



**Processo nº** 10166.730840/2012-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2202-010.454 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de novembro de 2023  
**Recorrente** LÚCIO AUGUSTO BRANCO CHRISTIANSEN FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2007, 2008

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

Constitui omissão de rendimentos deixar o contribuinte de informar na Declaração de Ajuste Anual valores tributáveis decorrentes do trabalho.

**MULTA QUALIFICADA. DESQUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N° 14.**

A simples apuração de omissão reiterada de rendimentos por si só não autoriza, na época dos fatos, a qualificação da multa de ofício, sendo necessária, para sua aplicação, a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (Suplente Convocado), Gleison Pimenta Sousa, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) suplementar relativa aos anos-calendário de 2007 e 2008, apurada em decorrência de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Conforme narra o julgador de piso (fls. 1.111 e ss):

O contribuinte apresenta impugnação, protocolada em 11/01/2013 (fls. 1048-1066 e 1099-1105), na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem:

O Auto de Infração não merece prosperar, haja vista estar eivado de nulidades e inconsistências e por ter injustificadamente desconsiderado os esclarecimentos e documentos apresentados à Autoridade Fiscalizadora, os quais demonstram a total compatibilidade entre os valores por este percebido à título de remuneração por seu trabalho com vínculo empregatício com a CAENGE S/A.

#### **NULIDADE – IMPRECISÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

A imprecisão na determinação da infração fulmina a autuação, tendo em vista que a Autoridade Fiscal fundamenta que o imposto de renda foi lançado de acordo com os quadros apresentados no Anexo I, do termo de Verificação Fiscal, o qual é absolutamente impróprio para a determinação da base de cálculo, pois não corresponde ao período da autuação.

É indispesável que a autoridade tributária comprove, através de prova documental apta a existência dos rendimentos no período objeto da autuação, bem como a fonte para o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência.

A presente autuação está amparada em premissa equivocada, pois não se sabe de onde foram extraídos os valores utilizados para compor a base de cálculo do Imposto de Renda apurado em relação ao 2º semestre de 2007 e ano-calendário 2008.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF que respalda o presente Auto de Infração – AI embasa suas conclusões em dois arquivos apreendidos pela Polícia Federal na sede da empresa CAENGE, durante a operação Caixa de Pandora. Segundo a fiscalização, as planilhas 107636.Xis e 126706.Xis conteriam a indicação de remunerações não declaradas ao Fisco, em razão da existência, nestes documentos, das colunas Gerencial e Salário B2, respectivamente.

Diferentemente do suscitado pela autoridade fiscalizadora, os documentos apresentados não trazem nada além de um estudo de viabilidade, elaborado pela empresa, com a intenção de verificar a conveniência de aplicação futura da sistemática de distribuição de lucros entre os funcionários da empresa.

Inexistem elementos suficientes a justificar a subsistência da presente autuação, respaldada tão-somente em provas indiretas e sem elementos suficientes a demonstrar veracidade da situação descrita pela autoridade fiscalizadora.

Mesmo que admissíveis, a título de provas indiretas, imperiosa a demonstração de que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência, o que não ocorreu.

Não se aceita, pela legislação tributária e processual pátria, a instrução probatória fundada em mera afirmação de fato, lastreada em simples presunção, sendo necessária a confirmação do conteúdo dessa prova.

Os valores percebidos de remuneração por seu trabalho com vínculo empregatício com a CAENGE S/A são totalmente condizentes com aqueles declarados pelo contribuinte em suas DIRPF.

Como afirma a própria Autoridade Fiscalizadora no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, os lançamentos considerados a crédito/depósito como não comprovados, após as exclusões realizadas, tanto pela soma anual como pelo valor limite individualizado não configuram infração à legislação do imposto de renda, ou seja, há plena adequação entre a renda declarada e a variação patrimonial do contribuinte.

#### **Participação nos Lucros**

Mesmo que tais valores tivessem sido pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros, o que se admite apenas por hipótese, ainda assim não poderiam ser incluídos na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias e do Imposto de Renda, em razão de sua natureza não remuneratória.

Os documentos apreendidos pela Polícia Federal tratam-se de simples planilhas de estudo de viabilidade de pagamento de participação nos lucros aos empregados da empresa, as quais nunca chegaram a ser efetivamente implantados.

### **DESQUALIFICAÇÃO DO EX-FUNCIONÁRIO CLÁUDIO MARQUES DE SOUZA**

Os esclarecimentos prestados pelo Sr. Cláudio Marques referem-se a situação exclusivamente pessoal, podendo ser usadas apenas contra ele próprio, e não retratam o arcabouço fático dos demais funcionários da empresa, razão pela qual não poderiam sequer ter sido mencionados pelo Fiscal na lavratura do presente Auto de Infração, posto que não guardam qualquer relação com as obrigações tributárias do Impugnante.

A partir das informações pessoais do ex-funcionário, a fiscalização presumiu que o impugnante também haveria recebido valores extra-folha, correspondentes àqueles lançados nas já citadas planilhas apreendidas pela Polícia Federal.

A Fiscalização embasa sua autuação em instrução probatória fundada em mera afirmação de fato, lastreada em provas indiciárias e balizada em manifestação de terceiro, sem a apresentação de elementos de convicção e despregada de outros elementos probatórios.

Deve ser consignada a impropriedade da autuação no ponto em que, equivocadamente, considera como principal prova das supostas omissões de rendimentos o depoimento prestado pelo ex-funcionário da CAENGE, o Sr. Cláudio Marques de Souza.

A pretexto de melhor verificar os fatos, foi instaurado procedimento de Diligência Fiscal Vinculada, junto ao referido empregado, o qual, em resposta ao Mandado de Procedimento Fiscal, informou ter recebido da empresa, além do salário regular, remunerações a título de Bonificações, Gratificações e Comissões.

Tal afirmação foi o único elemento considerado pela fiscalização para presumir que os valores foram percebidos pelos demais colaboradores da empresa. Apesar de se amoldarem como verbas variáveis, corresponderiam àqueles lançados às folhas de pagamento paralelas apreendidas pela Polícia Federal, o que comprovaria, assim, a intenção da empresa em sonegar tais informações ao Fisco.

A Fiscalização embasa sua autuação em instrução probatória fundada em mero testemunho, balizada em delação premiada isolada, sem a apresentação de elementos de convicção e despregada de outros elementos probatórios, o que só reforça o descrédito do AI.

#### **A imposição de multa é confiscatória.**

Em sua parte final, o impugnante sintetiza a sua impugnação, solicitando que: seja tomada como tempestiva; seja declarado nulo o Auto de Infração ante a existência de vícios insanáveis; seja julgado improcedente o lançamento, tendo em vista que não restou configurada a omissão e, por fim, seja reduzido o valor da multa imposta, em razão do seu caráter confiscatório.

O processo foi baixado em diligência, através de Resolução da 3<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ Brasília, pois, ao compulsar os autos, especialmente os papéis em que se sustenta o Auto de Infração (fls. 1071-1073), o Relator verificou que não haviam sido acostados os documentos mencionados pela Auditoria Fiscal, que deram ensejo ao Lançamento, isto é, cópias integrais das planilhas originais, onde estavam incluídas as informações do contribuinte, ora impugnante, e do Sr. Cláudio Marques de Souza; assim como não estavam presentes o Termo de Intimação e a respectiva resposta do resultado da mencionada Diligência Fiscal Vinculada ao empregado da Caenge Cláudio Marques de Souza.

Foi dada ciência ao contribuinte, o qual ratificou os termos da impugnação (fls. 1099-1105).

O Colegiado da 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada (fl. 1109):

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.**

Verificado que os rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte não foram integralmente oferecidos à tributação na Declaração de Imposto de Renda, mantém-se o lançamento.

**MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.**

Nos lançamentos de ofício, a aplicação da multa e a incidência de juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre o tributo não pago no vencimento ou pagamento a menor, foi estabelecida por lei, cuja validade não pode ser contestada na via administrativa.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DE 150%.**

Verificado o dolo tendente a reduzir o montante do imposto devido, ou a tentativa de evitar ou diferir o seu pagamento, justificada está a aplicação da multa qualificada. Deve ser aplicada a multa de ofício no caso de declaração inexata.

**Recurso Voluntário**

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 26/9/2014 (fl. 1129) e, inconformado, apresentou o presente recurso voluntário em 20/10/2014 (fls. 1132 e ss), por meio do qual, após relatar os fatos, devolve a este Conselho as alegações apresentadas à primeira instância administrativa de julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, referentes a valores pagos como gratificações e bonificações recebidas extra-folha de pagamento da pessoa jurídica Caenge S/A, apurados a partir de arquivos apreendidos pela Polícia Federal em operação denominada “Caixa de Pandora”, que continham remunerações não declaradas ao Fisco.

A insurgência do recorrente pode ser resumida na afirmação de que não há provas de que recebeu os valores que a fiscalização considerou omitidos, pois o lançamento se deu com base em planilha inserta no Anexo I e em depoimento de Claudio Marques de Souza, outro funcionário da Caenge S.A; que, ainda que pudesse ser considerada a referida planilha, esta serviria de base apenas para o lançamento do período nela indicado, qual seja o 2º semestre de 2006 e o 1º semestre de 2007; que o conteúdo das planilhas seria apenas simulações ou supostos estudos de viabilidade de sistemática de distribuição de lucros; que o depoimento de Claudio serviria apenas para apurar fatos contra ele; que caso houvesse de fato tais rendimentos omitidos, esses seriam lucros distribuídos, portanto isentos do imposto de renda.

Referida planilha é fruto de operação da Polícia Federal denominada “Caixa de Pandora”, na qual, dentre os documentos apreendidos, estariam as planilhas intituladas

“107636.xls - Gerencial” e “126706.xls - Salário B2”, que continham registros de remunerações pagas a segurados, mas não declaradas em GFIP.

Para confirmação dos fatos, foi intimado o empregado Claudio Marques de Souza, que, em resposta à diligência fiscal, informou ter recebido da Caenge remunerações a título de salário, bonificações, gratificações e comissões, importâncias essas que correspondiam àquelas contidas nas folhas de pagamentos paralelas apuradas pela Polícia Federal, de forma que os valores omitidos não estariam em declarações da empresa apresentadas à Receita Federal.

Cabe registrar ainda que nas mesmas planilhas constavam tanto o nome de Claudio, quanto do recorrente.

Considerando que as alegações do recorrente neste Capítulo são reiterativas e foram bem analisadas pelo julgador de piso, por concordar com seus fundamentos, adoto-os como minhas razões de decidir:

Como se observa, o ponto fulcral da irresignação do impugnante é a alegação de que os documentos colhidos, as planilhas supracitadas, não apenas não são suficientes e não servem como prova, mas são provas indiretas, as quais sequer demonstram a omissão de rendimentos, isto é, são meras ilações sem qualquer valor probante.

Primeiramente cumpre deixar em relevo ao impugnante que alegações contumazes como a de que “só há indícios”, mas não provas de que tal ou qual situação ilícita ocorreu não mais prosperam no ordenamento pátrio, especialmente quando tentam fazer crer que indício não possui qualquer valor e não é prova. Não apenas são premissas inteiramente equivocadas, mas também faz parte de doutrina antiga completamente superada.

A lei não mais admite provas de valor tarifado, nem mais estabelece a priori uma hierarquia entre as provas. Não há fundamento jurídico na sustentação de que os indícios são provas menores, ou até mesmo prova nenhuma. Os indícios serão provas fracas ou fortes, como quaisquer outras, pois devem ser aferidos dentro de todo o contexto instrutório, como, aliás, ocorre com todas as demais provas.

...

Não há dúvidas, portanto, de que é perfeitamente aceitável pelo ordenamento jurídico pátrio a prova indiciária para fundamentar determinada autuação. E não deveria ser diferente o “peso” probatório dado pela doutrina e jurisprudência aos indícios.

...

No caso concreto, a Receita Federal do Brasil, no seu trabalho diuturno de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, a exemplo das Contribuições Previdenciárias Patronais e de Segurados não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência social), ao analisar os documentos apresentados pela CAENGE S/A (MPF 01.1.01.00-2010- 00438-3), bem como os arquivos e documentos apreendidos pela ação da Polícia Federal, na Operação Esperança, denominada Caixa de Pandora (Inquérito 1374-37-2010-4.01.000/DF – TRF 1<sup>a</sup> Região), detectou que essa pessoa jurídica não havia declarado em GFIP parte das remunerações dos segurados.

Dois arquivos, em especial as planilhas 107636.xls e 126706.xls (fls. 1038-1042), deram conta das remunerações de funcionários não declaradas ao Fisco.

Ato contínuo, foi instaurada Diligência Fiscal Vinculada, junto ao empregado da CAENGE S/A, Cláudio Marques de Souza, o qual figura nas planilhas supracitadas, a fim de atestar ou não o recebimento dos valores lá consignados (fls. 1086- 1095). Em resposta, esse funcionário confirmou que auferiu Gratificações e Comissões da CAENGE S/A, bem como Remunerações a Título de Bonificações, importâncias essas que correspondiam àquelas contidas nas folhas de pagamentos paralelas apreendidas.

Naturalmente, em infrações dessa natureza, de Omissão de Rendimentos do Trabalho, em que, segundo a Autoridade Autuante, valores foram auferidos “por fora” e não foram levados à tributação pela CAENGE e pelo ora impugnante, de comum acordo, não seria de se esperar a entrega dos recibos de pagamentos e, até mesmo, o depósito em conta corrente. Seria de se esperar dificuldade maior na detecção da infração.

No caso em tela, somente foi possível à Receita Federal do Brasil ter conhecimento do fato gerador do tributo, depois da apreensão dos documentos supracitados nas instalações da fonte pagadora, após ação da Polícia Federal.

No que tange a essas planilhas, primeiramente, o impugnante afirma que sequer dizem respeito ao período abrangido pelo Lançamento (anos-calendário 2007 e 2008).

O Processo foi baixado em diligência, a fim de que fossem acostadas as planilhas na sua forma integral, como já se mencionou alhures. Ao fim desse procedimento, foram juntados os documentos faltantes e, ato contínuo, cientificado o ora impugnante do resultado, manifestando-se este no sentido de ratificar os termos da sua impugnação (fls. 1071- 1106).

Da mera observação das planilhas, na forma integral, mais especificamente à fl. 1080, verifica-se que o período abrangido, isto é, as verbas pagas informadas neste documento foram efetivadas de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, com discriminação mês a mês, ou seja, corresponde exatamente ao período da autuação (fl. 1010).

Compulsando ainda essas mesmas planilhas, constata-se que não fazem qualquer menção a simulações ou a supostos estudos de viabilidade de sistemática de distribuição de lucros. Outra alegação da defesa. Está nelas consignado, com clareza meridiana, que as verbas ali enumeradas não foram incluídas em GFIP e correspondem a remunerações não declaradas.

Ademais, o título da tabela é bastante esclarecedor: Demonstrativo de Apuração das Comissões, Bonificações e demais verbas não incluídas em GFIP – Aferição da Base de Cálculo.

Nada dizem tais documentos acerca da suposta distribuição de lucros simulada. A bem da verdade, o impugnante afirma que, de fato, não ocorreu tal distribuição, e que somente por hipótese, se entendido no julgamento, seriam ainda verbas não tributáveis, em razão de sua natureza não remuneratória (fl. 1058).

Seria razoável conceber, como consectário lógico da alegação do impugnante que as planilhas seriam simples simulações de uma realidade sequer ainda materializada, que não somente ele, mas nenhum dos funcionários teria auferido os valores ali indicados até então.

Não foi isso que, na prática, ocorreu. O Auditor Fiscal, em Diligência Fiscal Vinculada, solicitou confirmação desse fato ao empregado da CAENGE, Cláudio Marques de Souza, MPF 01.1.01.00.2011-01420-0, um dos funcionários que figuram na suposta lista simulatória. Este, em resposta ao procedimento, afirmou ter recebido Remunerações a Título de Bonificações, Gratificações e Comissões da CAENGE. Estas, apesar de se tratarem de verbas supostamente variáveis, correspondiam àqueles valores lançados às folhas de pagamento “paralelas” apreendidas pela Polícia Federal, comprovando assim, de forma peremptória, a intenção da empresa em sonegar tais informações ao Fisco (fls. 1086- 1095).

Confirmado que o documento não é apenas um simulacro de eventual distribuição de lucros, mas sim um controle paralelo de verbas pagas, os esclarecimentos prestados pelo Sr. Cláudio Marques de Souza retratam sim o arcabouço fático do que ocorreu também com o impugnante, já que este figura na mesma lista de remunerações “extra folha”.

Estes elementos trazidos pela Auditoria Fiscal são harmônicos entre si e, principalmente, possuem nexo causal e convergem para demonstrar a Verdade Material, a materialização incontestável da hipótese de incidência e a tentativa de não levar à tributação as remunerações recebidas: manutenção, nas instalações do empregador do contribuinte, de documentos com controle de pagamento “por fora” da folha de

pagamento normal; indicação explícita nesses mesmos documentos de que se tratam de valores pagos a título de bonificações e comissões, não apenas remunerações corriqueiras, sem a correspondente inclusão na GFIP e que se tratam de verbas não declaradas; o nome do contribuinte figura claramente nesses documentos como um dos funcionários que recebem “por fora”; outro funcionário, o Sr. Cláudio Marques de Souza, que também figura nos mesmos documentos, confirma o recebimento dos valores neles constantes, demonstrando assim, como indício veemente, que não se trata de mera simulação de distribuição de lucros.

Em suma, não há qualquer imprecisão na determinação da base de cálculo, muito menos desconsideração de alegações do contribuinte efetuadas pelo autuante, que possam ensejar a nulidade do procedimento fiscal, haja vista terem sido considerados os valores exatos contidos nas planilhas supracitadas (fls. 1077-1081 e 1023-1032). Ademais, os valores remuneratórios informados na Declaração de Ajuste Anual não guardam qualquer relação com os montantes omitidos, condizendo, no máximo, com a folha de pagamento “normal”.

Nesses termos, no exercício da prerrogativa da livre convicção motivada do Julgador, consagrada no artigo 63 do Decreto nº 7.574/2011 (artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972), tem-se que os fatos coligidos pelo Auditor Fiscal revestem-se da categoria de indícios graves, precisos e convergentes no sentido de provar que a infração de omissão de rendimentos detectada mostrou-se revestida de substância e materialidade, isto é, ficaram à margem da tributação, de forma deliberada, valores recebidos pelo impugnante.

Isso posto, mantém-se o lançamento neste capítulo.

### **Da multa qualificada**

No que tange à aplicação da multa de ofício, quanto à alegação de ser confiscatória, sem delongas, cito verbete sumular deste Conselho, qual seja:

#### **Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Alega ainda o recorrente ser indevida a multa por não estar configurado o evidente intuito de fraude.

Aqui entendo assistir razão ao recorrente. Conforme consta do TVF, após citar a legislação, a autoridade fiscal apresenta a seguinte motivação para a qualificação da multa:

Configuram a prática reiterada de atos ilícitos verificada no curso desta fiscalização os fatos descritos no item "II - INFRAÇÃO" deste Termo, implicaram na aplicação da Multa de Ofício Qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e Representação Fiscal Para Fins Penais.

Entendeu o julgador de piso que

Em relação ao percentual aplicado de 150%, relativamente à Omissão de Rendimentos de Pessoa Jurídica, este decorreu de Lei (art. 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/96), em face da manifesta e reiterada conduta de omitir rendimentos provenientes de trabalho com vínculo empregatício com a CAENGE S/A (bonificações e gratificações), recebidos fora da folha de pagamento regular dessa pessoa jurídica.

Bem se vê que a motivação para a qualificação da multa foi a reiteração da conduta, não tendo sido de fato demonstrado o evidente intuito de fraude, conluio ou simulação por parte do recorrente. Nos termos da Súmula CARF nº 14,

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Entendo que o caso em discussão é caso típico de omissão de rendimentos, conduta que, ao teor dos fundamentos da súmula citada, não são suficientes para qualificação da multa, que deve ser reduzida a 75% nos termos do art. 44 da Le n° 9.430, de 1996:

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;

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva