



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722789/2016-96
ACÓRDÃO	2401-012.666 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO MIRANDA DE SOUZA FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Matérias de ordem pública afetam ou envolvem o interesse coletivo. São aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, do desejo de justiça e de segurança jurídica, assim caracterizadas porque há de se resguardar a construção de um ordenamento jurídico justo e consistente. Em regra, independem de dilação probatória e seu conhecimento dá-se a partir de questões incontroversas, nos autos. Entende-se de ordem pública a correta aplicação de lei ou tratado internacional, ao lançamento.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. TRATADOS INTERNACIONAIS. ACORDO BRASIL – ESPANHA.

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975 promulgou a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Brasil e a Espanha

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA. AUSÊNCIA DO TERRITÓRIO NACIONAL. SAÍDAS TEMPORÁRIA E DEFINITIVA. TRIBUTAÇÃO E PROCEDIMENTOS.

As pessoas físicas que se ausentarem do território nacional sem apresentar a declaração de saída definitiva do País manterão a condição de residente no Brasil durante os primeiros doze meses de ausência. Nesse caso, embora se encontrem no exterior, sujeitam-se aos mesmos prazos e

condições de obrigatoriedade de entrega da Declaração de Ajuste Anual. Depois de doze meses de ausência, são considerados residentes no exterior e submetem-se a apresentar a declaração abrangendo os rendimentos auferidos no período de 1º de janeiro até o mês em que se caracterizar a perda da condição de residente no Brasil.

NÃO RESIDENTE NO BRASIL. APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O residente no exterior não está sujeito à entrega da Declaração de Ajuste Anual no Brasil, ainda que se enquadre em qualquer das hipóteses de obrigatoriedade de sua apresentação estabelecidas para o residente no País.

TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTE. PRINCÍPIOS DA UNIVERSALIDADE DA RENDA, DA TERRITORIALIDADE E DA FONTE.

Em razão dos princípios da territorialidade e da fonte, as pessoas físicas residentes no exterior são tributáveis no Brasil apenas quanto aos rendimentos que aqui tenham sido produzidos. Relativamente aos não residentes no País, o Imposto sobre a Renda brasileiro não incide sobre rendimentos produzidos no exterior, ainda que estes venham a ser transferidos para o Brasil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, considerando que existe equívoco na aplicação da legislação tributária, com a não consideração de tratado internacional, e na qualificação do sujeito passivo (residência fiscal), em dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento fiscal. Vencido o conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, que negou provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nunez Campos, Wilderson Botto (substituto integral) e Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (folha 258 e seguintes) onde foi apurada a omissão de rendimentos recebidos de fonte no exterior, nos anos calendário de 2012 e 2013, com exigência de imposto no valor de R\$ 2.253.476,62. Foi aplicada a multa proporcional de 150%, qualificada, e a multa isolada por falta de recolhimento mensal do carnê-leão (50%).

No Termo de Verificação Fiscal (TVF, folha 238 e seguintes) narram as autoridades fiscais autuantes que constataram que no ano de 2011 o contribuinte, atleta profissional, firmou contrato com clube de futebol espanhol, por intermédio da empresa Soberano Participações e Intermediação de Negócios Ltda, para atuar como jogador de futebol nas temporadas de 2011 a 2014. Nos anos calendário de 2012 e 2013, em virtude dessa contratação, o contribuinte foi beneficiário de rendimentos pela prestação de serviços profissionais.

Registrou-se no TVF que:

- a) Não foi apresentada a Declaração de Saída Definitiva do país nem informados os rendimentos nas declarações de ajuste anual (DAA) dos exercícios de 2013 e 2014 a totalidade dos rendimentos auferidos;
- b) A fiscalização considerou o contribuinte como residente no país, uma vez que esse só informou a saída definitiva em 31/12/2013;
- c) Considerou que atletas profissionais de futebol são empregados do clube onde prestam seus serviços, conforme a CLT. Disse que o contrato de trabalho e de licença de uso de imagem são completamente autônomos, mas que, na prática, existe a vinculação do direito de imagem ao contrato de trabalho, *“onde a prestação de serviço em si desvirtua a natureza civil do contrato”* (folha 245);
- d) A empresa Soberano Participações Ltda *“foi constituída com o objetivo de repassar ao atleta o proveito econômico da atividade profissional por ele pessoalmente desenvolvida ...”* (folha 247);
- e) Houve simulação de contrato com uso de interposta pessoa, o que levou à qualificação da multa de ofício proporcional; e
- f) A multa isolada foi aplicada em face da constatação do não recolhimento dos valores devidos a título de carnê leão.

Na **impugnação** apresentada, nas folhas 286 e seguintes, o contribuinte aduziu, em suma, os seguintes tópicos:

- a) Inexistência da omissão de valores tributáveis, pois eles foram recebidos e declarados pela pessoa jurídica Soberano Participações, que efetuou o recolhimento dos tributos devidos;
- b) Verdade real e disponibilidade do direito de imagem;
- c) Cessão do direito de imagem do atleta profissional de futebol; e
- d) Incorreta aplicação das multas (qualificação) e cumulatividade de multa de ofício com multa isolada.

A DRJ/BHE analisou a impugnação do contribuinte em **Acórdão** que consta das folhas 331 e seguintes, concluindo pela **manutenção do lançamento**, em resumo com as seguintes considerações:

- a) O titular pode autorizar ou licenciar a exploração do uso do direito e não ceder o próprio direito em si. Não pode transferir a titularidade do direito a uma pessoa jurídica, a não ser se for empresa na modalidade EIRELI (empresa individual de responsabilidade limitada) em que figure como o titular da pessoa jurídica, vinculado à atividade profissional;
- b) O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, 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;
- c) Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, sempre que presentes os elementos que caracterizam as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964; e
- d) Cabível a aplicação cumulativa de multa isolada por falta de recolhimento do carnê leão e de multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser declarado nos termos da Lei.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão em 23/01/2020, conforme Edital cuja cópia está na folha 354 e apresentou recurso voluntário em 20/02/2020, conforme registro na folha 356.

Em sede de recurso, acostado às folhas 357 e seguintes, apresenta, em resumo, as seguintes alegações:

- a) O Fisco está impondo que o contribuinte pague de tributos quase a totalidade dos rendimentos que obteve ao longo de dois anos. Apresenta valores;

- b) Não existiu omissão de rendimentos, pois todos os rendimentos em causa foram declarados e tributados pela pessoa jurídica Soberano Participações e Intermediação de Negócios Ltda, a qual é detentora do direito de imagem do contribuinte;
- c) O direito de imagem é disponível e a imagem pode ser “comercializada” por seu titular. Representa um direito em que o titular pode autorizar a captação e reprodução da imagem e, sendo um direito subjetivo, pode permitir a sua divulgação;
- d) Essa permissão se dá por meio de um contrato, com características especiais para pessoas de notório conhecimento público, como artistas e atletas profissionais;
- e) A empresa Soberano Ltda é regular e seus serviços foram devidamente prestados, não existindo irregularidade na operação de intermediação da cessão de direito de imagem;
- f) Não existiu o dolo e portando a multa qualificada está incorretamente aplicada;
- g) Fala da impossibilidade da aplicação da multa de ofício cumulada com a multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão.

PEDE a improcedência do lançamento, sendo considerados regulares os serviços de intermediação prestados pela pessoa jurídica Soberano Ltda; alternativamente: pela inexigibilidade da multa qualificada (150%), pela inexigibilidade da multa isolada concomitante com a multa de ofício. Pede ainda a produção de provas que se fizerem necessárias.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator.

Admissibilidade.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele toma-se conhecimento.

Não há preliminares, passemos ao mérito.

Mérito.

Conforme relatado, o contribuinte não alegou em seu recurso erros na qualificação do sujeito passivo nem no enquadramento legal das infrações. Na impugnação, entretanto, apresentada em 27/07/2017, informou que o contribuinte era “*não residente no país*”, com endereço na Espanha. No recurso disse que o contribuinte estava “*já qualificado no processo*”.

O recurso está focado na questão da transmissão do direito de imagem e no recolhimento dos tributos pela empresa Soberano, que deteria dos direitos de imagem do atleta profissional.

Matéria de ordem pública pode ser definida como aquela que afeta ou envolve o interesse coletivo. Já disse o CARF, no Acórdão 2301-004.084, que “... *estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, (...). Ordem Pública significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico justo, tutelando o estado democrático de direito*”.

Em regra, independe de dilação probatória e seu conhecimento dá-se a partir de questões incontroversas, nos autos. Por exemplo, entende-se de ordem pública a correta aplicação de lei ou tratado internacional, ao lançamento. Também de ordem pública, a questão da residência fiscal, especialmente porque influencia a própria incidência do tributo. Nesse caso, contudo, o conhecimento de ofício depende das circunstâncias — principalmente da existência de prova suficiente nos autos.

O Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975 promulgou a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Brasil e a Espanha¹.

A Convenção se aplica às pessoas residentes em um ou em ambos os Estados contratantes (artigo 1º) e inclui, no Brasil, o imposto de renda (artigo 2º). De acordo com o artigo 4º, a expressão “*residente de um Estado contratante*” designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, ou outro critério análogo.

Os tratados internacionais em matéria tributária são previstos no CTN, artigo 96, como parte da “legislação tributária”. No artigo 98, o Código diz que “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

A doutrina já assentou que “*revogam ou modificam*” não é a melhor forma de integrar os tratados internacionais e a legislação doméstica, mas que os tratados internacionais são “lei especial” em relação à norma geral e as questões então resolvem-se pelo princípio da especialidade.

Então, o Acordo para Evitar a Dupla Tributação (ADT) é “lei especial” em relação à “lei geral” que rege as questões tributárias de determinado país. Ou seja, para aquela situação, para aquele tipo de renda, envolvendo uma operação e um indivíduo que seja residente em um ou em ambos os Estados contratantes, aplica-se a regra do Tratado (*lex specialis*) e não a regra geral.

¹ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d76975.htm, consulta em 20/05/2026.

Após a celebração de um ADT, os Estados assumem uma obrigação internacional e a convenção se submete às regras do direito internacional público. Frequentemente, as convenções são diretamente aplicáveis como direito interno e, nesse caso, o ADT prevalece sobre as regras tributárias internas aplicáveis. Nos ADT, os Estados contratantes se comprometem a não tributar em relação aos direitos de tributação atribuídos ao outro Estado pela convenção. Assim, o ADT afeta os sistemas jurídicos de ambos os Estados contratantes, restringindo o direito tributário interno.

Não obstante, o TVF e o Auto de Infração não fazem qualquer menção ao Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975. E isso é matéria de ordem pública que precisa ser analisada aqui, inclusive porque ao não citar o acordo internacional no auto de infração e no TVF, existe preterição do direito de defesa.

Considerando que o sujeito passivo é residente em um dos Estados contratantes (escopo pessoal) e que se trata de imposto sobre a renda (escopo material) paga por uma fonte situada em um dos Estados contratantes, a aplicação do Tratado é impositiva. Na situação de rendimentos recebidos por atleta profissional em decorrência do exercício de atividade como jogador de futebol, aplica-se a regra específica do artigo 17 do ADT:

Artigo 17

Artistas e desportistas

1. Não obstante as outras disposições da presente Convenção, os rendimentos obtidos pelos profissionais de espetáculo, tais como artistas de teatro, de cinema, de rádio ou de televisão e músicos, bem como os dos desportistas, pelo exercício nessa qualidade de suas atividades pessoais, são tributáveis no Estado Contratante em que essas atividades forem exercidas. (sublinhei)
2. Quando os serviços mencionados no § 1º deste Artigo forem fornecidos num Estado Contratante por uma empresa do outro Estado Contratante, os rendimentos recebidos pela empresa pelo fornecimento desses serviços podem ser tributados no primeiro Estado Contratante, não obstante as outras disposições da presente Convenção. (sublinhei)

Não há dúvidas nos autos que o exercício da atividade profissional do *desportista* se deu na Espanha. Na dicotomia “residência-fonte”, que rege a definição do direito de tributar dentro das regras de um ADT, o artigo 17, parágrafo 1º traz uma excepcionalidade, estabelecendo o direito de tributar exclusivo no “Estado da atividade”.

Assim, se aplicada a regra, os rendimentos em caso só seriam tributáveis no Estado em que as atividades foram exercidas.

Existe o parágrafo 2º, que possibilita uma tributação “também” no Estado onde os serviços foram prestados se “os serviços forem fornecidos por uma empresa” sediada no outro Estado, o que levaria a aplicação de outras regras da Convenção para eliminar eventual dupla tributação, cite-se o artigo 23.

Esse artigo 17, parágrafo 2º estabelece a chamada regra do beneficiário indireto (ou “*look-through approach*”). Se a renda não for recebida diretamente pelo artista/desportista, mas por outra pessoa (ex: empresa), o Estado da atividade ainda pode tributar a renda gerada pela atividade pessoal do artista/desportista, mas aí não de forma exclusiva.

Por isso foi necessário a fonte pagadora na Espanha pedir um “atestado de residência fiscal no Brasil” para a empresa Soberano, como está registrado no TVF, folha 253, para que pudesse verificar a correta aplicação dos parágrafos do artigo 17.

Porém, a própria fiscalização entendeu que os rendimentos em caso não poderiam ser recebidos por meio da empresa Soberano e desconsiderou os atos praticados pelas partes nesse sentido, qualificando todos os rendimentos recebidos pelo contribuinte atleta profissional como rendimentos recebidos por pessoa física, de fonte residente no exterior. Assim, a regra aplicável seria a do artigo 17, parágrafo 1º e o Estado de atividade tem o direito exclusivo de tributação.

Não houve manifestação da DRJ sobre essas questões e sobre a aplicação de Tratado Internacional. Assim, entende-se que não há preclusão processual e o assunto deve ser suscitado de ofício pelo julgador em sede de recurso voluntário, apesar de não expressamente questionado.

Existe ainda uma outra questão em que se verifica equívoco, mesmo na aplicação da legislação doméstica.

O TVF (folha 252) diz que o “*contribuinte somente deu saída definitiva do país em 31/12/2013 e apresentou declarações de ajuste anual (DAA) referentes aos anos calendário de 2012 e 2013*”.

Mas o mesmo TVF cita a IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002 (folha 242). Vejamos o que consta do referido ato normativo:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional **sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País**, de que trata o art. 11-A, **durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência**. (Redação dada ao inciso pela Instrução Normativa RFB nº 1.008, de 09.02.2010, DOU 10.02.2010, com efeitos a partir de 01.01.2010)

(...)

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

Assim, a pessoa que se ausente do Brasil porque assinou um contrato para prestar serviços profissionais como jogador de futebol na Espanha seria considerada não residente no Brasil “na data em que se retirou do território nacional”, caso tivesse apresentado a declaração de saída definitiva do país. Como não apresentou, essa pessoa será considerada como não residente após doze meses consecutivos de ausência.

O fato de entregar DAA no Brasil não altera a condição de residência, isso não está previsto nos artigos 2º e 3º da IN SRF nº 208, de 2002 nem no Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975, artigo 4º.

Segundo apurou e registrou a fiscalização, o registro na federação espanhola de futebol deu-se em 27/07/2011 (folha 241, TVF) tendo se vinculado ao clube de futebol espanhol em 01/07/2011 (folha 52, Contrato e folha 242, TVF). Como não entregou a declaração de saída definitiva, após doze meses de ausência deveria ser considerado não residente no Brasil. Lembrando que os rendimentos em questão foram recebidos em 30/07/2012, 08/11/2012, 30/01/2013 e 29/10/2013, de fonte no exterior (auto de infração, folha 259).

É notório que o exercício da atividade de jogador de futebol profissional exige que o atleta esteja presente de forma contínua no país da atividade, não sendo plausível que estivesse jogando futebol profissionalmente na Espanha e residindo no Brasil. Sem dúvida que em virtude do contrato de trabalho e do tipo de atividade, a Espanha era o seu “centro vital de interesses” naquele período. Não se indicou no TVF que após a partida para atuar na Espanha, o contribuinte tenha estado ou permanecido no Brasil, nos períodos em que se discute a tributação.

Ou seja, essas questões não foram tratadas no TVF nem no auto de infração, para que se aplicasse corretamente a IN SRF nº 208, de 2002.

O não residente no Brasil que recebe rendimentos de fonte no exterior não é tributado no Brasil. Assim, entende-se que existe um equívoco na apuração fiscal, em suas conclusões na folha 242 (aspectos legais sobre a consideração de residente no Brasil).

A Solução de Consulta da Cosit nº 63 de 29/03/2021 esclareceu que:

PRINCÍPIOS "TEMPUS REGIT ACTUM" E DA IRRETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO. RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA. AUSÊNCIA DO TERRITÓRIO NACIONAL. SAÍDAS TEMPORÁRIA E DEFINITIVA: TRIBUTAÇÃO E PROCEDIMENTOS.

De acordo com a legislação vigente à época dos fatos narrados na inicial, considera-se como saída temporária a que não for precedida do requerimento da certidão negativa para a saída definitiva do País.

As pessoas físicas que se ausentarem do território nacional sem requerer a mencionada certidão negativa manterão a condição de residente no Brasil durante os primeiros doze meses de ausência. Nesse caso, embora ainda se

encontrem no exterior, sujeitam-se aos mesmos prazos e condições de obrigatoriedade de entrega da Declaração de Ajuste Anual. **Depois de doze meses de ausência, subsomem-se a apresentar a declaração abrangendo os rendimentos auferidos no período de 1º de janeiro até o mês em que se caracterizar a perda da condição de residente no Brasil.**

A falta de apresentação das Declarações de Ajuste ou a sua entrega fora do prazo fixado sujeita o contribuinte às penalidades previstas no art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 27 da Lei nº 9.532, de 1997.

NÃO RESIDENTE. APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Sem prejuízo do acima exposto, **o residente no exterior não está sujeito à entrega da Declaração de Ajuste Anual no Brasil, ainda que se enquadre em qualquer das hipóteses de obrigatoriedade de sua apresentação estabelecidas para o residente no País.**

TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTE. PRINCÍPIOS DA UNIVERSALIDADE DA RENDA, DA TERRITORIALIDADE E DA FONTE. ALTERAÇÃO DO ESTATUTO DE NÃO RESIDENTE NO BRASIL PARA O DE RESIDENTE.

Em razão dos princípios da territorialidade e da fonte, as pessoas físicas residentes no estrangeiro são tributáveis no Brasil apenas quanto aos rendimentos que aqui tenham sido produzidos. De modo que, relativamente aos não residentes no País, o Imposto sobre a Renda brasileiro não incide sobre rendimentos produzidos no exterior, ainda que estes, como na espécie, venham a ser transferidos para o Brasil por pessoa física brasileira não residente no País que retorne ao território nacional com ânimo definitivo, readquirindo a condição de residente na data de sua chegada. Devem, porém, os bens e direitos ser informados na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual. (destaquei)

Entende-se que os destaques acima efetuados, apesar das questões submetidas à Cosit terem se referido a período anterior à edição da IN SRF nº 208, de 2002, enquadram a situação aqui em debate e demonstram os equívocos cometidos na apuração fiscal, ainda que se superasse a questão da não consideração do Tratado Internacional para aplicar corretamente a regra de tributação devida.

Conclusão

Pelo exposto, considerando que existe equívoco na aplicação da legislação tributária, com a não consideração de tratado internacional, e na qualificação do sujeito passivo (residência fiscal), VOTO por dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

ACÓRDÃO 2401-012.666 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10980.722789/2016-96

DOCUMENTO VALIDADO