



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10872.720112/2015-60
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.335 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RICARDO FERREIRA BERNA

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

Ano-calendário: 2012, 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO DAS
CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 ou 73, da Lei nº 4.502, de 1.964.

No caso de lançamento de ofício, a multa deve ser exigida em dobro (qualificada) nos casos de evidente intuito de fraude, conforme previsto nos artigos 71, 72 ou 73, da Lei nº 4.502, de 1.964. É dever da autoridade lançadora demonstrar, de forma inequívoca, que a conduta do contribuinte se enquadra em um desses casos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram e, no mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva

Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sobre omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 104/118.

Impugnado o lançamento às fls. 236/244, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC julgou-o procedente (fls. 260/274).

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção deu provimento ao recurso voluntário de fls. 296/304, por meio do acórdão 2301-007.047, para reduzir multa do ofício ao patamar ordinário de 75% - fls. 309/313.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 333/348, pugnando, ao final, pelo restabelecimento da multa qualificada..

Em 15/5/20 - às fls. 373/378 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação da multa qualificada**”.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do recurso da União, bem como do despacho que lhe deu seguimento 7/12/20 (fl. 385), não houve apresentação de recurso ou de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão recorrido em 4/4/20 (processo movimentado em 5/3/20 (fl. 331) e apresentou seu recurso tempestivamente em 29/4/20, consoante se denota de fl. 370, à luz das Portarias CARF nºs 8.112, de 20 de março de 2020, e 10.199, de 20 de abril de 2020. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação da multa qualificada**”.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

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 (Súmula Carf nº 14).

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da matéria preclusa, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%; vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernanda Melo Leal e Fabiana Okchstein Kelbert, que deram integral provimento; por voto de qualidade, rejeitar o pedido de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal e Fabiana Okchstein Kelbert, que votaram pela compensação.

Contextualizando, o Fisco qualificou a multa de ofício em 150% por entender ter havido simulação, na medida em que o real negócio jurídico existente estaria escamoteado por aquele que não retrataria o real desejo das partes ou a realidade fática.

Em concreto, o autuado, atleta de futebol profissional, teria recebido valores ao longo de 2012 e 2013, pelo licenciamento de seu direito de *Imagem, Voz, Nome e Apelido Desportivo*, por meio da empresa **RB1 Agenciamento Esportivo Ltda.**, CNPJ 13.662.409/0001-15, da qual participaria com 99% do seu capital social.

O negócio então engendrado, por meio do qual se tributou os rendimentos na pessoa jurídica sob a sistemática do lucro presumido, ao invés de na pessoa física, teria propiciado uma “economia” de tributos de aproximadamente 11%.

Todavia, o colegiado recorrido entendeu por bem afastar a qualificação, ao fundamento de que a omissão de rendimentos teria decorrido de mera divergência de interpretação jurídica dos dispositivos legais aplicados ao caso; invocando-se, ao final, o enunciado de Súmula CARF nº 14¹. Confira-se:

A Autoridade Lançadora justificou, no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 104 a 119), a qualificação da multa em face da intenção do sujeito passivo em evadir-se do cumprimento da obrigação tributária por meio da simulação relativa, que consiste em ocultar-se um negócio existente sob forma distinta da que se apresenta.

Não percebo a ocorrência de simulação. Vejo, como bem apontou o recorrido, uma divergência quanto à legislação aplicada e seus efeitos. O recorrido entendeu que os valores pagos à empresa RB1 Agenciamento Esportivo Ltda. se sujeitariam à tributação própria das pessoas jurídicas, e a empresa até recolheu os tributos nessa condição. No meu entender, ao contrário, aqueles valores constituíram-se rendimentos da pessoa física por derivarem de prestação de serviços personalíssimos. Vejo cristalina divergência de interpretação e aplicação da legislação, mas não está comprovado o evidente intuito de fraude. Note-se que o sujeito passivo omitiu os rendimentos tributáveis da pessoa física, mas não procurou ocultar a ocorrência do fato gerador, que sempre esteve evidenciado.

Cumpre destacar, de plano, que a Súmula CARF nº 14, citada pelo recorrido, não traz, dentre os seus precedentes, caso relacionado à interposição de pessoa na relação jurídico-tributária, não se podendo dizer, com isso, tratar-se da vedação contida no § 3º do artigo 67 do RICARF.

Perceba-se que muito embora o colegiado tenha mantido a tributação sobre a pessoa física do profissional do ramo futebolístico (atleta), afastando a aplicação das Leis 9.610/98 e 9.615/98 e do artigo 129 da Lei 11.196/2005 e reconhecendo ter havido o “*artifício de se utilizar de interpostas pessoas jurídicas*”, houve por bem afastar a qualificadora da multa por entender não ter havido simulação, mas apenas divergência de interpretação na aplicação da

¹ 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.

legislação, registrando, inclusive, que a empresa interposta teria recolhido os tributos correspondentes.

De sua vez, a recorrente sustenta que a deliberada interposição de pessoa jurídica, que intermediava o recebimento das verbas decorrentes do licenciamento do direito de uso e imagem do autuado, teve como intento esquivar-se da tributação mais gravosa incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas, caracterizando-se a fraude ensejadora da penalidade exacerbada. Para tanto, indicou os acórdãos de nº **9202-007.688** e **9202-002.764** como representativos do dissídio interpretativo a ser dirimido por este Colegiado.

Registre-se, de plano, que na sessão do dia 28/10/2021, no julgamento do processo **15586.720495/2016-04**, este colegiado, à unanimidade de votos, não conheceu de recurso - que se valeu desses mesmos paradigmas - contra a decisão proferida **naqueles autos**.

De fato, tomando-se em conta a temática da vigência e aplicação da Lei 11.196/2005, enfrentada pelo colegiado recorrido e que levou-o a entender ter havido mera divergência na sua interpretação, é de se destacar que, a julgar do período consignado na ementa do paradigma **9202-002.764** como sendo exercícios 2001 e 2002, naquele caso não haveria como sustentar que a conduta do sujeito passivo, lá perpetrada, assim teria se dado com alguma carga de dúvida em função desse referido diploma, o que pudesse por em xeque a imputação do dolo na sua conduta. Em outras palavras, penso que, até então, o paradigma apto a contrapor as razões de decidir do recorrido seria aquele que examinando fatos geradores e condutas praticadas sob a égide desse normativo, houvesse concluído, ainda assim, por manter a qualificadora da multa, afastando-se, com isso, eventual alegação de que teria havido mera divergência de interpretação.

Assim sendo, somando-se aqui ainda as razões do relator daquele julgado de outubro, tenho que referido paradigma não é hábil a caracterizar a divergência interpretativa.

Passando então ao paradigmático de nº **9202-007.688**, cumpre destacar a análise empreendida pelo relator no recente no julgamento da sessão de 28/10/2021, notadamente em relação ao entendimento do colegiado recorrido no caso que relatou. Confira-se:

34 – No caso concreto a decisão recorrida se fundamenta além da falta de prova da conduta ilícita do contribuinte, mas também no fato de aplicar a interpretação mais benéfica no caso de dúvidas quanto à aplicação de penalidade, sendo necessário para se avançar ao conhecimento a revisão de elementos fáticos incabível nessa instância especial, e portanto, nego conhecimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Naquela oportunidade, esta Turma entendeu que os casos lá tratados apresentavam diferenças substanciais a impedir a demonstração da divergência interpretativa, dente elas, a temática do conjunto fático-probatório.

Pois bem. Examinando-se minuciosamente o acórdão paradigmático – aí incluído seu relatório e votos vencido e vencedor – é de se notar situação bastante similar ao evidenciado **nestes autos**. Vejamos:

Lá, também profissional do ramo futebolístico (treinador), contratado como tal, valeu-se de empresa, da qual era sócio, para receber **parte** de sua remuneração na forma de supostos direitos de imagem, consoante pontuou o redator designado. Confira-se fragmento de seu voto vencedor:

[...]

O Relatório fiscal resume essa conduta a qual classifica como simulação nos seguintes termos:

O que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade, uma vez que há a contratação com a pessoa física para a prestação de trabalho e cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional da mesma e a manifestação de vontade declarada com a contratação com a pessoa jurídica da cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional de um de seus sócios, configurando a perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal prevista nos incisos I e II do art. 167 do CCB, transcrito.

Aqui, tal como no paradigmático, o profissional do ramo futebolístico (atleta), valeu-se de empresa, da qual era sócio, para receber parte de sua remuneração na forma de supostos direitos de imagem.

Enquanto aqui, o colegiado recorrido entendeu ter havido mera divergência de interpretação na aplicação da legislação; lá, entendeu-se que tal circunstancia seria suficiente para a manutenção da multa qualificada, nos seguintes termos:

Conforme minuciosa descrição feita pela Autuação, o contribuinte lançou mão de interposta pessoa para, mediante simulação, descaracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto e reduzir o montante tributável. Com efeito, embora contratado como treinador de clubes de futebol para prestar serviço personalíssimo, o contribuinte valeu-se de empresa para receber parte de sua remuneração na forma de supostos direitos de imagem.

O Relatório Fiscal trás farta e minuciosa descrição da conduta do contribuinte que se utiliza de empresas às quais alega ter cedido direito de exploração de imagem, transfere para estas parte da remuneração pela sua atividade de treinador de time de futebol.

O Relatório fiscal resume essa conduta a qual classifica como simulação nos seguintes termos:

O que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade, uma vez que há a contratação com a pessoa física para a prestação de trabalho e cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional da mesma e a manifestação de vontade declarada com a contratação com a pessoa jurídica da cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional de um de seus sócios, configurando a perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal prevista nos incisos I e II do art. 167 do CCB, transcrito.

Daí, concluiu a Fiscalização pela qualificação da multa de ofício, que justificou da seguinte maneira:

A qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção fraudulenta do contribuinte de mascarar a natureza de seus rendimentos, mediante simulação em conluio com as fontes pagadoras de tais rendimentos através da utilização de interposta pessoa jurídica com o único objetivo de intermediar o recebimento de remuneração pelo uso de sua imagem no exercício da função de técnico de futebol, sendo que tal prática de evasão fiscal beneficiou ambos os contratantes, com a redução, com a redução do ônus tributário.

Tem-se, com isso, que sob o mesmo ambiente normativo (*inclusive sob a vigência da Súmula CARF nº 14*), mesmo *modus operandi* e mesmo ramo profissional, os colegiados decidiram em sentido diametralmente opostos, o que me faz inferir estivesse aquele colegiado paradigmático apreciado o presente caso, haveria por negar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo quanto a esta matéria.

Não obstante os pontos acima citados, comuns num caso e noutro e que, sob a minha ótica, são os que interessam, neste caso, à identificação do dissenso jurisprudencial, os respectivos colegiados chegaram a conclusões diametralmente opostas. Nesse rumo, penso caracterizada a divergência interpretativa, em função do quê, conheço do recurso e passo direto à análise do mérito.

De plano, faço registrar que não concordo com a linha adotada pelo relator do recorrido no sentido de se afastar a qualificadora por ter havido, segundo enxergou, mera divergência jurídica acerca das normas. Não vejo que a existência de uma suposta divergência possa levar, por si só, ao afastamento das condutas preconizadas naqueles artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Tal modo de ver poderia esvaziar, por completo, a cobrança de multa majorada em todas as hipóteses em que houvesse um mínimo assinalamento, por parte do autuado, de alguma dúvida quanto à necessidade de se oferecer determinada renda à tributação ou à possibilidade de se aproveitar, como dedução, despesa ou custo de determinada importância no apuração do imposto.

Em outras palavras: a complexidade da legislação tributária poderia levar a argumentos de toda a sorte, com vistas a justificar um eventual não pagamento do tributo. Registre-se que é justamente no sentido de ver dirimida essa eventual dúvida decorrente da complexidade da legislação é que os artigos 46 e seguintes, do Decreto 70.235/72 dispõem sobre o Processo de Consulta, nos seguintes termos:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa. [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência: [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos. [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões. [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão. [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

O diferencial, a meu ver e em um primeiro momento, é se houve a construção artificial, ou melhor, se o autuado empreendeu algum esforço para construir uma realidade paralela, dissociada daquela experimentada em um contexto em que não houvesse um interesse econômico subjacente, seja ele tributário ou não. E, no caso dos autos, parece-me patente o ânimo do sujeito passivo em fazer crer a existência de uma relação artificial - jurídica obrigacional - da qual não fazia parte, entre o contratante e a empresa contratada da qual seria sócio.

Tenho entendido que não é dado aos contribuintes o direito de buscarem as propaladas “brechas na lei” ou “a melhor tributação”, salvo quando a lei, em determinados casos, assim o expressamente autorizar, tal como a escolha pela tributação sobre o lucro real ou presumido, pelo reconhecimento da receita pelo regime de caixa ou competência, pela apuração do IRPF no modelo completo ou simplificado, pela distribuição do lucro presumida ou com esteio na contabilidade, e por aí vai, sob pena de se estar eventualmente violando o princípio da igualdade material ou mesmo da capacidade contributiva ativa, caros ao nosso Estado Democrático de Direito.

Nessa perspectiva, tendo o colegiado *a quo* entendido por manter a tributação levando-se em conta a relação tributária fática e não aquela que quis fazer crer o fiscalizado, repise-se: entre a pessoa jurídica RB1 Agenciamento Esportivo Ltda, da qual é sócio e tida por interposta pessoa, e os contratantes UNIMED RIO DE JANEIRO e CLUBE NÁUTICO CAPIBARIBE, defendo que a imposição da multa majorada é, aqui no caso, um imperativo que não se deve afastar, eis que suficientemente caracterizada a subsunção do caso às disposições dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Somem-se às razões acima, aquelas postas pelo voto vencedor do paradigma **9202-007.688**, nos seguintes termos:

De fato, conforme definido nos incisos I e II do art. 167, do Código Civil Brasileiro, há simulação sempre que o negócio jurídico praticado for mera aparência, com o objetivo de dissimular o negócio verdadeiramente praticado. E foi isso que constatou a Fiscalização neste caso: o de que os contratos firmados entre o contribuinte e as empresas para a cessão de direito de imagem e entre essas e os clubes seus empregados eram mera aparência de negócio, com o claro propósito de alterar as características do fato gerador. E a situação enquadra-se, perfeitamente na tipificação do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1.964. Confira-se:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não é certo, portanto, falar-se em simples omissão de rendimentos. Houve omissão de rendimentos a qual o contribuinte procurou dissimular mediante artifício doloso.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso da União para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Apesar do bem articulado voto do relator, dele divergi quanto ao mérito, especificamente quanto à desqualificação da multa de ofício. Essa questão, envolvendo atletas profissionais que se valem da constituição de empresas para as quais cedem a negociação dos contratos de imagem não é nova neste Colegiado e trazem ao debate várias matérias: a legitimidade da tributação dos rendimentos/receitas na pessoa jurídica, o direito à compensação

dos valores pagos pela pessoa jurídica no caso de reclassificação dos rendimentos para a pessoa física, e qualificação da multa.

Pois bem, sobre a desqualificação da multa, meu ponto de divergência com o relator é que entendo que, nos casos como o ora analisado, não se tem caracterizada a simulação. Os fatos aqui analisados não caracterizam as situações previstas no art. 167, § 1º do Código Civil Brasileiro de 2002 (art. 102 do CC de 1916) como simulação, senão vejamos:

"Art. 167. (...)

§ 1º Haverá simulação nos atos jurídicos quando:

I — aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II — contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III — os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."

Não vejo que tenha ocorrido no caso nenhuma das hipóteses acima: os contratos de cessão de direito de imagem foram efetivamente realizados entre o atleta e a empresa RBI Agenciamento Esportivo Ltda; A empresa RBI Agenciamento Esportivo Ltda. efetivamente contratou com o clube/patrocinador a cessão do uso de direito de imagem do atleta; os lucros da empresa foram efetivamente apurados e distribuídos ao sócio principal, no caso o atleta. Acresça-se que não havia e não há nenhuma proibição de que o atleta entregasse a uma empresa a gestão e negociação de seu direito de imagem, e não há nenhuma imputação em sentido contrário. Ademais, de tudo foi dado conhecimento à Fazenda Pública pela declarações apresentadas pelos envolvidos, o atleta e a empresa.

E não nos esqueçamos, o que é relevante para o caso, que a lei autoriza expressamente que parte da remuneração do atleta profissional de futebol corresponda a cessão de direito de imagem. Confira-se:

Lei nº 9.615, de 24 de março de 1.998:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

Portanto, receber parte da remuneração pelo clube contratante como direito de imagem está perfeitamente de acordo com a lei, desde que obedecidos os parâmetros legais.

O fundamento para a autuação e que foi mantido no CARF foi o de que, por se tratar de direito personalíssimo, a remuneração pelo uso de direito de imagem é da pessoa física, e, portanto, independentemente do contrato feito entre o atleta e a empresa RBI Agenciamento Esportivo Ltda., e entre esta e o clube contratante, o valor correspondente ao direito de imagem integra a remuneração da pessoa física. A imputação fiscal, ao reclassificar os rendimentos como sendo da pessoa física não desqualifica os contratos para outros efeitos jurídico. Portanto, mais uma vez, não se pode falar, a meu juízo, em simulação.

E se não há simulação, como penso que não há, não se cogita de nenhuma das hipóteses dos artigos 71 a 73, da Lei nº 3.402, de 1.964, a saber:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como se pode ver, em todos os casos é preciso estar caracterizado o dolo, para que se enquadre a conduta em um dos tipos acima referidos. E, embora se possa afirmar que a ação do contribuinte teve o propósito de reduzir tributos, não se pode inferir daí uma conduta dolosa. Pelo menos, a autuação não se desincumbiu de demonstrar a presença do elemento dolo.

Anoto, por fim, que o acórdão paradigma nº 9202-007.688 teve voto vencedor deste Conselheiro mantendo a qualificação da multa de ofício, porém, ali, embora tenha algumas semelhanças com o caso presente, pois a dinâmica da contratação foi a mesma, com a utilização de pessoa jurídica para o recebimento de direitos de imagem, a autoridade lançadora se desincumbiu de demonstrar a caracterização da simulação, mencionando, dentre outros aspectos, o fato de que, embora conte como data de entrada do contribuinte na empresa o ano de 2004, o arquivamento do aditivo na junta comercial somente se deu em 27/10/2009 e, ainda, de que a empresa não reconheceu como receitas própria, nos anos de 2007 e 2008 os valores correspondentes ao direito de imagem. Esse fato foi devidamente considerado na ocasião do julgamento, quando se disse no voto que “*o Relatório Fiscal traz farta e minuciosa descrição da conduta do contribuinte que se utiliza de empresas às quais alega ter cedido direito de exploração de imagem, transfere para esta parte da remuneração pela sua atividade de treinador de time de futebol.*”

Por todo o exposto, acompanho o relator quanto ao conhecimento, mas divirjo quanto ao mérito, para negar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa