



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.721877/2015-02
ACÓRDÃO	2301-011.686 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANDRA STAEDELE KRUTZSCH
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

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, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações acerca de inconstitucionalidade e, na parte conhecida por maioria, dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar 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 reunião assíncrona os conselheiros Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Diogenes de Sousa Ferreira, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, 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. 14/34), extrai-se:

Relata a autoridade lançadora que foi realizada auditoria determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal em face de seu marido, Gilmar Kruttsch. A auditoria, que tinha como objetivo verificar a regularidade da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física relativamente aos anos calendários 2011 e 2012, detectou a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto.

Acrescenta que como a Fiscalizada já era casada com ele sob regime de comunhão universal de bens no período fiscalizado, e como ambos haviam optado por entregar as declarações de imposto de renda separadamente, a regra é que prevaleça a vontade do contribuinte, devendo o Fisco, lançar o tributo sobre a receita omitida na base de 50% para cada um.

Informa que o Relatório Fiscal reproduz os fatos e conclusões do procedimento em face do cônjuge da fiscalizada, Gilmar Kruttsch, que são, em última análise, os fatos e conclusões deste procedimento também.

Gilmar Kruttsch foi primeiramente diligenciado a respeito das transferências financeiras havidas a seu favor, entre 2009 e 2013, originadas do escritório de advocacia Kruttsch 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.

Gilmar Kruttsch 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 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 a pessoas, empresas e órgãos públicos para coleta de informações necessárias ao procedimento fiscal.

Por meio do Termo de Intimação nº 2014.00228-7-07 Gilmar Krutzsch 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, Gilmar Krutzsch pediu prorrogação do prazo o qual foi deferido. Passado o termo final, 13/05/2015, nada foi respondido.

A fiscalizada também foi intimada a prestar informações a respeito das transferências havidas a seu favor, entre 2009 e 2013, originadas do escritório de advocacia Krutzsch Advogados Associados, pessoa jurídica da qual era sócia. Em resposta apresentou informações solicitadas e respectivos comprovantes.

Termos de continuidade se sucederam até o Termo de Intimação 2014.00412-3-03, que intimou a contribuinte a se manifestar sobre os Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial.

Após o termo final não houve manifestação da fiscalizada.

Informou a Autoridade autuante que após o início do procedimento fiscal, Gilmar Krutzsch 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 Gilmar Krutzsch e da contribuinte, 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 Gilmar Krutzsch 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 contribuinte.

Na análise feita nos extratos bancários das contas de titularidade do contribuinte 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 Gilmar Krutzsch 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 Gilmar Krutzsch 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 Gilmar Krutzsch, a contribuinte e diligenciados.

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 Gilmar Krutzsch 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 Giancesini.

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 Gilmar Krutzsch e Sandra Stedele Krutzsch. Ambos não se manifestaram sobre os demonstrativos apresentados.

Os valores da Planilha do item 102 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 de casamento é de comunhão universal e a apresentação da DIRPF foi “em separado” .

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 contribuinte, foi proferido Acórdão nº 02-67.326 - 9ª TURMA da DRJ em Belo Horizonte/MG, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls.1.272/1.2850):

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

Inconformada com referida decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.292/1.299), 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 imponible.

(...)

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

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 contribuinte, 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 contribuinte 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 financeiros dos anos anteriores, de modo a apurar se o contribuinte teria lastro financeira 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 pelo Sr. Gilmar Krutzsch, para o compute 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 cônjuge da Recorrente 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 Gilmar Krutzsch 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

A retificação da DIPRF, por iniciativa do contribuinte 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 terceiros, 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 cônjuge da 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

A recorrente argumenta que a multa é desproporcional e confiscatória, devendo ser afastada sua aplicação.

Pois bem!

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), *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;[...]

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

Ilegitimidade Passiva da Solidária

Esclareça-se ainda que embora a Recorrente conteste a responsabilidade solidária atribuída a seu esposo, 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 agir 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, a Recorrente foi quem requereu, em nome próprio, a exclusão do responsável solidária do polo passivo da autuação fiscal, padecendo-lhe, portanto, legitimidade para tanto, nos termos da Súmula encimada, de observância obrigatória por parte dos Conselheiros.

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

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações 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, divirjo da Relatora quanto à inclusão como origem de recursos na apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto do montante em espécie declarado pela contribuinte.

Importante destacar as seguintes considerações da autoridade lançadora sobre o tema (e-fls. 21/22):

3.2.1 Do Dinheiro em Espécie

59. Gilmar Krutzsch 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.

60. 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.

61. 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, o contribuinte detinha a posse física do numerário.

[...]

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

66. 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.

67. 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 Gilmar Krutzsch apresentou qualquer elemento de prova, ou indiciário que seja, acerca da origem de tais recursos em espécie.

Na mesma esteira foi o entendimento do Colegiado a quo (e-fls. 1281/1282):

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 a contribuinte teria lastro financeiro para dispor da quantia em espécie declarada. No entanto, como explicitado no Relatório Fiscal, com base nos dados fornecidos e na análise de extratos bancários e 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 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