



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.722669/2015-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.696 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RENATO ASSIS DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Data do fato gerador: 28/02/2011

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Em não tendo restado caracterizado prejuízo ao sujeito passivo, violação aos princípios do contraditório e ampla defesa e/ou a ocorrência de quaisquer das hipóteses constantes do art. 59 do Decreto no. 70.235, de 1972, de se descartar a ocorrência da nulidade arguida.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. COMPROVAÇÃO.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou de jurídica, domiciliado no País ou no exterior. Cabe, porém, ao contribuinte a comprovação da natureza da percepção da totalidade dos rendimentos informados como isentos na respectiva declaração de ajuste.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração de e-fls. 310 a 318, com Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 298 a 309, abrangendo infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a título de Lucro Distribuído (Real, Presumido ou Arbitrado) excedente ao escriturado, com fato gerador ocorrido em 28.02.2011. Estabeleceu-se, ainda, a responsabilização solidária da pessoa jurídica PMSM Publicidade e Comunicação Ltda - ME.

2. O resumo do feito até a fase impugnatória encontra-se corretamente delineado no relatório da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 396 a 400, da seguinte forma:

“(…)

Foi lavrado, em 16/11/2015, auto de infração de IRPF (fls. 310 a 317), onde foi apurado omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao escriturado, cujo enquadramento legal encontra-se às fls. 313 e 317.

Termo de Verificação Fiscal (fls. 298 a 308) constata, em síntese, o seguinte:

A fiscalização envolveu, primordialmente, a análise dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis declarados pelo Contribuinte. Este exerceu a atividade de Atleta Profissional de Futebol, durante o ano calendário de 2011.

O presente processo versa sobre o Rendimento declarado em DIRPF, ano-calendário 2011, a título de lucros da empresa PMSM PUBLICIDADE E COMUNICAÇÃO LTDA (CNPJ 04.431.548/0001-47), doravante chamada Empresa PMSM.

O contribuinte informou que este recebimento de lucros foi em virtude de ser sócio participante na Sociedade em Conta de Participação (SCP) na qual a Empresa PMSM figura como sócia ostensiva. E apresentou o Contrato Social desta SCP, que possui as seguintes características principais:

- Renato Assis da Silva, como sócio participante, dentre outros sócios; e Empresa PMSM como sócia ostensiva;
- A sociedade seria regida sob a firma PMSM PUBLICIDADE E COMUNICAÇÃO LTDA.;
- O prazo de duração será de 01/01/2011 a 31/12/2011;
- O Objeto Social visará: “administração da carreira de futebol profissional do atleta Renato Assis da Silva, no que tange à Publicidade e Comunicação, com o intuito de negociar seus direitos de imagem nacional e internacional, bem como intermediar a transferência do clube onde o mesmo atua para outro no Brasil ou Exterior.”;
- O Capital Social era de R\$ 1.500,00, sendo que o Renato detinha 20%;
- A administração da Sociedade competirá única e exclusivamente à sócia ostensiva;
- Em 31 de Dezembro, seria levantado o Balanço que visaria apurar lucros ou prejuízos da sociedade, que seriam distribuídos ou suportados pelos sócios.

Como não se esclareceu a natureza da quantia recebida e que seu recebimento ocorreu integralmente no dia 04/02/2011, o Contribuinte foi intimado a apresentar a Escrituração Contábil (Livros Diário e Razão) da Sociedade em conta de participação, que o Sr. Renato figurava como sócio participante e a PMSM Publicidade e Comunicação Ltda. como sócio ostensivo, no formato do ADE COFIS 25/2010 (conforme IN SRF 86/2001), referente ano calendário 2011. Adicionalmente, a Demonstração do Resultado de Exercício e a Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados da referida sociedade, comprovando a metodologia de Distribuição de Lucros aos sócios.

O Contribuinte respondeu à intimação citando que o valor se refere a Direitos Econômicos (comissões e luvas) do Fiscalizado pagos pelo Clube Chinês à Empresa PMSM. E, posteriormente, foram repassados ao Fiscalizado por meio de Dividendos.

No dia 01/04/2015, o Contribuinte apresentou uma nova resposta contendo o Livro Diário, Razão e DRE.

Foi destacado que a obrigação de apresentação dos Livros e informações Contábeis pertence à Empresa PMSM. Assim sendo, paralelamente, a referida empresa foi diligenciada, requisitando as informações à mesma.

Com a documentação apresentada, não há como verificar os lançamentos destacadamente de forma a se vincular à SCP, conforme orienta a IN 179/1987. Também, não há como apurar o Resultado somente da SCP.

A obrigatoriedade de escriturar a Contabilidade corretamente decorre da Lei. Não procedendo desta maneira, não há como considerar isentos, os Rendimentos recebidos pelo Contribuinte, informados como Lucros da Empresa PMSM, visto que o Resultado da SCP é completamente desconhecido.

Ademais, constata-se que o pagamento efetuado a título de lucros foi feito integralmente no dia 04/02/2011. Ou seja, muito antes do encerramento do período contábil.

Conforme previsto no Contrato Social da SCP, o resultado será apurado em 31/12/2011 e o lucros distribuídos aos sócios, descontados os valores já antecipados aos mesmos.

O Contribuinte até poderia distribuir os lucros antecipadamente. Neste caso, o Contribuinte também teria que apurar o Resultado Contábil e elaborar o Balanço com vistas a comprovar que havia lucro contábil a ser distribuído aos Sócios.

Contudo, além da Escrituração estar irregular por não possuir o devido Registro Público, no Livro apresentado não há como segregar as informações contábeis do sócio ostensivo das informações da SCP. Não sendo possível essa constatação, o Contribuinte foi autuado com base no art. 3º § 4º, da Lei Nº 7.713, de 1988.

Com base no art. 124, inciso I do CTN, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária para a Empresa PMSM Publicidade e Comunicação Ltda. (CNPJ: 04.431.548/0001-47), passando a responder solidariamente pelo crédito tributário.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Em 22/12/2015 o interessado apresentou impugnação (fls. 334 a 368), alegando, em síntese, que:

- mesmo que se pudesse admitir a imprestabilidade da escrituração fiscal da SCP, isso não seria causa da desconsideração de sua personalidade jurídica a fim de atingir diretamente o sócio Impugnante, mas sim de arbitramento do lucro. Ora, a lei estabelece de forma clara e objetiva as hipóteses em que a pessoa do sócio pode vir a ser responsabilizada diretamente pelo crédito tributário, sendo certo que a falta ou a insuficiência de escrituração fiscal não está entre elas;
- a operação realizada pela SCP ao transferir o jogador Renato Assis da Silva para o Clube Chinês, trata da venda dos direitos econômicos, que em nada se confunde com a prestação de serviços;
- a conclusão fiscal de que a irregularidade na escrituração contábil seria hábil a descaracterizar a personalidade jurídica e, conseqüentemente, ensejar a tributação na pessoa física do Impugnante não merece guarida;

- a SCP é uma sociedade dotada de personalidade jurídica própria como qualquer outra, estando regulada pelos artigos 991 a 996 do Novo Código Civil (Lei 10.406/2002). Na Sociedade em Conta de Participação (SCP), o sócio ostensivo é o único que se obriga para com terceiros; os outros sócios ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato. Ela não está sujeita às formalidades legais prescritas para as demais sociedades, não sendo necessário o registro de seu contrato social na Junta Comercial, sendo normalmente constituída por um prazo limitado, no objetivo de explorar um determinado projeto. Após, cumprido o objetivo, a sociedade se desfaz;

- no presente caso, a sócia ostensiva sempre foi a empresa "PMSM" a qual, conforme "Cláusula quinta" do Contrato Social era a única e exclusiva administradora da sociedade, respondendo em nome desta perante terceiros;

- a responsabilidade perante terceiros deve ser entendida aqui de forma ampla, tanto em relação ao cumprimento do objeto social da SCP, quanto em relação às obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias;

- o sócio ostensivo é o único responsável pela escrituração contábil e fiscal competindo-lhe: a apuração do resultado; a apresentação da DIPJ e o recolhimento do imposto devido pela SCP. Ressalte-se, ainda, que a legislação deixa a cargo do sócio ostensivo decidir se a escrituração das operações da SCP será efetuada em livros próprios ou em conjunto com as do sócio ostensivo;

- como imputar ao Impugnante uma consequência, qual seja, a tributação do lucro isento recebido da SCP da qual é sócio como se fosse uma receita recebida diretamente do clube chinês, quando a causa efetiva, ou seja, a escrituração contábil irregular não era de sua responsabilidade? Ora, o Impugnante não tinha qualquer obrigação legal quanto à escrituração contábil e fiscal da SCP. Ele nunca foi o responsável pelo envio de declarações, pela apuração do resultado e muito menos pelo pagamento do tributo devido pela SCP, obrigações essas exclusivas do sócio ostensivo (PMSM);

- como pode agora a autoridade fiscal, na contramão de toda a legislação citada por ela mesma no TVF, concluir pela responsabilização do Impugnante que em momento algum concorreu direta ou indiretamente para a suposta imprestabilidade da escrituração fiscal;

- ademais, conforme se apreende do TVF, o Impugnante cumpriu estritamente sua obrigação legal de informar em sua Declaração Anual de Ajuste o lucro recebido da SCP na condição de rendimento isento. Deste modo, não há que se falar em omissão de rendimentos; muito pelo contrário, a Receita Federal foi informada de toda a receita auferida pelo Impugnante no ano calendário de 2011;

- é certo que a insuficiência de escrituração contábil não tem como consequência lógica legal a possibilidade de se desconstituir uma pessoa jurídica e exigir tributos em face do sócio participante;

- o CTN, no artigo 135, elenca as restritas possibilidades de responsabilização pessoal de terceiros, dentre eles os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Da citada norma deflui de maneira incontestada a necessidade de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por parte das pessoas físicas lá descritas;

- em momento algum a autoridade fiscal suscitou quaisquer destas situações, até mesmo porque elas não existiram. O Impugnante sempre pautou sua conduta nos exatos termos do contrato social da SCP, bem como não praticou qualquer ato contrário à lei.

Desta forma, impossível se permitir o avanço na esfera patrimonial particular do sócio, como uma derivação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, eis que ausentes os requisitos legais necessários;

- neste norte, cumpre asseverar que a consequência lógica e legal da escrituração fiscal irregular seria o arbitramento do lucro apurado pela SCP e não a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade para se tributar a receita isenta auferida pelo impugnante;

- resta incontroversa a ilegalidade do lançamento ora combatido ante a impossibilidade de se tributar a pessoa física do Impugnante, seja por uma situação a que não deu causa por não ser o responsável, qual seja, a escrituração contábil irregular da SCP da qual não era o sócio ostensivo, seja em virtude do conseqüente lógico de tal situação, que enseja o arbitramento do lucro e não a desconsideração da pessoa jurídica para se atingir o patrimônio do sócio;

- era plenamente possível, de acordo com a documentação contábil e fiscal disponibilizada à autoridade fiscal que esta verificasse a regularidade do lucro distribuído ao Impugnante;

- a autoridade fiscal optou pela forma que lhe era mais favorável, desconsiderando deliberadamente todas as operações realizadas pela pessoa jurídica (SCP), em total afronta a sua própria existência e propósitos negociais, para tributar sem qualquer respaldo legal a pessoa física, ora Impugnante, o que, por si só, enseja na necessidade de cancelamento do tributo em cobro;

- por todo o já exposto, não há como se negar que os valores recebidos pela SCP se deram em virtude do contrato firmado com o clube chinês "Shandong". Contudo, seguindo o raciocínio fiscal, se restar descaracterizada a sociedade (SCP) então os valores recebidos pelo ora Impugnante se deram a título de que?;

- a única resposta factível seria um pagamento sem causa feito pela empresa PMSM. Neste norte, mais uma vez equivocada restaria a exigência fiscal, uma vez que para esta situação a legislação prevê a incidência do Imposto de Renda na Fonte na alíquota de 35% a ser recolhido pela fonte pagadora;

- em decorrência do próprio raciocínio fiscal, resta claro que se os valores recebidos pelo Impugnante não se deram a título de distribuição de lucro da SCP

cuja origem foi o contrato firmado com o clube chinês, não há comprovação da causa do pagamento do valor R\$ 445.000,00 (quatrocentos e quarenta e cinco mil), o que, conseqüentemente, implica na aplicação do disposto no artigo 61, § 1º. da Lei n.º 8.981/95, de modo que deveria ter havido a retenção na fonte no montante de 35% do valor pago pela PMSM ao Impugnante, sendo que o valor recebido pela pessoa física seria considerado líquido do imposto de renda, como prevê o § 3º apresentado acima e nenhum outro valor seria devido;

- importante asseverar que, até mesmo pela natureza dos valores recebidos pela SCP, de cunho indenizatório, sequer seria possível a incidência do Imposto sobre a Renda;

- na remota hipótese de não serem acatadas as alegações do Impugnante pela improcedência do auto de infração em comento, faz-se necessário pugnar no mínimo a compensação dos tributos sobre a renda que já foram recolhidos aos cofres públicos pela pessoa jurídica em razão dos rendimentos advindos do clube chinês "Shandong", antes da aplicação dos acréscimos legais;

- além da necessidade de se abater do montante ora exigido os valores dos tributos pagos pela SCP, há que se considerar para fins de cálculo do IRPF a alíquota de 15%, aplicada sobre o ganho de capital, e não de 27,5%, pois, os valores recebidos pelo Impugnante não possuem natureza de remuneração pelo serviço prestado, mas sim de venda de direitos econômicos decorrente da transferência entre clubes;

- os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata a obrigação principal de pagar tributo, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor e de evidentemente conferir eficácia ao cumprimento da obrigação tributária estabelecida na norma primária (...)"

3. Não houve apresentação de impugnação pela responsável solidária PMSM Publicidade e Comunicação Ltda., apesar da intimação válida, ocorrida consoante e-fl. 330.

4. A impugnação apresentada foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/SPO nº 16-79.721 de e-fls. 394 a 408, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 28/02/2011

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. COMPROVAÇÃO.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou de jurídica, domiciliado no País ou no

exterior. Cabe ao contribuinte a comprovação da natureza da percepção da totalidade dos rendimentos informados como isentos na respectiva declaração de ajuste.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

No caso do contribuinte pessoa física, apenas deve ser feito o reajustamento da base de cálculo, quando o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte. Nesse caso, deve ser feito o reajustamento da base de cálculo e o imposto correspondente deve ser exigido da pessoa jurídica, cabendo à pessoa física oferecer à tributação na declaração de ajuste anual o valor reajustado podendo, também, compensar o imposto de renda retido na fonte. Após a data da entrega da declaração de ajuste anual o destinatário da exigência passa a ser apenas o beneficiário do rendimento. não sendo mais possível exigir da fonte pagadora o imposto não recolhido.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Efetuada o lançamento com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Devidamente cientificado o contribuinte impugnante em 10.09.2018 (e-fl. 414), foi apresentado, em 27.09.2018 (e-fls. 416/417) Recurso Voluntário de e-fls. 418 a 455.

6. No citado recurso é traçado breve histórico processual, abrangendo inclusive a decisão de 1ª Instância e pugna-se pela tempestividade do Recurso e, a seguir, são apresentados os argumentos e pedidos a seguir resumidos:

6.1. Retoma-se, em tópico inicial, a argumentação de que o lançamento é desarrazoado, uma vez que lhe teria sido indevidamente imputada a condição de sujeito passivo principal, quando na realidade não praticou o fato jurídico sob análise. Entende que a única questão a ser definida no caso concreto é se o lucro percebido é ou não isento, não lhe podendo ser atribuída responsabilização pela regularidade da documentação contábil e fiscal da empresa "PMSM", obrigação que caberia à sócia ostensiva;

6.2. Descarta a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da empresa na hipótese, entendendo que na remota hipótese de se desconsiderar a operação havida entre a SCP e o clube chinês, restariam caracterizados como pagamentos sem causa os valores recebidos pelo RECORRENTE da empresa "PMSM", sendo certo que deveria ter havido a retenção na fonte no montante de 35% do valor pago pela PMSM e o valor recebido pela pessoa física seria considerado líquido do imposto de renda, de modo que nenhum outro valor seria devido;

6.3. Defende, ainda, caso superados os argumentos acima, a necessidade de aplicação da alíquota de 15% relacionada a ganho de capital e a imputação dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica (SCP), antes dos acréscimos legais;

6.4. Alega que a DRJ em São Paulo, ao dispor sobre a alegação de nulidade, limitou-se a afirmar que não ocorreu no caso concreto quaisquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº. 70.235/72 e nada mais<sup>1</sup>. Aqui, volta a sustentar que se elegeu o recorrente como sujeito passivo no auto de infração lavrado, quando, na verdade, se há algum sujeito a ser responsabilizado no caso concreto, seja pelo descumprimento das obrigações acessórias pertinentes ou pelo equívoco na contabilização de suas receitas, é a sócia ostensiva da SCP e não o recorrente, citando o art. 991 do Código Civil, sendo esta sócia contra quem deveria ter sido lavrado o auto de infração em análise;

6.5. Entende como incontestável que a distribuição de lucros que foi informada pelo recorrente em sua Declaração de Ajuste Anual não representa fato gerador de tributo, uma vez que a norma prevista no art. 10 da Lei nº. 9.249/95 confere ao dividendo hipótese de não incidência do imposto sobre a renda. Ressalta que o próprio comando legislativo não traz nenhuma previsão legal para o afastamento da isenção ou mesmo necessidade de comprovar a devida tributação pelo IRPJ e CSLL ou mesmo que houve lucro passível de distribuição;

6.6. Alega que em qualquer momento deixou de cumprir com a exigência da fiscalização, pois entregou toda a documentação contábil e os contratos firmados que evidenciam

---

<sup>1</sup> O relator do presente Recurso Voluntário não verificou ter sido tal alegação de nulidade deduzida (de forma expressa) no corpo de impugnação de e-fls. 334 a 368. Ainda, assim, ao se verificar o reconhecimento da alegação pela autoridade julgadora de piso, considerar-se-á alegada a nulidade no âmbito daquele pleito, para fins da análise do presente Recurso Voluntário.

claramente que o valor por ele recebido decorre, sim, de distribuição de lucro efetivado pela SCP e que caso a fiscalização compreenda que a distribuição dividendo foi irregular, ela será por decorrência do não recolhimento de IRPJ e de CSLL quando o lucro foi apurado na empresa (SCP) ou então pelo pagamento sem causa em que será exigido o IRRF;

6.7. Resumidamente, quanto à preliminar de nulidade, argumenta como inegável que no caso concreto a fiscalização equivocou-se na eleição do sujeito passivo, o que constitui causa bastante para o reconhecimento da nulidade do auto de infração lavrado;

6.8. A seguir estende-se em tópico destinado a contextualizar a mudança jurídica ocorrida no anteriormente regrado pela Lei nº. 6.354, de 1976 (“Lei do Passe”), a partir do advento da Lei nº. 9.615, de 1998 (“Lei Pelé”), que substituiu a figura do passe pelas dos direitos econômicos (expectativa de direito procedente de uma futura receita gerada com a transferência do atleta) e federativos (estes últimos desprovidos de valor econômico);

6.9 Ressalta que, além daqueles que possuem os direitos econômicos sobre um atleta, existem pessoas físicas ou jurídicas, que, não sendo detentoras dos direitos econômicos de jogadores de futebol, promovem a captação de quem possa estar interessado em adquirir os direitos federativos e ou econômicos sobre um atleta. Neste caso, pelo serviço prestado, recebem percentual sobre o valor total da negociação, que deve ser tributado de acordo as previsões legais relativas à prestação de serviços. Todavia, também existem empresas especializadas em compra e venda de direitos econômicos. Assim, o objeto social de tais empresas consubstancia-se na venda e compra dos direitos econômicos, bens representados pela receita futura a ser gerada quando da transferência de jogadores;

6.10. Ressalta, ao final, que há possibilidade de se vender os direitos econômicos sobre um referido atleta. E foi exatamente essa a operação realizada pela SCP sob análise ao transferir o jogador atuado para o Clube Chinês, auferindo assim receita pela venda dos direitos econômicos, que em nada se confunde com a prestação de serviços;

6.11. Repete, uma vez mais, a sua insurgência contra o posicionamento da DRJ, no sentido de que que a irregularidade na escrituração contábil seria hábil a descaracterizar a personalidade jurídica e, conseqüentemente, ensejar a tributação na pessoa física do recorrente, citando os arts. 991 a 996 do Código Civil e ressaltando que a sócia ostensiva sempre foi a empresa "PMSM" a qual, conforme "Cláusula quinta" do Contrato Social era a única e exclusiva administradora da sociedade, respondendo em nome desta perante terceiros, que abrangeria as obrigações tributárias principais e acessórias;

6.12. Reproduz o trecho do Termo de Verificação Fiscal onde há citação a IN SRF nº. 179, de 30.12.1987, entendendo que, pelo Normativo, o sócio ostensivo é o único responsável pela escrituração contábil e fiscal competindo-lhe a apuração do resultado, a apresentação da DIPJ e o recolhimento do imposto devido pela SCP, cabendo-lhe, ainda, decidir se a escrituração das operações da SCP será efetuada em livros próprios ou em conjunto com as do sócio ostensivo. Argumenta, ainda, que a consequência lógica e legal da escrituração fiscal irregular seria o

arbitramento do lucro apurado pela SCP e não a cobrança do sócio regular os valores devidos pela sociedade;

6.13 Entende, assim, que o Acórdão recorrido teria desconsiderado o teor da citada IN SRF nº. 179/87, ao considerar que caberia ao recorrente o dever de comprovar a disponibilidade e a distribuição de lucros, o que contradiria o próprio TVF, repetindo-se nas alegações de que não concorreu direta ou indiretamente para a imprestabilidade da escrituração fiscal e de que cumpriu estritamente sua obrigação legal de informar em sua Declaração Anual de Ajuste o lucro recebido da SCP na condição de rendimento isento;

6.14. Alega que na prática teria ocorrido uma desconsideração da personalidade jurídica consoante art. 50 da Código Civil, nunca suscitado pela autoridade fiscal, que também não se utilizou do art. 135 do CTN;

6.15. Conclusivamente quanto ao tópico, entende incontroversa a ilegalidade do lançamento ora combatido ante a impossibilidade de se tributar a pessoa física do recorrente, seja por uma situação a que não deu causa por não ser o responsável, qual seja, a escrituração contábil irregular da SCP da qual não era o sócio ostensivo, seja em virtude do conseqüente lógico de tal situação, que enseja o arbitramento do lucro e não a desconsideração da pessoa jurídica para se atingir o patrimônio do sócio;

6.16. Reprisa, *ipsis litteris*, sua argumentação já relatada pela autoridade julgadora de piso (na forma aqui também reproduzida) de que seria plenamente possível, de acordo com a documentação contábil e fiscal disponibilizada à autoridade fiscal que esta verificasse a regularidade do lucro distribuído ao recorrente;

6.17. Em detalhes, relata que a SCP recebeu os direitos econômicos que lhe pertenciam, no valor total de R\$ 2.491.475,07 (dois milhões, quatrocentos e noventa e um mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e sete centavos), regularmente tributados sob a sistemática do lucro presumido, nos termos dos artigos 15, inciso III, da Lei nº. 9.249, de 1995 e 519, § 1º., inciso III, do RIR/99, que preveem o percentual de 32% para presunção de lucro e conseqüente fixação da base de cálculo do IRPJ e conforme o artigo 20 da Lei nº. 9.249, de 1995, que prevê o percentual de 32% sobre a receita bruta para fixação da base de cálculo da CSLL. Após a dedução dos impostos pagos no valor total de R\$ 265.072,48 (duzentos e sessenta e cinco mil, setenta e dois reais e quarenta e oito centavos) (cf. doc. 05 da Impugnação), apurou o resultado do período e procedeu à distribuição dos lucros aos sócios, tendo o recorrente recebido sua parcela de aproximadamente R\$ 445.000,00 (quatrocentos e quarenta e cinco mil);

6.18. Assim, neste caso, a receita foi auferida pela pessoa jurídica, foram efetuados os cálculos dos valores a que fazia jus o recorrente os quais foram depositados em sua conta bancária, conforme comprovante anexo, entendendo que não há nada aqui que justifique o deslocamento de parte da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física;

6.19. Volta a alegar que, se se restar descaracterizada a sociedade (SCP), então os valores recebidos pelo ora recorrente deveriam ter sido tributados como pagamento sem causa

feito pela empresa PMSM. Neste norte, se mostra equivocado o raciocínio trazido pelo Acórdão da DRJ, uma vez que para esta situação a legislação (art. 61 da Lei nº. 8.981, de 1995) prevê a incidência do Imposto de Renda na Fonte, de forma exclusiva, na alíquota de 35%, tributo a ser recolhido pela fonte pagadora (não cabível, assim, a alíquota de 27,5%), com o valor recebido pela Pessoa Física sendo considerado líquido. Cita jurisprudência oriunda deste CARF acerca do tema, para defender que tal equívoco conduz à necessidade de cancelamento do lançamento fiscal e assevera que, até mesmo pela natureza dos valores recebidos pela SCP, de cunho indenizatório, sequer seria possível a incidência do Imposto sobre a Renda;

6.20. Por fim, repara, *ipsis litteris*, suas alegações já bem relatadas pela autoridade julgadora de piso, no sentido de que:

6.20.1) na remota hipótese de não serem acatadas as alegações do recorrente pela improcedência do auto de infração em comento, faz-se necessária a reforma do Acórdão da DRJ, a fim de que se estabeleça a compensação dos tributos sobre a renda que já foram recolhidos aos cofres públicos pela pessoa jurídica em razão dos rendimentos advindos do clube chinês "Shandong", antes da aplicação dos acréscimos legais, citando aqui o princípio da moralidade administrativa e jurisprudência oriunda deste CARF a propósito (Acórdãos CARF de nºs. 104-21.583, 2801-002.733, 106.17.147 e 2202-00.252);

6.20.2) Também, entende inegável que o negócio jurídico firmado entre a SCP e o clube chinês, consistente na comissão pela venda do atleta ao clube chinês representa obrigação de dar coisa certa, sendo que de tal operação de venda é que o recorrente percebeu o ingresso de receita, uma vez que se originou da atividade comercial que em nada se assemelha à prestação de serviços pessoais que a fiscalização, de forma indireta, pretendeu caracterizar. Assim, considerando-se que os valores recebidos pelo recorrente e que serviram de base de cálculo para o presente lançamento se deram em razão da alienação de direitos econômicos, na remota hipótese de ser mantida a autuação, a alíquota correta a ser aplicada deve ser de 15%, nos termos do artigo 21 da Lei nº. 8.981, de 1995;

6.20.3) Por fim, alega que os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que esta não retrata a obrigação principal de pagar tributo, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor e de evidentemente conferir eficácia ao cumprimento da obrigação tributária estabelecida na norma primária.

6.21. Assim, requer em seu Recurso Voluntário que:

(a) seja acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração, em razão de o recorrente não ser o sujeito passivo da obrigação tributária;

(b) na remota hipótese de não ser acolhida a preliminar que o lançamento a título de IRPF seja cancelado, uma vez que restou demonstrada a improcedência da ação fiscal, nos termos da fundamentação anexa;

(c) caso, entretanto, não sejam acatados os argumentos delineados no Recurso Voluntário, requer que, no mínimo: (c.1) sejam deduzidos do presente lançamento os tributos já recolhidos pela SCP, antes da aplicação dos acréscimos; (c.2) que seja aplicada sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 15% nos termos do artigo 21 da Lei n°. 8.981, de 1995, bem como (c.3) seja afastada a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

7. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

### 1. Quanto à admissibilidade do Recurso Voluntário

8. Devidamente cientificado o contribuinte impugnante em 10.09.2018 (e-fl. 414), foi apresentado, em 27.09.2018 (e-fls. 416/417) Recurso Voluntário de e-fls. 418 a 455. Assim, o pleito é tempestivo e dele conheço. Passo, a seguir, a analisar as alegações ali constantes.

### 2. Quanto à preliminar de nulidade

9. Dada a natureza da nulidade alegada (erro na identificação do sujeito passivo, alegando o recorrente que devendo o lançamento ter sido direcionado exclusivamente à sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação - SCP, a saber, PMSM Publicidade e Comunicação Ltda.), serão tratados no presente tópico tanto a arguição de nulidade como demais alegações relativas à responsabilidade da citada sócia ostensiva, que deteria poder de gestão e, assim, no entender do recorrente, deveria se constituir no sujeito passivo das obrigações objeto de lançamento.

10. Preliminarmente a propósito, de se reproduzir os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento, na forma de itens 18, 22, 24 a 30 e 32/33 do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 298 a 309, *verbis*:

18) Salientamos que, conforme a IN SRF 179, de 30/12/1987, a SCP possui as seguintes Obrigações Acessórias:

“1. Os resultados das sociedades em conta de participação - SCP, deverão ser apurados, em cada período-base, com observância das disposições do artigo 16 da Lei Nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985...

2. Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação.

3. A escrituração das operações da SCP poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios da referida sociedade.

3.1. Quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à SCP.

3.2. Os resultados e o lucro real correspondentes à SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.

3.3. Nos documentos relacionados com a atividade da SCP, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.”

(...)

**Destacamos que a obrigação de apresentação dos Livros e informações Contábeis pertence à Empresa PMSM. Assim sendo, paralelamente, diligenciamos a empresa requisitando as informações à mesma (fls. 258 a 268).** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...)

22) Analisando os dispositivos legais que regulamentam as obrigações acessórias referentes à Escrituração do Livro Diário, cita-se o art. 258 do RIR/99 que exige a autenticação do Livro Diário. A seguir, a legislação referida:

"Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

(...)

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR." (g.n.)23 Ainda o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 2002), exige o registro do Livro Diário no Registro Público de Empresas Mercantis, previamente ao início de sua utilização.

A seguir, legislação pertinente:

"Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (...)

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis."

(...)

24) Essas exigências, previstas no C.C, e no § 4º do art. 258 do Decreto nº 3.000, de 1999, decorrem da positivação dos princípios de contabilidade, que norteiam qualquer forma de escrituração contábil, em especial o princípio da oportunidade, de que trata o art. 6º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, a seguir:

"Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação."

(...)

25) Evidencia-se que a não apresentação do Livro Diário em momento tempestivo compromete significativamente a confiabilidade das informações contábeis. Por esta razão, que este princípio contábil é vital para escrituração dos fatos contábeis.

26) Com relação às SCP, o Código Civil estabelece o seguinte:

"Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei

processual.” 27) Logo, a obrigatoriedade de escriturar a Contabilidade corretamente decorre da Lei.

**Não procedendo desta maneira. Não há como considerar isentos, os Rendimentos recebidos pelo Contribuinte, informados como Lucros da Empresa PMSM, visto que o Resultado da SCP é completamente desconhecido.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

28) Ademais, constata-se que o pagamento efetuado a título de lucros foi feito integralmente no dia 04/02/2011. Ou seja, muito antes do encerramento do período contábil. Conforme previsto no Contrato Social da SCP (fls. 117 a 120), o resultado será apurado em 31/12/2011 e o lucros distribuídos aos sócios, descontados os valores já antecipados aos mesmos.

**29) A Lei Nº 9.249 de 1995 estabeleceu a isenção sobre a distribuição dos lucros apurados a partir de janeiro de 1996, de acordo com a opção feita pelo contribuinte, seja lucro real, presumido ou arbitrado.**

**"Art. 10º Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior"**

**30) O sentido e alcance do dispositivo acima foi especificado pela Instrução Normativa SRF nº 93/97, de 24/12/1997:**

**"Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.**

**§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:**

**I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;**

**II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.**

**§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.**

**§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº. 9.250, de 1995.**

**§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.**

**§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º."**

**31) Ou seja, o Contribuinte poderia distribuir os lucros antecipadamente. Neste caso, o Contribuinte também teria que apurar o Resultado Contábil e elaborar o Balanço com vistas a comprovar que havia lucro contábil a ser distribuído aos Sócios.**

**(...)**

**32) Contudo, reforçamos que além da Escrituração estar irregular por não possuir o devido Registro Público, no Livro apresentado não há como segregar as informações contábeis do sócio ostensivo das informações da SCP.**

**33) Não sendo possível essa constatação, nos resta a autuação do Contribuinte com base no art. 3º § 4º, da Lei No 7.713, de 1988, conforme orienta o art. 48 da IN SRF nº 93/97, de 24/12/1997. (grifos do Relator do presente Recurso Voluntário)**

**(...)"**

11. Do teor da acusação fiscal supra, constata-se que:

11.1) Em nenhum momento diverge a autoridade lançadora da afirmação do contribuinte de que a responsabilidade pela escrituração contábil e manutenção de livros pertence à sócia ostensiva, ali denominada de "Empresa PMSM", com base no disposto na IN SRF 179/87, arts. 258 e 274 do RIR/99, arts. 996, 1179 a 1.181 da Lei nº. 10.406, de 2002 (Código Civil) e art. 6º. da Resolução CFC nº. 750, de 1993;

11.2) Contrariamente ao que quer fazer crer a recorrente, a discussão travada pela autoridade fiscal através de sua acusação fiscal buscou definir exatamente a questão apontada como fulcral pela recorrente, qual seja, se o lucro percebido pelo recorrente era isento ou não. Assim se conclui a partir do disposto nos itens 29 e 30 do Termo de Verificação Fiscal supra, onde se estabelece que, a fim de que se usufrua da isenção dos lucros distribuídos constante do art. 10 da Lei nº. 9.249, de 1995, há necessidade de manutenção de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, sob pena de que, quanto ao valor apurado em excesso ao valor apurado com base na escrituração e diante da impossibilidade de imputação da distribuição às rubricas de Reserva de Lucros ou Lucros Acumulados, passe a haver tributação na

pessoa física do receptor, consoante o disposto no art. 3º. §§ 4º. e 8º. da Lei nº. 7.713, de 1988, conforme expressamente regrado pela IN nº. 93, de 1997 em seu art. 48, §§ 2º. 3º. e 4º.

11.3) O que se tem, assim, é que, conforme o correto raciocínio da autoridade fiscal lançadora, a natureza isenta ou não dos lucros recebidos é remetida, pela própria legislação tributária, à necessidade de escrituração contábil da SCP em plena observância à lei comercial (inclusive quanto à sua documentação suporte, note-se), **sob pena de caracterização de lucro distribuído sujeito à tributação na pessoa física receptora segundo a tabela progressiva, no caso de inexistência de lucros devidamente apurados, reservas de lucros ou lucros acumulados;**

11.4) De outra forma: em sua acusação fiscal, a autoridade lançadora defende estar a situação sob análise sujeita a incidência tributária (ou seja, afastando-se a natureza isenta dos lucros distribuídos), a partir dos elementos coligidos aos autos, daí cabível o lançamento consoante o disposto no art. 3º. §4º. da Lei nº. 7.713, de 1988, a partir do expressamente regrado pela IN nº. 93, de 1997 em seu art. 48, §§ 2º. 3º. e 4º, sem que tal raciocínio mereça qualquer reparo.

11.5) Ou seja, pode-se extrair do excerto acima a consequência de se estar diante de lucros não isentos, com conseqüente necessidade de lançamento na forma descrita no art. 3º., §4º. da Lei nº. 7.713, de 1988, na forma que fundamentada pela autoridade fiscal, diante da imprestabilidade da contabilidade da SCP verificada por aquela autoridade (a ser analisada ainda no âmbito do presente voto, em sede de mérito).

11.6) Tal consequência, por sua vez, decorreu de aplicação do expressamente disposto na legislação tributária, não cabendo qualquer reparo deste Colegiado quanto à eleição do sujeito passivo assim realizada, sem prejuízo de eventualmente, poder se manifestar este Colegiado favoravelmente ao pleito da recorrente em sede de mérito, caso se aceda à conclusão de existência de lucros isentos devidamente amparados pela escrituração questionada (ou seja, infirmo-se a referida premissa de imprestabilidade), conforme o disposto no art. 59, §3º. do já Decreto nº. 70.235, de 1972, verbis:

Art. 59

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

11.7) Quanto às demais alegações da recorrente referentes ao tema (impossibilidade de exigência do IRPF em face do recorrente), tecidas em outros tópicos de seu recurso, faço notar que:

- a) Tanto a caracterização de lucros como isentos como a conseqüente desnecessidade de tributação na pessoa física do sócio estão, assim, vinculadas à regular apuração de lucros (leia-se regular escrituração) pela empresa que

distribui tais lucros (escrituração de responsabilidade de sua sócia ostensiva), por opção expressa do legislador tributário (através do art. 10 da Lei n.º. 9.249, de 1995 combinado com o art. 48 da IN n.º. 93, de 1997, que o regulamenta);

- b) Torna-se irrelevante, assim, para eventual afastamento de isenção (com consequente necessidade de reclassificação dos rendimentos isentos para a tributação pelo IRPF via tabela progressiva), o cumprimento, pelo sócio recorrente, de obrigações tributárias outras, reiteradamente alegado pela contribuinte;
- c) Não se está a tratar, em nenhum momento, na acusação fiscal, de descon sideração de personalidade jurídica da SCP em questão, mas somente de consequência tributária decorrente da natureza não isenta de lucros distribuídos, uma vez estabelecida a violação à necessária existência comprovada de lucros, reservas de lucros ou lucros acumulados, uma vez que não regularmente apurados;
- d) A acusação fiscal, na forma do Termo de Verificação já citado, em nenhum momento, ainda, se utiliza da hipótese de responsabilização solidária pessoal aos sócios, conforme art. 135, do CTN;
- e) Não se está a discutir, no âmbito dos presentes autos, qualquer tributação aplicável à pessoa jurídica via IRPJ, matéria assim estranha aos autos. A lide se limita à tributação efetuada na pessoa física do recorrente, a partir do recebimento de lucros distribuídos;

12. Por fim, ressalto que, além da possibilidade de provimento ao Recurso quando da análise de seu mérito já mencionada, entendo, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que somente é de se cogitar de nulidade, quando: a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente disponibilizadas ao contribuinte e/ou b) se encontrem caracterizadas as hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto no. 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

13. Ou seja, uma vez não caracterizada nem a existência de prejuízo ao contribuinte nem a ocorrência de quaisquer das hipóteses acima elencadas pelo art. 59 do PAF, entendo que é de se rechaçar a decretação da nulidade do auto de infração litigado, sem qualquer impedimento, todavia, reitere-se, a que, ao se adentrar o mérito do Recurso Voluntário, possa o

Colegiado julgá-lo parcial ou totalmente procedente, caso se aceda a tese esposada pelo recorrente

14. Defende-se, assim, aqui, que a solução mais adequada a ser adotada processualmente é o prosseguimento da análise para fins de provimento ou não do Recurso (e não a decretação de nulidade do auto de infração), sempre que se puder concluir que no processo administrativo fiscal sob análise:

a) não houve prejuízo (violação ao sistema de garantias disponibilizado) ao contribuinte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59, I e II do Decreto no. 70.235, de 1972, mas, sim,

b) o que há é tão somente a alegação, por parte do Recorrente, de ocorrência de violação ao arcabouço normativo em vigor por parte da autoridade julgadora, de forma a que se devesse proceder o reconhecimento da improcedência do lançamento.

15. Ainda, de se notar que tal posicionamento - decretação de nulidade somente nos casos de prejuízo e/ou nas hipóteses previstas no art. 59, I e II do PAF, com precedência do provimento recursal, a partir da análise de seu mérito, se aplicável - é suportado por jurisprudência de longa data oriunda do STJ e do CARF, este último em sua instância máxima, na forma abaixo reproduzida.

### STJ

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC.

1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.

3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação. (grifei)4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja

dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (venire contra factum proprium).

5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas.

6. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido apresenta fundamentos suficientes para formar o seu convencimento e refutar os argumentos contrários ao seu entendimento.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ. REsp 949959/PR. 2ª. Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon, Data de Julgamento: 10/11/2009, Publicado no DJe de 19/11/2009)

#### **Acórdão CSRF/02-02.301**

NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. (grifei)

16. Feita tal digressão, de se registrar que, no caso sob análise, todos os autos de infração foram formalizados por autoridade competente e que, na forma que se segue no presente voto, a partir da possibilidade deste CARF analisar de forma plena o lançamento realizado, não resta caracterizado qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa pelo contribuinte (ou seja, ao se admitir o poder deste CARF de decidir a favor do contribuinte quanto ao mérito do lançamento, sobre o qual se oportunizou ampla defesa).

17. Ainda, nota-se que o contribuinte demonstrou ter plena compreensão e conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, exaustivamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 298 a 309, de forma a se poder concluir ter-lhe sido propiciado o exercício de sua ampla defesa, seja através da impugnação de e-fls. 334 a 368, seja através do presente pleito recursal que se analisa, de e-fls. 418 a 455.

18. Assim, a partir do acima exposto, afasto a preliminar de nulidade, bem como as demais alegações do recorrente quanto a erro na identificação de sujeito passivo e à necessidade de lançamento passível de formalização exclusivamente junto a terceiros (SCP/sua sócia ostensiva).

#### **Mérito**

#### **3. Quanto à superficialidade da acusação fiscal.**

19. Alega a recorrente, em breves linhas, quanto ao tópico, que, a partir da documentação contábil e fiscal apresentada à Fiscalização, seria facilmente verificável pela autoridade fiscal a regularidade do lucro distribuído a recorrente.

20. Análise. Verifico, a propósito, que os elementos constantes dos autos referentes à SCP onde teria sido apurado o lucro distribuído ora analisado são:

a) Contrato de Constituição da SCP de e-fls. 117 a 120;

b) Diário e Razão de e-fls. 165 a 234, sem evidência de obediência ao disposto no art. 258 do RIR/99 e 1.181 do Código Civil, consoante citado no Termo de Verificação Fiscal (não há evidência de Registro Público nos elementos encaminhados);

21. Ressalto, ainda, que não há registro de resposta aos termos de intimação e de reintimação, que foram efetivamente lavrados junto à sócia ostensiva PMSM Publicidade e Comunicação Ltda. (vide e-fls. 258 a 268) de forma a obter todos os elementos necessários à verificação da regularidade de sua escrituração. Assim, houve a intimação que a recorrente alega em seu pleito deveria ter sido realizada, desconstituindo-se assim essa possível evidência da superficialidade pelo sujeito passivo alegada.

22. Diante de tal cenário, entendo como perfeito o posicionamento da autoridade fiscal, no sentido de concluir pela irregularidade da escrituração contábil da apuração, decorrendo daí a consequente inexistência de lucro corretamente apurado pela SCP ou, mesmo, de outras rubricas de lucros capazes de atender ao requisito legal necessário para que se considerassem os lucros distribuídos pela SCP como isentos, a partir do comando legal estabelecido pelo art. 10 da Lei nº. 9.249, de 1995. Escorrito, assim, o seguinte posicionamento (TVF às e-fls. 304 a 306):

“(…)

32) Contudo, reforçamos que além da Escrituração estar irregular por não possuir o devido Registro Público, no Livro apresentado não há como segregar as informações contábeis do sócio ostensivo das informações da SCP.

33) Não sendo possível essa constatação, nos resta a autuação do Contribuinte com base no art. 3º § 4º, da Lei No 7.713, de 1988, conforme orienta o art. 48 da IN SRF nº 93/97, de 24/12/1997.

(…)

37) (...). Ora, constatou-se que o Sr. Renato recebeu R\$ 445.000,00 em fev/2011, o que representa 20% do “suposto” resultado da SCP, conforme sua participação societária prevista no Contrato da SCP. Por conseguinte, 100% representaria a quantia de R\$ 2.225.000,00.

(…)

39) Considerando o cenário descrito, ressaltamos que da DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA (DIPJ) do sócio ostensivo (Empresa PMSM) do ano calendário 2011, verifica-se que a empresa ofereceu à tributação a quantia de R\$ 490.795,77 no 1º Trimestre de 2011 (fl. 272).

40) Evidente que esta quantia não contempla os valores referentes às operações da SCP. Inclusive, na ficha 14A, linha 37 da mesma DIPJ, o Sócio Ostensivo não declarou nada de imposto a pagar referente à SCP.

(...)”

23. Acrescente-se ao acima disposto, de forma a respaldar o posicionamento da autoridade lançadora acima, que na referida DIPJ (e-fls. 269 a 295) não há origem declarada de Lucros ou Prejuízos Acumulados para as distribuições ocorridas no ano (vide e-fl. 287), tendo restado silente a contribuinte quanto à possibilidade de imputação dos lucros distribuídos à Reserva de Lucros ou a Lucros Acumulados, tanto em sua impugnação como em sede de Recurso Voluntário.

24. Diante do exposto, sem reparos as conclusões da autoridade lançadora quanto à inexistência de lucros apurados pela SCP em montante suficiente de forma a suportar a isenção, nada havendo que se prover quanto ao tema.

#### **4. Quanto à natureza dos recebimentos auferidos pela Recorrente (pagamento sem causa e tributação exclusiva na fonte a 35%).**

25. Quanto à necessidade de tributação como pagamento sem causa alegada, como já detalhadamente discutido no âmbito do presente voto, o que se verifica é que na acusação fiscal nunca se tentou modificar a natureza dos recebimentos (declarados como lucros): a tese da autoridade fiscal ora ratificada é que se trata de lucros distribuídos não suportados por devida escrituração/apuração (necessariamente conforme a lei comercial) da pessoa jurídica que os distribuiu, esta última tributante via Lucro Presumido.

26. Assim, os valores recebidos sujeitam-se à tributação estabelecida pelo art. 3º., §4º., da Lei nº. 7.713, de 1988, consoante regulamentado pela IN nº. 93, de 1997.

27. Ou seja, não se trata, em nenhum momento no Termo de Verificação Fiscal, de acusação de pagamento sem causa, de forma a que se possa cogitar da necessidade de aplicação da alíquota de 35%, com tributação exclusiva.

#### **5. Quanto à compensação de valores recolhidos pela SCP**

28. Preliminarmente quanto ao tópico, constata-se que os pagamentos de imposto citados pela recorrente em seu Recurso Voluntário (Doc. 05 da impugnação, de e-fls. 385 a 387), são, pelo que se constata, referentes ao 2º. Trimestre de 2011 (PA em 20/06/2011, com vencimento em 29/07/2011), enquanto a operação em questão (objeto de lançamento) se refere ao 1º. Trimestre de 2011.

29. Ainda, tais recolhimentos somados atingem o valor de R\$ 191.345,28 e, assim, não há documentos nos autos que sequer comprovem o alegado recolhimento de R\$ 265.072,48, montante que, a bem do debate, a partir da evidência constante dos autos, sequer poderia se referir ao resultado da SCP (visto que não foi declarado IRPJ/CSLL a pagar de SCP na DIPJ citada para o 1º. trimestre de 2011, consoante e-fls. 272 e 276).

30. Quanto ao tema ainda, faço notar também que, nos presentes autos, note-se, não há qualquer indício ou acusação de confusão patrimonial entre a SCP e a pessoa física tributada ou simulação, de forma a que se tenham reclassificado rendimentos da SCP para a pessoa física.

31. No caso sob análise, repita-se, o que se está a tratar é de operação de distribuição de lucros, não obedientes aos requisitos do comando legal que estabelecerá sua natureza isenta, daí concluindo-se pela natureza tributável dos valores recebidos a título de lucros distribuídos, com tributação a ser realizada pelo recebedor com fulcro no art. 3º, §4º. da Lei nº. 7.713, de 1988.

32. Equivoca-se a recorrente ao tentar fazer coincidir os rendimentos distribuídos àqueles oriundos apuração do resultado da alegada venda de direitos econômicos, uma vez que se tratam de rendimentos e consequentes acréscimos patrimoniais distintos: Enquanto os valores distribuídos ora em discussão representam acréscimo patrimonial do sócio recebedor autuado, o acréscimo patrimonial decorrente da venda dos direitos econômicos alegada teria ocorrido na SCP, ainda que tivesse posteriormente sido distribuído.

33. A propósito, note-se que a possibilidade de larga diferença temporal entre o auferimento do resultado pela pessoa jurídica e sua posterior distribuição é evidência clara que demonstra que não se está a tratar de um mesmo rendimento reclassificado, como, por exemplo, ocorre em situações onde se alega a ocorrência de simulação de operações, com a necessidade de prevalência do ato dissimulado no que diz respeito à natureza do rendimento (nesta situação hipotética, único), a ser considerada para fins de tributação.

34. Diante desta situação de: a) distintos fatos jurídico-tributários (ganho de capital pela pessoa jurídica e posterior distribuição de lucros) e b) de rendimentos e patrimônios (acréscimos patrimoniais) distintos, não há que se cogitar de aproveitamento de recolhimentos eventualmente realizados decorrentes da operação da SCP, restando plenamente aplicável o concluído pela autoridade de piso acerca do tema, que adoto como fundamento de minha decisão, a partir do permissivo legal estabelecido pelo art. 114, 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1.634, de 21 de dezembro de 2023), *verbis*:

“(…)

DA COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA

No que tange à compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica com o imposto de renda da pessoa física, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 11.051, de 2004 não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados*

*(...)*

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:*

*(...)*

*II - em que o crédito:*

*a) seja de terceiros;*

Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, em seu art. 68 dispõe:

*Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a tributo administrado pela RFB, com créditos de terceiros.*

*(...)"*

35. Repita-se, por fim, que sequer seguiu obter nos autos qualquer evidência de recolhimento de valores devidos pela SCP para o período de interesse (1º. Trimestre de 2011).

36. Assim, também nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema.

#### **6. Quanto à possibilidade de aplicação da alíquota de 15% ao lançamento.**

37. Reitere-se (como já realizado na análise constante do presente voto) que não há alegação de simulação ou confusão patrimonial entre a recorrente e o autuado, de forma a que se tenha imputado o rendimento de alegado ganho de capital (alegadamente auferido pela SCP na alienação dos direitos econômicos do atleta) à pessoa física do sócio recorrente.

38. Contrariamente ao que quer fazer crer a recorrente, não se transferiu qualquer ganho de capital da SCP à pessoa física recorrente, de forma a que se cogitasse de aplicar à pessoa física a alíquota referente à tributação do citado ganho de capital.

39. Repita-se, uma derradeira vez, que a acusação fiscal, a qual se acede no presente voto, é que se trata de lucros distribuídos pela SCP em dissonância com a obrigação legalmente estabelecida de sua regular escrituração/apuração, afastando-se daí a aplicabilidade da isenção constante do art. 10 da lei nº. 9.249, de 1995.

40. Daí, eventual legislação de capital aplicável assim ao ganho de capital alegadamente gerador dos lucros distribuídos (note-se, auferido pela SCP e necessariamente anterior a tal distribuição) é estranha aos autos, por se referir a fato jurídico-tributário diverso da

**distribuição dos lucros cuja natureza (isenta ou não) e consequência tributária no patrimônio do sócio recorrente** é ora discutida.

41. Assim, nada a prover também quanto ao tema.

#### **7. Quanto aos juros sobre a multa de ofício**

42. Aqui, se trata de matéria já sumulada no âmbito deste CARF, na forma de Súmula CARF 108, vinculante a este Colegiado e contrária à tese esposada pelo contribuinte, reproduzida a seguir, acompanhada de precedente que a informa emanado da Câmara Superior de Recursos Fiscais em voto de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, em julgamento, inclusive, do qual este Relator participou e é ora reproduzido, para fins de melhor esclarecimento ao sujeito passivo acerca do posicionamento adotado por este Conselho (Acórdão CSRF (Acórdão CSRF nº. 9202-006.473, de 30.01.2018).

#### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

#### **Acórdão CSRF 9202-006.473, de 30.01.2018**

(..)

Quanto ao art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado pela autoridade lançadora para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão à Fazenda quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do caput do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que: (a) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, ainda, (b) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira nº âmbito do Acórdão 9.202-002.600, o qual adoto aqui como razões de decidir, in verbis:

“(..)

*Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.*

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

...

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em Lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

*Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício – apesar de não possuir natureza tributária – integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)*

(...)”

43. Dessa forma, firme na Súmula e jurisprudência acima, também nego provimento ao Recurso no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

## 8. Conclusão

44. Conclusivamente, diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**