



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10972.720025/2013-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.149 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de julho de 2023  
**Recorrente** CARLOS MAGNO DAMICO DE QUEIROZ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. AFASTAMENTO. SÚMULA CARF Nº 14

A simples apuração de omissão fatos geradores de imposto de renda por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Não caracterizada a ação ou omissão dolosa que leve à sonegação e/ou fraude, a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR COMPLEXIVO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.150, § 4º DO CTN.

O fato gerador do imposto de renda é complexo e só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação o prazo decadencial para lançamento deve ser aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.

Nos termos da Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto com relação ao pedido de parcelamento de débitos, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para reconhecer a decadência do ano-calendário de 2007.

(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, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar do exercícios 2008 a 2013, anos-calendário de 2007 a 2012, apurada em decorrência de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.

Conforme relatado pela autoridade julgadora de piso (fls. 279 e ss):

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 197/198, foi constatada omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração.

Do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 220/228, cumpre inicialmente transcrever o seguinte excerto:

“O contribuinte CARLOS MAGNO DAMICO DE QUEIROZ, CPF 485.230.466-15, apresentou Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF para os exercícios de 2008 a 2013 (fls. 160 a 192), respectivos anos-calendário de 2007 a 2012, tendo oferecido à tributação os seguintes rendimentos recebidos de pessoas jurídicas:

... Entretanto, este contribuinte consta em GFIP como beneficiário de pagamentos recebidos de diversas pessoas jurídicas nos anos sob análise, na condição de autônomo, em valores superiores aos declarados ao fisco, configurando-se uma omissão reiterada de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas sem vínculo empregatício, nos valores abaixo informados:

...

Vale salientar que o contribuinte já reconheceu a existência de pagamentos recebidos de pessoas jurídicas em valores superiores àqueles declarados ao fisco, visto que impetrou ação judicial na Justiça Federal de Uberaba/MG (Processo n.º 6329-83.2012.4.01.3802) pleiteando a restituição dos valores descontados a título de INSS que ultrapassaram o teto da contribuição, nos anos de 2002 a 2011, tendo apresentado como base desses descontos os rendimentos anuais auferidos em decorrência da prestação de serviços de contabilidade, cujos valores têm a mesma ordem de grandeza da remuneração presente em GFIP.

Para lastrear seu pedido acostou na referida ação judicial extratos do sistema da Previdência Social CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais, que informa o total mensal dos valores recebidos, que serviu de base para a retenção previdenciária, extraídos da GFIP.

Em virtude desse processo judicial, a Procuradoria da Fazenda Nacional em Uberaba formalizou o Processo Administrativo 11239.000037/2013-93, que foi submetido à apreciação da Receita Federal do Brasil, a qual, após a devida apuração, reconheceu a existência de contribuições para o INSS retidas a maior no período de outubro/2007 a dezembro/2011, sendo tais valores passíveis de devolução ao interessado. Tal informação foi repassada à PFN, para fins de subsidiar a ação judicial.

Cópia integral do Processo Administrativo 11239.000037/2013-93, contendo a petição inicial da citada ação judicial, extrato CNIS acostado pelo contribuinte, demais documentos, bem como manifestação da Receita Federal, foi acostada nas fls. 40 a 88.”

Do referido Termo de Verificação Fiscal, consta ainda o seguinte:

Cita o art. 150, § 4º, do CTN, destacando que no presente lançamento, salvo melhor juízo, estão presentes as ocorrências de dolo e fraude, portanto, não há que se falar em decadência. Não houve nenhuma homologação de lançamento por parte do fisco como alegou o contribuinte, portanto, aplica-se o inciso I do art. 173 do CTN.

Destaca que sempre foi dever dos Auditores-Fiscais proceder à comunicação de ilícitos à autoridade criminal, citando art. 66 da Lei de Contravenções Penais (Decreto-Lei n.º 3.688/41), art. 116, VI e XII, da Lei n.º 8.112/90, art. 16 da Lei n.º 8.137/90 e arts. 1º e 2º do Decreto n.º 2.730/98.

Verificou que o contribuinte utilizou nas DIRPF parte dos valores descontados a título de INSS como dedução de Contribuição à previdência oficial. Como pleiteou judicialmente a restituição dos valores descontados a título de INSS que ultrapassaram o teto da contribuição, foram considerados na presente infração, como dedução de ofício, os valores das diferenças entre o teto máximo de contribuição previdenciária e o valor já utilizado pelo contribuinte, conforme Tabela III (fl. 226).

Cabe, ainda, transcrever do Termo de Verificação Fiscal o seguinte trecho:

“Entendemos que a conduta do contribuinte descrita acima, ao deixar de informar em suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física a totalidade de seus rendimentos recebidos, mesmo tendo pleno conhecimento de tais rendimentos, tanto assim que pleiteou a restituição dos valores de INSS retidos acima do teto decorrentes do pagamento desses mesmos rendimentos, em seis anos-calendário consecutivos, nos montantes evidenciados, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária, e insere-se na descrição prevista nos incisos I e II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90 abaixo transcritos: (...)

Salvo melhor juízo, também estão presentes nos fatos descritos as circunstâncias constantes dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcritos: (...)

Dessa forma, aplicamos a multa de ofício de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96: (...)”

Consta ainda do Termo de Verificação Fiscal que, tendo em vista a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, foi providenciada Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada no processo administrativo fiscal n.º 10972.720026/2013-67, em apenso ao presente.

Cientificado do lançamento pessoalmente em 04/06/2013 (fl. 196), o contribuinte apresentou em 03/07/2013 a impugnação de fls. 233/242, em que, após breve histórico dos fatos, aduz as razões sintetizadas a seguir:

**Dos fundamentos e do direito:** Após citar doutrina sobre princípios constitucionais tributários e multa confiscatória, argumenta que o princípio do não confisco, que há de ser analisado juntamente com o princípio da proporcionalidade, tem como escopo preservar a propriedade dos contribuintes ante a voracidade fiscal do Estado, sendo evidente que a cobrança de multa em valores desarrazoados subsume-se à mesma teleologia. A Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, considera o princípio constitucional do não confisco, sendo assim também em referência às multas punitivas, entendidas como decorrentes de inadimplemento de obrigação tributária. Cita julgados do Supremo Tribunal Federal.

**Da decadência:** Prefacialmente, cumpre salientar que o Fisco não observou a decadência referente ao lançamento de ofício pertinente ao ano base de 2007, exercício 2008, que teria o prazo de cinco anos para efetuar, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

**Do lançamento por homologação:** O Imposto de Renda é lançado por homologação, tipo de lançamento que está disciplinado no artigo 150, § 4º do CTN. Lado outro, caso se comprove omissão ou inexactidão do contribuinte ao efetuar a

declaração por homologação, a Administração poderá efetuar o lançamento ex officio, previsto no artigo 149 do CTN.

**Da multa:** Embora a multa tenha previsão legal e vise a dissuadir e punir o contribuinte, o percentual de 150% adotado no caso em apreço se mostra desproporcional e com efeitos confiscatórios, mormente em se considerando que se trata de pessoa física de poucas posses, não se coadunando com a razoabilidade à qual se deveria ater o Fisco. A multa aplicada pode ensejar a insolvência do Impugnante, configurando-se em abuso e ilegalidade do Fisco em exigir um valor maior do que o do próprio tributo. A legislação fiscal não pode fechar os olhos à Constituição Federal Brasileira e aplicar as multas que bem lhe aprouver, sob pena de evidente inconstitucionalidade. O caráter confiscatório da multa no patamar de 150% desconfigura sua própria natureza e função, ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Fisco transforma-se em inequívoca fonte de arrecadação, configurando-se como verdadeiros tributos ilegais, disfarçados sob a roupagem de penalidade pecuniária.

**Do crime contra a ordem tributária:** entende o Sr. Auditor Fiscal que a conduta do contribuinte, ao deixar de informar em suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física a totalidade de seus rendimentos, caracterizaria, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme artigos 1º, I, II, e 2º, I, da Lei 8137/90 e artigos 71 e 72 da Lei 4502/64. Os crimes tributários são meros instrumentos de cobrança estatal e, portanto, estranhos à função do Direito Penal, pois tais tipos penais são imputados aos contribuintes pelo Fisco de maneira simplista, sem critério nem discernimento, de tal forma que a maioria da população brasileira poderia se enquadrar nas referidas condutas, caso seja levado a termo o enquadramento equivocado da Receita Federal da conduta do Impugnante aos artigos de lei supracitados. Os supostos crimes descritos mostram-se completamente desarrazoados, sendo a tipificação dos artigos, 71 e 72 da Lei 4.502/64, utilizados para balizar a aplicação da multa de ofício, num patamar absurdo e inaceitável, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei 11.488/2007. Com efeito, o contribuinte não se utilizou de nenhum expediente ilegal, utilizou a SEFIP - Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, corretamente informou todos os valores, caracterizando-se em confissão de dívida. Só há tipificação da conduta se, nos crimes contra a ordem tributária, a supressão ou redução do tributo ocorrer mediante a contrafação ou o uso do falsum. A declaração de ajuste do imposto de renda, feita pelo contribuinte, é de ajuste e não declaração dos rendimentos, e a objetividade jurídica da norma penal é a fraude, não a mera inadimplência. Ressalte-se que, caso a impugnação seja aceita e deferido o parcelamento do débito junto a Secretaria da Receita Federal, a manifestação concreta no sentido de saldar a dívida em momento anterior ao recebimento da exordial acusatória afasta a justa causa para a ação penal, ainda que restando eventual discussão extrapenal dos valores, pois o parcelamento do débito deve ser entendido como equivalente ao pagamento. Insta salientar que a excessiva carga tributária brasileira impõe ao cidadão uma maneira de sobreviver e muitas vezes ser obrigado a omitir algum rendimento esporádico, vez que o pagamento correto dos tributos levaria a comprometer as necessidades básicas da vida. O Fisco, na sua voracidade arrecadatória, sequer se dá ao trabalho de avaliar caso a caso em sua singularidade, e já de antemão visa ameaçar o contribuinte de todas as formas possíveis, inclusive com ameaça criminal, com o escopo de extrair dele todos os valores possíveis, e muitas vezes cobra valores tão estratosféricos e absurdos, como ocorre no caso em comento, que o cidadão sequer vislumbra de onde conseguirá retirar valores tão altos de seus parcos rendimentos.

**Dos Pedidos:** ante ao exposto, requer seja recebida e julgada procedente a impugnação, determinando:

1 - Seja extirpado dos cálculos o período de apuração do ano base 2007, exercício 2008, com fincas no artigo 173 do CTN, decadência.

2 - Seja reduzida a multa de ofício do percentual de 150% para 20%, bem assim, a utilização da taxa básica SELIC para efeito de recomposição do valor dos tributos e juros legais de 1% o mês, conforme artigo 161, § 1º do CTN.

3 - Seja parcelado o valor efetivamente devido conforme cálculos apresentados em anexo, com fincas no artigo 10 da Lei 10522/2002, que perfaz o total de R\$ 182.100,66.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), por unanimidade de voto, julgou a impugnação improcedente, em decisão que restou assim ementada:

#### MULTA QUALIFICADA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Configurado o dolo, nos termos da legislação aplicável, impõe-se a qualificação da multa de ofício e a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### PRELIMINAR. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS NO ANOCALENDÁRIO 2007.

Caracterizado, no presente caso, o dolo, consistente na tentativa do contribuinte de reduzir o montante do imposto devido, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observando-se que na apuração de omissão de rendimentos o fato gerador é complexo, de período anual. Preliminar rejeitada.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2008 A 2012. MATÉRIA INCONTROVERSA.

Uma vez que o contribuinte concordou com a infração que lhe foi imputada, trata-se de matéria incontroversa, devendo ser mantidas as alterações efetuadas pelo lançamento.

#### JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

### **Recurso Voluntário**

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 18/2/2014 (fl. 303) e, inconformado, apresentou o presente recurso voluntário em 10/3/2014 (fls. 306 e ss), por meio do qual invoca novamente a decadência dos anos-calendário de 2007 e 2008; alega o caráter confiscatório da multa agravada de 150%, requerendo seja reduzida ao percentual de 20% pois não utilizou de nenhum expediente ilegal, pois informou os valores em GFIP, o que caracterizaria confissão de dívida, e que não praticou fraude; requer o parcelamento da dívida e a extinção da representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, no entanto será conhecido apenas parcialmente, uma vez que quanto ao pedido de parcelamento, não compete a este Conselho se manifestar sobre tal pleito, que deverá ser dirigido à uma unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma que tal pedido não será conhecido.

Posto isso, conforme relatado, trata-se de Auto de infração lavrado em decorrência de omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica. O contribuinte entrou com ação judicial de repetição de indébito por ter recolhido contribuição previdenciária a mais do que deveria. Por outro lado, o Fisco apurou, a partir das GFIP, que os rendimentos que originaram os recolhimentos a maior foram omitidos nas respectivas Declarações de Ajuste Anual (DAA).

O recorrente não contesta a omissão de rendimentos, mas a decadência dos anos-calandários de 2007 e de 2008, e a multa qualificada (duplicada) de 150%.

## 2.2 - Da multa qualificada

Considerando que a decisão sobre a multa qualificada tem reflexo na regra a ser utilizada para contagem do prazo decadencial, analiso primeiramente essa matéria.

O contribuinte se insurge contra a multa agravada de 150% a ele imposta, alegando inicialmente questões de inconstitucionalidade, pois haveria ofensa a princípios constitucionais como o não confisco. Sobre essas questões, este Conselho já possui entendimento sedimentado, conforme Súmula CARF nº 2:

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

Alega ainda o recorrente que não teria praticado fraude, nem se utilizado de nenhum expediente ilegal, pois declarou os valores em GIFP, de forma a multa aplicada deveria ser reduzida a 20%.

Entendo assistir parcial razão ao recorrente. De fato a Administração Tributária somente agiu sobre a infração apurada a partir de provocação do próprio recorrente junto ao judiciário e de fato os rendimentos omitidos foram apurados a partir a GIFP por ele entregues. Apesar de omitir rendimentos em vários anos consecutivos, entendo que isso por si só não é capaz de atrair a qualificação da multa. Esse é o entendimento 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.

Para fundamentar sua conclusão pela manutenção da qualificação da multa, assim se manifestou o julgador de piso:

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 227/228, consta que a autoridade fiscal aplicou a multa de ofício de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por entender que estão presentes nos fatos descritos as circunstâncias constantes dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Como ficou evidenciado nos autos e não é contestado pelo impugnante, este deixou de declarar ao Fisco rendimentos tributáveis recebidos ao longo de seis anos calendário, demonstrando conhecimento de tais rendimentos ao pleitear judicialmente a restituição de valores de INSS retidos acima do teto. Fica caracterizada, assim, a prática reiterada da infração, configurando conduta dolosa, por parte do contribuinte, no sentido de reduzir o montante do imposto devido e/ou impedir ou retardar parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Constata-se, assim, que os fatos ocorridos subsumem-se à hipótese prevista no dispositivo legal supra transcrito, o que torna obrigatório o lançamento da multa de ofício qualificada, não podendo a autoridade lançadora furta-se à sua aplicação, vez que tem o dever de aplicar a lei, por força de sua subordinação ao poder vinculado. Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte segue estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados

pela autoridade lançadora, cuja “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”, conforme preceitua o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

O que noto no caso concreto é caso típico de omissão de rendimentos, conduta que, ao teor dos fundamentos da súmula citada, não são suficientes para qualificação da multa. Não vejo qualquer comprovação de evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, tanto que o lançamento baseou-se em documentos por ele apresentados, de forma que a multa a ser aplicada ao caso é aquela no percentual de 75%, conforme previsão legal:

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;

Ressalto que o pleito para redução da multa a 20% não poderá ser atendido. Apesar de ter apresentado as informações em GFIP, os rendimentos foram omitidos nas respectivas DAA, de forma que deve ser aplicada ao caso a multa de 75%, conforme previsão legal acima copiada.

#### **Da decadência**

Concluindo pela não existência comprovada de fraude, dolo ou simulação, e havendo pagamento antecipado de imposto de renda, aplica-se, para a contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, segundo o qual:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, também neste capítulo há que se dar parcial razão ao recorrente quando ao ano-calendário de 2007.

O fato gerador do imposto de renda é complexivo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem sendo recebidos, e só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Os rendimentos omitidos integram o rendimento bruto, devendo se submetidos ao ajuste anual, nos termos da legislação:

Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

Lei nº 9.250, de 1996:]

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

...

Assim, para o ano-calendário de 2007, considerando que houve antecipação de pagamento e restou afastada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial para se efetuar o lançamento rege-se pelo § 4º do art. 150 do CTN, de forma que o lançamento poderia ser efetuado até 31/12/2012 e para o ano de 2008 até 31/12/2013. Considerando que a ciência do lançamento se operou em 4/6/2013, deve ser reconhecida a decadência apenas do ano de 2007.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais cito a **Súmula CARF nº 28**:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

### CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do pedido de parcelamento de débitos, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para reconhecer a decadência do ano-calendário de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva