valores da Planilha do item 91 do Relatório fiscal foram levados pela metade ao Auto de Infração, em razão de que a cada cônjuge é atribuída a parte de 50% quando o regime é de comunhão universal e a apresentação da DIRPF foi “em separado”. O cônjuge do Fiscalizado, Sandra Staedele Krutzsch, é solidária com ele relativamente aos créditos tributários constituídos neste procedimento.

Foi aplicada multa qualificada em razão da intenção de sonegar evidenciada pela aplicação de recursos superiores as origens declaradas de forma reiterada, não justificada por erro ou equívoco escusável.

Após apresentação de impugnação por parte do Recorrente, foi proferido Acórdão nº 02-67.325 - 9ª TURMA da DRJ em Belo Horizonte/MG, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls.1.262/1.274):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

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 sujeitos à tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. DINHEIRO EM ESPÉCIE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O saldo em dinheiro informado pelo contribuinte na declaração de bens e direitos só pode ser considerado como origem de recursos se houver comprovação da existência do valor declarado.

AUDITOR-FISCAL. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. JURISDIÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA. A lavratura do auto de infração por auditor fiscal pertencente a jurisdição diversa do contribuinte está amparada pelos §§ 2º e 3º do art. 904 do Decreto nº 3.000, de 1999.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A exigência da multa de ofício incidente sobre o tributo lançado decorre de lei, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CÔNJUGE. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. BENS COMUNS. O regime de comunhão universal de bens torna comum tudo o que o casal possui, tanto o patrimônio trazido para o casamento, quanto o patrimônio havido após a data do casamento estando presente o interesse comum na situação que constitui o fato gerador. A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns ao casal, deve ser feita em separado, na proporção de cinquenta por cento do valor da variação patrimonial para cada cônjuge.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a referida decisão, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.283/1.290), repisando em parte às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de primeira instância:

(...)

Salienta que toda a receita considerada omitida foi declarada no campo “dinheiro em espécie”, situação permitida em lei.

Esclarece que a origem do dinheiro em espécie esta demonstrada nos efetivos saques em conta corrente bancária do contribuinte que estão demonstrados nos

extratos juntados e nas cópias do Livro Razão da empresa da qual é sócio onde constam os lucros distribuídos nos anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

(...)

Contesta a não aceitação das Retificadoras apresentadas pois não haveria outra alternativa para o contribuinte que esqueceu de declarar um veículo e também porque não trouxe qualquer prejuízo ao fisco.

(...)

Alega que a multa aplicada no patamar de 150% é abusiva e fere o princípio do não confisco, devendo ser reduzida a um patamar máximo de 10% do valor do crédito.

Contesta a inclusão do cônjuge como solidário passivo pois a mesma não teve qualquer participação na ocorrência do fato gerador. Salienta que a solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.

(...)

Por fim, o Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

Já em relação a responsável solidária, esta apresentou recurso voluntário às e-fls. 1.351/1.393, aduzindo os mesmos argumentos constantes da impugnação do Recorrente, sujeito passivo principal, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão da DRJ:

Inicialmente alega ilegitimidade Ativa da Autoridade fiscal considerando o domicílio fiscal do impugnante.

Salienta que toda a receita considerada omitida foi declarada no campo “dinheiro em espécie”, situação permitida em lei.

Esclarece que a origem do dinheiro em espécie esta demonstrada nos efetivos saques em conta corrente bancária do contribuinte que estão demonstrados nos extratos juntados e nas cópias do Livro Razão da empresa da qual é sócio onde constam os lucros distribuídos nos anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

Ressalta que a pessoa jurídica da qual o impugnante é sócio, Krutzsch Advogados Associados, foi rigorosamente fiscalizada simultaneamente ao impugnante e lá constam as distribuições referidas, de modo que a impugnada não pode alegar seu desconhecimento ou mesmo algo contra.

Contesta a não aceitação das Retificadoras apresentadas pois não haveria outra alternativa para o contribuinte que esqueceu de declarar um veículo e também porque não trouxe qualquer prejuízo ao fisco.

Pondera que a aquisição de um terreno no valor de R\$85.000,00 é uma prova de que o contribuinte detinha dinheiro em espécie.

Alega que a multa aplicada no patamar de 150% é abusiva e fere o princípio do não confisco, devendo ser reduzida a um patamar máximo de 10% do valor do crédito.

Contesta a inclusão do cônjuge como solidário passivo pois a mesma não teve qualquer participação na ocorrência do fato gerador. Salienta que a solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

Pede ao final que seja julgado improcedente o lançamento; ou alternativamente, que seja reconhecida a validade da Retificação das declarações; que seja reduzida a multa aplicada a 10% do valor principal apurado; que seja excluída da responsabilidade seu cônjuge; e que seja deferida a produção de provas em direito admitidas.

Em 20/04/2016, o Recorrente protocolou petição denominada de Recurso Voluntário, repisando, em gênero e grau, as razões da Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marcelle Rezende Cota, Relatora

ADMISSIBILIDADE – RECURSO DA SOLIDÁRIA (SANDRA STAEDELE KRUTZSCH)

O recurso apresentado pela solidária é tempestivo, todavia, não deve ser conhecido, por não atender os demais requisitos de admissibilidade.

Vejamos. A responsável solidária foi intimada do Auto de Infração (fls. 1.175), **contudo, sobre ele não se manifestou**. Em outras palavras, quedou-se inerte, não apresentando impugnação no prazo legal, precluindo seu direito de ingressar na lide administrativa em momento posterior.

Com efeito, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal), somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Embora a decisão quanto ao mérito da exigência em favor de um dos coobrigados possa aproveitar aos demais e a interposição de impugnação por um deles, suspenda a exigibilidade em face de todos eles, em conformidade com o art. 125 do CTN, o litígio instaurado se restringe ao coobrigado que interpôs a impugnação e se limita às matérias expressamente impugnadas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em que pese o responsável solidário deva ser cientificado de todos os atos praticados no processo, nos termos do art. 3º, inc. II e do art. 28 da Lei nº 9.784/99, sua atuação do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante sua inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, ficando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

Tal matéria é corriqueira neste Tribunal, conforme depreende-se do Acórdão nº 2401-007.820, da lavra do Ilustre Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, senão vejamos parte da ementa abaixo transcrita:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO REVEL. NÃO CONHECIMENTO.

O processo administrativo fiscal não admite a interposição de recurso voluntário por revel. Por não haver lacuna em face do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Portaria MPAS nº 357, de 2002, art. 6º, § 4º; e Portaria MPS nº 520, de 2004, art. 9º, § 6º), não é cabível a aplicação subsidiária dos arts. 50, parágrafo único, e 322, parágrafo único, da Lei nº 5.869, de 1973, e dos arts. 15, 119, parágrafo único, e 346, parágrafo único, da Lei nº 13.105, de 2015.

Portanto, não conheço do recurso voluntário apresentado pela Sra. Sandra Staedele Krutzsch.

ADMISSIBILIDADE E DELIMITAÇÃO – RECURSO DO CONTRIBUINTE

Inicialmente, cabe-nos observar que a decisão, que manteve a integralidade do crédito, foi cientificada ao recorrente em 19/02/2016, consoante aviso de recebimento postal à fl. 1.277.

Por sua vez, o prazo de 30 dias para a apresentação da Manifestação de Inconformidade em relação à mencionada decisão, começou a fluir em 22/02/2016 (segunda-feira), primeiro dia útil subsequente à intimação, findando em 22/03/2016 (terça-feira).

Inconformado com a Decisão, o recorrente interpôs Recurso Voluntário em 21/03/2016, portanto, tempestivo.

Posteriormente, em 20/04/2016, apresenta nova petição, denominada de Recurso Voluntário, trazendo novas argumentações que não estavam presentes na primeira petição. Dito isto, iremos analisar tal situação.

Torna-se necessário esclarecer que, foi conferido ao Recorrente o prazo de 30 dias para oferecer sua peça recursal, nos exatos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72 que regula, em caráter específico, o processo administrativo fiscal em âmbito federal:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Apesar do “aditivo” apresentado, destaco o contido nos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 ora em comento:

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López (*Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2004*), ao enumerarem as possibilidades de apresentação extemporânea de provas documentais pelo sujeito passivo, assim discorrem sobre a hipótese de força maior:

Assim, o requisito objetivo da força maior configura-se na inevitabilidade do acontecimento, e o subjetivo, na ausência de culpa na produção do evento. A jurisprudência tem trazido esclarecimentos e orientações que ajudam a clarear esse conceito. Por exemplo: 1) “Prazo do recurso. Doença do advogado, não constitui, em princípio, motivo de força maior, não interrompendo, portanto, o curso processual(...) AgRGSP nº 66.0551 STF)(...)”

Com relação ao fato ou direito superveniente elencado na alínea ‘b’ acima, os autores entendem que:

O **jus superveniens** pode consistir no advento de fato ou direito que possa influir no julgamento da lide, devendo ser levado em conta pelo julgador, de ofício ou a requerimento da parte ou interessado, independentemente de quem possa ser com ele beneficiado no processo. Pode-se citar como exemplo: o ingresso na Justiça discutindo a mesma matéria posta em discussão na esfera administrativa; a publicação de ato que vede a constituição de crédito tributário; as declarações de inconstitucionalidade prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal

Ainda, os doutrinadores analisam as hipóteses da ocorrência da alínea ‘c’ do parágrafo 4º supra:

(...) é também possível apresentar provas que se destinem a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidos aos autos. É muito comum serem apresentados novos elementos de convicção apurados em decorrência de diligências ou perícias promovidas após a impugnação, tanto na primeira como na segunda instância. O mesmo ocorre com provas trazidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional no curso do processo.

Deve-se observar que o Decreto nº 70.235/72, específico em matéria tributária em relação à Lei nº 9.784/99 (de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal) é cristalino ao estabelecer que as provas sejam apresentadas na impugnação, precluindo o direito do Recorrente de o fazê-lo em outro momento processual, a menos que se demonstre a ocorrência de uma das hipóteses previstas nas alíneas 'a', 'b' ou 'c' do parágrafo 4º supracitado. No entanto, no caso concreto, ao invés de proceder como no parágrafo 5º do referido diploma legal, requerendo a juntada dos novos documentos à autoridade julgadora e fundamentando-a com a ocorrência de um dos eventos citados que validasse sua apresentação extemporânea, **o sujeito passivo simplesmente apresentou nova peça recursal fora do prazo legal, sem apresentar nenhuma comprovação que amparasse a prática de tal ato.**

Ocorre que, após a decisão de primeira instância, onde a autoridade autuante teve a oportunidade de apontar e demonstrar todos os elementos e fundamentos para manutenção do crédito tributário, foi aberto o prazo legal para que o Recorrente apresentasse seu recurso voluntário. Naquele momento, foi conferida ao interessado a oportunidade de alegar suas razões, seus motivos de fato e de direito de discordância do lançamento, além da decisão da DRJ, no exercício de seus direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Entretanto, não satisfeito com a apresentação de sua primeira peça recursal **tempestiva**, o contribuinte apresentou nova peça defensiva, ocasião em que já se encontrava preclusa a oportunidade de contrapor os fundamentos exarados na decisão de primeira instância, em razão do esgotamento do prazo previsto na legislação do PAF para o exercício de seus direitos constitucionais supracitados.

Além do exposto, é importante ressaltar que, uma vez que não existe a possibilidade de apresentação de **defesa “parcial”** pelo Recorrente, após a apresentação de seu primeiro recurso, foi “encerrada” a fase instrutória do processo administrativo, iniciando-se a etapa do contencioso, que é a atividade de julgamento. **Para que fique claro, *in casu*, não foram apresentados substratos às primeiras alegações, mas sim novas razões completamente distintas da originariamente apresentadas, ou seja, um novo recurso (nova alegação).**

Nos termos da legislação processual tributária, esses argumentos recursais se encontram fulminados pela preclusão e tempestividade, uma vez que não foram suscitados no recurso voluntário apresentado tempestivamente, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, senão vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nessa toada, não merece conhecimento a matéria suscitada no “segundo” recurso voluntário apresentado de forma intempestiva.

MÉRITO

Acréscimo Patrimonial a Descoberto – Dinheiro em espécie declarado

Com efeito, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em diversas ocasiões a respeito da matéria, merecendo guarida o requerimento do Recorrente, conforme se extrai do excerto do voto do ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, acolhido de forma unânime, exarado nos autos do processo nº 10925.001934/2007-75, Acórdão nº 9202-007.220, de onde peço vênia para transcrever excertos e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Quanto ao mérito, a matéria cinge-se à definição da possibilidade ou não de se admitir como origem, na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, de valores declarados como disponibilidade em espécie na declaração de bens do exercício anterior, independentemente de prova da efetividade dessa disponibilidade.

Penso que sim. Ao elaborar a declaração de rendimentos os contribuintes devem declarar o seu patrimônio, na forma de bens e direitos, créditos, etc, o que inclui a disponibilidade financeira, em moeda nacional ou estrangeira. Ao se apurar acréscimo patrimonial se compara a magnitude do patrimônio havido em um exercício com o do outro e esse cotejo deve incluir todo o patrimônio, seja em bens, em direitos ou em dinheiro em espécie. Este entra como aplicação no exercício em que declarado e como origem, se declarado no exercício anterior.

A exigência de prova da efetividade da disponibilidade financeira, mormente tratando-se de exercícios referentes a anos anteriores, se constitui, a meu juízo, em exigência descabida, pois não há outro meio de comprovar a existência de dinheiro em espécie que não a apresentação do próprio dinheiro, e isso não é mais possível quando este não está mais disponível.

Por outro lado, quando o contribuinte declara a disponibilidade de dinheiro em espécie poderá ser confrontado pelo Fisco com a demonstração de que não obteve rendimentos suficientes para ter tais disponibilidades. Nessas condições, caberia o Fisco, para infirmar a declaração do Contribuinte, demonstrar que o contribuinte não teria lastro financeiro para ter essas disponibilidades.

Com isso, caberia ao fisco infirmar a informação constante da Declaração de Bens e Direitos, mediante aprofundamento do processo de investigação, verificando, por exemplo, o fluxo financeiro dos anos anteriores, de modo a apurar se o contribuinte teria lastro financeiro para dispor de quantia em espécie. Nesse sentido, colacionam-se outros Acórdãos no mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova inconteste em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

(Acórdão nº 9202-007.224, de 26 de setembro de 2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova inconteste em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

(Acórdão nº 9202-004.504, de 26 de outubro de 2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 1999

IRPF DINHEIRO EM ESPÉCIE

Os recursos em dinheiro inseridos na declaração de bens, pelo contribuinte, devem ser aceitos para acobertar acréscimo patrimonial a descoberto, salvo prova em contrário, produzida pela autoridade lançadora de sua inexistência no término do ano-base em que foi declarado, ou ainda, que sua Declaração de Rendimentos tenha sido apresentada intempestivamente.

(Acórdão nº 9202-01.973, de 15 de fevereiro de 2012)

Logo, deve ser incluído como recurso/origem em janeiro de 2010, o montante declarado em espécie (caixa) como mantido em 31/12/2010, para o cômputo do fluxo de variação patrimonial a descoberto relativa a 2011. **Isto porque, depreende-se do Termo de Verificação Fiscal que em 31/12/2011, o contribuinte declarou que possuía R\$ 858.115,00, ou seja, havendo uma diferença negativa de R\$ 623.685,00 em face dos R\$ 1.481.800,00 declarados em 31/12/2010.**

Ademais, tal posição não se repete em relação ao aproveitamento do valor declarado em espécie em 31/12/2011 para aproveitamento em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2012, isto porque, não há nos autos a DIRPF 2012/2013, onde seria possível verificar a posição do Recorrente em 31/12/2012 e observar se houve “consumo” (variação negativa) do dinheiro em caixa em face da posição em 31/12/2011.

Retificação das DIRPF

Por iniciativa do Recorrente só é admissível se ocorrer antes do início do procedimento fiscal, conforme preceitua o art. 147, § 1º, do CTN.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, **só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.** (grifei)

Ainda sobre a possibilidade de retificar a declaração após iniciada a ação fiscal, ou mesmo procedido o lançamento, o artigo 138 do Código Tributário Nacional é por demais enfático ao vedar tal procedimento, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (grifamos)

Na hipótese dos autos, o Recorrente, após a cientificação do início do procedimento fiscal, retificou as declarações objetos da autuação, o que é vedado pelo dispositivo legal em comento, impossibilitando o acolhimento de seu pleito.

Multa de Ofício (Qualificada) – Confisco

O Recorrente argumenta que a multa é desproporcional e confiscatória, devendo ser afastada sua aplicação.

Conforme verifica-se do lançamento, foi aplicada a multa de ofício em sua forma qualificada, no patamar de 150%.

Acontece que, na visão desta Conselheira, o Recorrente não questionou a qualificação da multa, apenas insurgindo-se acerca do efeito confiscatório. Em outras palavras, não apresentou qualquer argumento no sentido de que não houve dolo, fraude, simulação ou seja, alegações pertinentes a qualificação.

Para não pairar dúvidas, vejamos o teor do recurso:

3.3. DA MULTA APLICADA.

A respeito do percentual da multa, não temos como possível a instituição de percentual de 150%, eis que tratar-se-ia de confisco de patrimônio do contribuinte.

Neste sentido:

(...)

Portanto, em razão da abusividade da multa aplicada e com base no princípio do não-confisco, deve a multa ser reduzida de patamar, o que se requer.

Sendo assim, não questionada a majoração da multa, enfrentamos as questões acerca da sua legalidade/proporcionalidade.

A começar, sobre as alegações de confisco, falta de razoabilidade e proporcionalidade, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

E, ainda, quanto à multa de ofício aplicada pela fiscalização, ela pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Sendo assim, correta a multa de ofício aplicada.

Da Retroatividade Benigna

Mesmo não questionando a qualificação, temos que observar o instituto da retroatividade benigna, pois este permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo

descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;[...]

Sendo assim, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Ilegitimidade Passiva da Solidária

Esclareça-se ainda que embora o recorrente conteste a responsabilidade solidária atribuída à sua esposa, a legitimidade para impugnar a responsabilidade tributária cabe aos responsáveis arrolados pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva.

Resta caracterizada a falta de interesse de agir e legitimidade da autuada para atuar em nome de qualquer sujeito passivo indireto no que tange à exclusão de sua responsabilidade solidária, uma vez que, note-se, mantida ou rechaçada a solidariedade, continuaria o montante lançado a poder ser exigido do autuado, sem qualquer benefício de ordem. Trata-se, na hipótese,

de direito alheio. Esta posição é inclusive, amplamente esposada no âmbito deste CARF, consoante excerto de ementa exemplificativo, abaixo (Acórdão CARF 1302-001.707, de 25 de março de 2015):

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoa física, que não interpôs recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistia dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica.

E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

Além do mais, note-se que o CPC/73 trazia conhecida regra em seu art. 6º, qual seja:

Art. 6º. Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

Aludida regra passou a constar no art. 18 do CPC/2015:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

A observância da referida regra no presente caso decorre também do art. 15 do CPC/2015:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do Tribunal, o pleno do CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 172, determinando que:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

No presente caso, o Recorrente foi quem requereu, em nome próprio, a exclusão da responsável solidária do polo passivo da autuação fiscal, padecendo-lhe, portanto, legitimidade para tanto, nos termos da Súmula acima, de observância obrigatória por parte dos Conselheiros.

Portanto, deixo de tecer maiores comentários a respeito da matéria.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de:

- I. Não conhecer do Recurso Voluntário da responsável solidária Sra. Sandra Stedele Krutzsch; e
- II. Conhecer em parte do Recurso Voluntário do Recorrente, não conhecendo das alegações intempestivas e acerca da ilegalidade/inconstitucionalidade, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para: **a.** incluir como recurso/origens em janeiro de 2011 o montante em dinheiro (espécie) declarado como mantido em 31/12/2010; e **b.** reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

VOTO VENCEDOR

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Redatora Designada

Com a devida vênia, dirijo da Relatora quanto à inclusão como origem de recursos na apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto do montante em espécie declarado pelo contribuinte.

Importante destacar as seguintes considerações da autoridade lançadora sobre o tema (e-fls. 20/21):

3.2.1 Do Dinheiro em Espécie

48. O Fiscalizado informou em DIRPF ter a posse, em espécie, em 31/12/2010 e 31/12/2011, respectivamente, de valores de R\$ 1.481,800,00 e R\$ 858.115,00.

49. O Termo de Início de Fiscalização o intimou a apresentar elementos de prova aptos a permitirem a convicção de que tais valores, declarados como numerário em espécie sob sua posse naquelas datas, correspondiam à realidade.

50. Tais elementos poderiam ser comprovantes de saques bancários em montantes compatíveis e/ou quaisquer outros documentos hábeis e idôneos para

tal e que tivessem o condão de convencer que, efetivamente, ele detinha a posse física do numerário.

[...]

54. Repetimos: o Fiscalizado é advogado atuante e possui conta bancária, o que torna ainda mais inverossímil a informação de que mantinha tais recursos em espécie.

55. Mas vá lá que a despeito de tudo isto ele realmente quisesse guardar o dinheiro em espécie. Certamente haveria meios de identificar as operações que tivessem gerado o fluxo de dinheiro para suas mãos. Este foi o escopo da solicitação feita no Terno de Início.

56. A Fiscalização, em análise feita em seus extratos bancários e em suas operações imobiliárias não vislumbrou a origem de tais recursos em espécie ou evidência de sua existência no início de cada ano sob auditoria. Nem o Fiscalizado apresentou qualquer elemento de prova, ou indiciário que seja, acerca da origem ou da existência de fato deles.

Na mesma esteira foi o entendimento do Colegiado a quo (e-fls. 1270/1271):

A discussão trazida na impugnação centra-se na tese de que a autoridade lançadora deveria considerar como origem de recursos no demonstrativo de variação patrimonial, os valores mantidos em espécie pelo autuado e devidamente informados nas Declarações Anuais de Imposto de Renda de Pessoa Física.

Sobre esta questão saliente-se que as informações prestadas na declaração de rendimentos provam a declaração dos fatos, mas não os fatos em si. Estes fatos devem ser provados por meio de documentos específicos que demonstrem a veracidade das informações prestadas.

[...]

Para que se aceite a disponibilidade alegada seria indispensável que o interessado apresentasse elementos de prova aptos a justificar ou dar verossimilhança à assertiva de que teria em seu poder esse valor, em espécie.

Ressalta-se que a fiscalização intimou o contribuinte durante o procedimento fiscal, por diversas vezes, a comprovar a existência dos recursos em espécie por meio de saques bancários ou outros elementos ou documentos hábeis e idôneos que demonstrassem que o contribuinte detinha a posse física do numerário.

De fato não há qualquer impedimento em manter dinheiro em espécie como alegado pelo contribuinte, embora não seja razoável pela falta de segurança e de rentabilidade como bem ressaltou a autoridade lançadora.

No entanto, a partir do momento que o contribuinte tem um acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados, deve comprovar a origem dos recursos aplicados, possibilitando verificar se tratam-se de

rendimentos tributáveis, isentos, ou tributados exclusivamente na fonte, e se já sofreram a tributação devida conforme o caso.

Junto com a impugnação nenhum documento novo objetivando comprovar a existência de dinheiro em espécie foi apresentado.

Não há nos extratos bancários juntados saques de quantias que sustentassem a manutenção em espécie do valor de R\$1.481.800,00 e R\$858.115,00.

Os Lucros distribuídos pelas empresas das quais o contribuinte é sócio cujo pagamento foi demonstrado através de transferências bancárias para as contas dos quais o contribuinte é titular já foram considerados pela autoridade fiscal no Demonstrativo da Variação Patrimonial.

Portanto, mantem-se como não incluídos como origem de recursos os saldos de dinheiro em espécie informados nas DIRPF por ausência de comprovação.

Sem reparos à decisão recorrida.

Diferentemente do que consta do Voto Vencido, a autoridade lançadora realizou o trabalho investigativo com o intuito de apurar se o contribuinte teria lastro financeiro para dispor da quantia em espécie declarada. No entanto, como explicitado no Relatório Fiscal, com base nos dados fornecidos pelo interessado e na análise de seus extratos bancários e de suas operações imobiliárias, não foi possível identificar a origem dos referidos recursos ou qualquer evidência de sua existência.

Vale lembrar que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações sempre que as alterações declaradas importarem em aumento de seu patrimônio, nos termos do art. 806 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), vigente à época dos fatos.

Assim, tendo em vista que nenhum argumento ou elemento de prova complementar foi apresentado nesta fase processual para contrapor as razões de decidir da primeira instância, adoto os mesmos fundamentos ali expostos.

Dessa forma, voto por: 1) Não conhecer do Recurso Voluntário da responsável solidária Sandra Krutzsch. 2) Conhecer parcialmente do Recurso Voluntário do contribuinte, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll