



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10980.728381/2012-02
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.688 – 2ª Turma
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALEXI STIVAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A utilização de interposta pessoa com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, alterando-lhe as características, configura evidente intuito de fraude a ensejar a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2202-004.087, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Física IRPF de fls. 561/565, do qual fazem parte os demonstrativos de apuração de fls. 566/573, o demonstrativo de multa e juros de mora de fl. 574, o termo de verificação e de encerramento de ação fiscal de fls. 498/560, o termo de encerramento de fl. 575 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 3.658.279,15, sendo R\$ 1.258.542,23 de imposto e R\$ 1.887.813,35 de multas de ofício de 75% e 150%, além de R\$ 511.923,57 de juros de mora calculados até 11/2012. O lançamento, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais de fls. 563/565, apurou omissões de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, com vínculo empregatício, de R\$ 468.207,05, R\$ 1.610.493,23 e R\$ 1.701.092,99, nos anos-calendário de 2006 a 2008, respectivamente, e sem vínculo empregatício, de R\$ 865.385,58, no ano-calendário de 2008.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 583/597.

A DRJ/SDR, às fls. 602/611, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 620/629.

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 645/667, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Ementa:

TREINADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores fixos e mensais pagos ao contribuinte, treinador de futebol, através de empresa constituída para esse fim, não pode ser considerado como retribuição pelo direito de uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, se constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do treinador, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, demonstrando o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar seu convencimento.

Às fls. 669/672, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, os quais restaram rejeitados às fls. 675/679.

Às fls. 681/693, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, arguindo divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **IRRF - PRECLUSÃO**. Alega que a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF excluiu a qualificação da multa, mesmo sem qualquer tipo de questionamento expresso do sujeito passivo sobre assunto na impugnação. O contribuinte, na impugnação, se limitou a arguir sobre a possibilidade de exploração do direito de imagem pela pessoa jurídica, silenciou sobre a multa no percentual de 150%. Portanto, a e. Turma *a quo* divergiu do entendimento de outras Câmaras do Conselho, que proibiram a apreciação da multa, matéria que não é de ordem pública, quando não foi tempestivamente e expressamente questionada na impugnação. 2. **IRRF – MULTA QUALIFICADA**. As situações fáticas analisadas são exatamente as mesmas. Contudo, acórdãos, recorrido e paradigmas, discordaram somente em relação à qualificação da multa. Enquanto, o primeiro reduziu a multa para 75%, sustentando que nesses casos não há intenção de iludir o fisco, pois o contribuinte somente está agindo de acordo com suas convicções. Os últimos mantiveram o percentual de 150%, defendendo que a realização de operações envolvendo empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por pessoa física, caracteriza, sim, a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejador do aumento da penalidade.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 696/707, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação SOMENTE em relação à: **desqualificação da multa de ofício**.

A Fazenda, às fls. 709/712, interpôs **Agravo**, objetivando a reforma do despacho de admissibilidade, restando **PROVIDO**, conforme decisão de fls. 715/720.

Cientificado à fl. 726, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões**, às fls. 729/736, alegando, preliminarmente, ausência de comprovação de divergência jurisprudencial e, no mérito, reiterando os argumentos sobre ausência de fraude fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Física IRPF de fls. 561/565, do qual fazem parte os demonstrativos de apuração de fls. 566/573, o demonstrativo de multa e juros de mora de fl. 574, o termo de verificação e de encerramento de ação fiscal de fls. 498/560, o termo de encerramento de fl. 575 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 3.658.279,15, sendo R\$ 1.258.542,23 de imposto e R\$ 1.887.813,35 de multas de ofício de 75% e 150%, além de R\$ 511.923,57 de juros de mora calculados até 11/2012. O lançamento, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais de fls. 563/565, apurou omissões de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, com vínculo empregatício, de R\$ 468.207,05, R\$ 1.610.493,23 e R\$ 1.701.092,99, nos anos-calendário de 2006 a 2008, respectivamente, e sem vínculo empregatício, de R\$ 865.385,58, no ano-calendário de 2008.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **desqualificação da multa de ofício e preclusão**.

DO CONHECIMENTO

Adoto as razões do despacho de agravo como razões para conhecimento do recurso especial no tocante a este tópico.

1. PRECLUSÃO

Quanto ao momento processual para insurgência quanto a multa qualificada não há que se falar de preclusão. O Contribuinte deve demonstrar sua irrisignação quanto aos fatos por meio da impugnação, mas não está impedido de detalhá-lo melhor ao longo dos autos.

Isso por que quem alega “o mais” implicitamente também está requerendo o menos, independente de pedido subsidiário específico, no sentido de que, tendo sido impugnado o lançamento na sua totalidade, por não entender o Contribuinte ter incidido em ilícito tributário, por consequência, entende-se que este não concorda com a penalidade a ela aplicada, o que se adequa ao art. 16 do

Essa mesma conclusão não se aplicaria, caso tratássemos no mérito de multa agravada.

2. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Na decisão recorrida o colegiado considerou que o Contribuinte logrou êxito em se eximir da qualificadora nos seguintes termos:

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte de que poderia tributar seus rendimentos na pessoa jurídica, não consigo identificar a intenção dolosa de fraudar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do imposto a ser pago.

O procedimento adotado pelo contribuinte não se deu de forma artilosa, inclusive houve a emissão de notas fiscais. A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, demonstrando o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar seu convencimento.

Não há dúvidas de que a multa é um tipo de penalidade. É sanção imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na agressão a um bem jurídico tutelado pelo Estado. Deste modo, tem-se que as multas fiscais, a despeito sanções, medidas repressivas a uma conduta reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos. Tais multas, têm nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor e, também, um evidente caráter pedagógico e inibitório do não pagamento dos tributos. Nesta medida, a qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada livremente pelo fisco, pois este deverá motivar a efetiva e clara conduta reiterada do Contribuinte.

Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, e que mesmo tendo lhe sido ofertado prazo para correção e defesa não logrou êxito em comprovar a inexistência do crédito em favor da Receita Federal.

Todavia, tendo havido a imputação do débito e realizada a defesa por parte do contribuinte cabe a autoridade lançadora considerar ou desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova), e desconsiderando-as constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que para o relator a quo, que eu concordo, caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (depósitos bancários não justificados).

Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou que não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, deve desconsiderar as alegações apresentadas e não

considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável no ano-calendário questionado.

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que **ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude**, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% **é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.**

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênias para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que **"não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada"**.

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de rendimentos; da classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, **daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal**, ou seja, **deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias**, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de renda, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude **é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante**. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, **que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, também não basta que a conduta seja reiterada**, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Na hipótese dos autos, observa-se que o Contribuinte não teve evidente intuito de fraude, não utilizou documentos falsos, embora tenha omitido rendimentos **não o fez por meio de fraude**.

A matéria de direito de imagem não é pacífica no tribunal, motivo pelo qual repisa-se, não acho correto ser utilizada para qualificar a multa matéria controvertida no tribunal.

Assim, considerando que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (SÚMULA-CARF 14) mesmo que reiterada, conforme jurisprudência pacífica deste tribunal, não há que se falar em qualificação da multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator designado

Divergi do voto da Relatora quanto à configuração, no caso, da situação ensejadora da qualificação da multa. Entendeu a Relatora que não restou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1.996. De modo diverso, penso que restou caracterizado sim, o evidente intuito de fraude.

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

O Relatório Fiscal trás farta e minuciosa descrição da conduta do contribuinte que se utiliza de empresas às quais alega ter cedido direito de exploração de imagem, transfere para estas parte da remuneração pela sua atividade de treinador de time de futebol. O Relatório fiscal resume essa conduta a qual classifica como simulação nos seguintes termos:

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

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

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

De fato, conforme definido nos incisos I e II do art. 167, do Código Civil Brasileiro, há simulação sempre que o negócio jurídico praticado for mera aparência, com o

objetivo de dissimular o negócio verdadeiramente praticado. E foi isso que constatou a Fiscalização neste caso: o de que os contratos firmados entre o contribuinte e as empresas para a cessão de direito de imagem e entre essas e os clubes seus empregados eram mera aparência de negócio, com o claro propósito de alterar as características do fato gerador. E a situação enquadra-se, perfeitamente na tipificação do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1.964. Confira-se:

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

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

O Acórdão Recorrido manteve a exigência do imposto, porém afastou a multa de ofício, sob o fundamento de que o contribuinte ao agir com agiu o fez sem malícia, sem o propósito de iludir. E é contra isso que se insurgiu a Fazenda Nacional e, por tudo que foi dito acima, lhe assiste razão.

Ante o exposto, também conheço do recurso, mas, no mérito, divergindo da Relatório, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente
Pedro Paulo Pereira Barbosa