



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

Processo nº 11040.001517/2005-89
Recurso nº 167.621 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.167 – 2ª Turma
Sessão de 26 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCO ANTONIO DA SILVEIRA FERRÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS PARA A QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E AS DECISÕES APONTADAS COMO PARADIGMAS - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO.

Não se pode conhecer do recurso especial de divergência quando a decisão recorrida e os acórdãos apontados como paradigmas analisaram questões fáticas distintas. No primeiro a qualificação da multa decorreu de pretensa simulação, enquanto nos últimos a majoração da penalidade tem fundamento na conduta reiterada do contribuinte. Nessas circunstâncias não se caracteriza divergência de interpretação da legislação tributária, tal qual previsto no artigo 67 do RICARF.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 05/07/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Marco Antonio da Silveira Ferrão foi lavrado o auto de infração de fls. 03-17, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, provenientes da remuneração pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor da empresa, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Relatório de Ação Fiscal de fls. 18-45, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à qualificação da multa:

É o caso em apreço, pois os procedimentos levados a efeito pelo contribuinte, incluindo a criação de empresa, a contratação desta empresa e outras, e a emissão de notas fiscais de prestação de serviços, se enquadrariam naqueles citados pelos doutrinadores como caracterizadores da simulação, na medida que visam mostrar fatos (contratações de empresas para prestação de serviços de "gestão empresarial") cuja existência limitou-se aos documentos, posto não ter produzido efeitos na administração da empresa contratante.

Ditos procedimentos refletem o que Washington de Barros Monteiro convencionou chamar de "corpo sem alma", e também o que Caio Mário definiu como "simulação absoluta".

A existência dos citados atos jurídicos, realizados com a participação do contribuinte, não se justificaria. Se visasse apenas substituir o "pro labore" pela distribuição de lucros da

própria empresa, bastaria que o contribuinte, em conjunto com os demais sócios-diretores, deliberasse a distribuição dos lucros, a exemplo da deliberação pela redução do "pro labore".

Não há necessidade de constituir ou contratar outras pessoas jurídicas para tanto.

O que o contribuinte parece ter pretendido foi continuar remunerando os serviços prestados pelas pessoas físicas dos sócios-diretores nas suas funções e cargos na administração da empresa, e, continuar aproveitando a dedução na empresa das despesas com esta remuneração; todavia, oferecendo os rendimentos à tributação menos onerosa.

Com efeito, se fez necessária a criação e contratação da "Pompéia Participações", depois substituída pelas "holdings", no caso do contribuinte, a empresa "Dema Ferrão".

Referidos procedimentos apresentam elementos de simulação, na medida que a pretendida contratação de empresas, que indicariam "profissionais" para administrar a "Lojas Pompeia", não apresentou efeitos reais, pois os mesmos sócios-diretores continuaram exercendo as mesmas funções na administração, bem como continuaram a receber os rendimentos.

Por não produzir efeitos, tal contratação não teria sido efetivamente pretendida, tendo objetivado servir de instrumento jurídico para transferir os rendimentos tributáveis das pessoas físicas para pessoas jurídicas.

Relembrando o ensinamento de Washington de Barros Monteiro, "in verbis", "(.) Os eventos posteriores são a melhor explicação dos fatos.". Entretanto, "in caso", não se observaram eventos posteriores que pudessem explicar ou justificar a criação e contratação de empresas de prestação de serviços de "gestão empresarial".

No entanto, para a aplicação da multa qualificada, ainda é fundamental verificar-se a ocorrência do evidente intuito de fraude. Nesse sentido, a respeito da existência de fraude, são esclarecedores os ensinamentos de Aldeio A. Lovatto ("Crimes Tributários", Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2000, p.142 a 144):

(...)

É o que teria ocorrido no caso em apreço, segundo revelam os elementos e indícios obtidos. O contribuinte, usando as palavras de Alécio A. Lovatto antes transcritas, teria alterado deliberadamente a situação em que se encontrava, bem como, buscado colocar-se simuladamente em outra situação em que a lei não o atingiria.

Diante de todo o exposto, a fiscalização entende que as evidências obtidas indicam que o contribuinte, juntamente com os demais diretores da "Lojas Pompeia", criou e contratou a

empresa "Pompéia Participações", e depois as "holdings", com a finalidade específica de tributar através destas empresas, os seus rendimentos pessoais, ensejando o lançamento de ofício na pessoa física com a aplicação da multa qualificada de 150%.

Adicionalmente, em observância ao disposto no artigo 1º da Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005, procedemos a protocolização, nesta data, de Representação Fiscal para Fins Penais, em razão da verificação da existência de indícios que apontam para a possibilidade da ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137/90.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) considerou o lançamento procedente (fls. 897-920, Volume V).

Por sua vez, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 2201-00.429, que se encontra às fls. 1.050-1.059 (Volume VI), cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercícios: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula 1º CC nº 2, DOU 26, 27 e 28/06/2006).

IRPF. REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. CONTRIBUINTE. É tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza não comercial e personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída. O simples fato de a relação contratual ter sido formalmente estabelecida em nome da pessoa jurídica não a torna contribuinte do imposto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que ficar caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte é sócio, para a prestação de serviços de natureza pessoal, não configura o evidente intuito de fraude, mas mera pretensão, não acolhida pelo Fisco, cuja consequência deve ser a autuação para a exigência de eventual diferença de imposto, com a multa de ofício.

IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE OFÍCIO - BASE DE CALCULO. Na apuração do imposto devido, em procedimento de ofício, devem ser considerados os impostos efetivamente pagos, ainda que por pessoa diversa e sob outra denominação,

devendo incidir a multa sobre o crédito tributário assim apurado.

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício e para subtrair da base de cálculo do lançamento o valor correspondente aos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que deu provimento integral ao recurso.

Intimada do acórdão em 31/05/2010 (fls. 1.060), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256/2009, recurso especial às fls. 1.064-1.067, acompanhado dos documentos de fls. 1.068-1.079, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Primeira Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF a qual, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício e subtrair da base de cálculo o valor correspondente aos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações;
- b) A questão central da presente insurgência reside na caracterização do intuito de fraude, a ensejar a exasperação da multa imputada ao contribuinte, sobretudo em face da conduta reiterada do contribuinte em omitir significativo montante dos seus rendimentos da tributação, nos anos-calendário de 2000 a 2004;
- c) *Data maxima venia*, o r. acórdão merece ser reformado;
- d) A decisão ora impugnada não merece prosperar, visto que, quanto à aplicação da multa qualificada, deu à lei tributária interpretação diversa da conferida, em caso análogo, pelas Sétima e Quinta Câmaras do então Primeiro Conselho de Contribuintes;
- e) Cuida-se de autuação para tributação do IRPF decorrente de omissão reiterada de rendimentos tributáveis do trabalho prestado como sócio-diretor e que foram, incorretamente, declarados como lucros distribuídos, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000 a 2004, tendo sido imputada multa de ofício no percentual de 150%, em virtude da caracterização de evidente intuito de fraude;
- f) Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- g) De todo o exposto, apresenta-se sem qualquer pecha a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo;

- h) Nesse sentido, analisando caso concreto similar, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a colenda Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão nº 101-95.282;
- i) Também a e. Quinta Câmara do então 1º CC esboçou entendimento semelhante no acórdão nº 105-14.098;
- j) Neste último julgado, assim como no caso em exame, o contribuinte sistematicamente omitia rendimentos em valores expressivos. A reiteração da conduta é ponto marcante em ambas as condutas e deve ser considerada, além das peculiaridades de cada caso, como critério essencial para fins de exasperação da multa;
- k) Constata-se, assim, que ambos os acórdãos paradigmas acima suscitados evidenciam, em casos análogos ao presente, a necessidade de manutenção da multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de omissão reiterada de rendimentos;
- l) O v. acórdão recorrido desqualificou a multa de ofício, o que resultou na negativa de vigência do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007);
- m) Há necessidade de se analisar a conduta do(a) contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano. Ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco;
- n) No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta a norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007);
- o) Analisando detidamente os autos, observa-se que não se trata de mera hipótese de apuração de omissão de rendimentos como pretendeu a e. Câmara *a quo*. Segundo o Relatório da Ação Fiscal (fls. 18/43), foram levados em consideração diversos fatores que evidenciam o intuito doloso e fraudulento do contribuinte;
- p) Tal conduta não externou, repita-se, uma simples hipótese de apuração de omissão de rendimentos, mas ao contrário, uma inexactidão intencional e reiterada, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo bastante para a penalidade de maior ônus;

- q) A afirmação de que não há prova da conduta dolosa do contribuinte e do seu evidente intuito de fraude é por demais descabida, não podendo prosperar pois forte é procedimento intencional do autuado;
- r) Como visto, a atividade ilícita do autuado consistiu na prática sistemática de, nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, sonegar vultosas quantias, em atividade dolosamente repetida, evidenciada pela flagrante desproporcionalidade entre os rendimentos declarados e os apurados de ofício pela fiscalização. Tais práticas reiteradas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada;
- s) Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de apresentar ao fisco declarações inverídicas, que procuravam esconder o verdadeiro valor da obrigação tributária principal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa;
- t) Face ao exposto, requer seja conhecido e provido o presente recurso, para que seja reformado o r. acórdão recorrido, restabelecendo-se a qualificação da multa de ofício aplicada em desfavor do contribuinte, mantendo-se, via de consequência, a decisão proferida em primeira instância.

Admitido o recurso através do despacho nº 2201-00.152 (fls. 1.080-1.083, Volume VI), o contribuinte foi intimado (fls. 1.247, Volume VII) e deixou de se manifestar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

Na visão deste julgador, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não pode ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício e para subtrair da base de cálculo do lançamento o valor correspondente aos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações, sendo que o Conselheiro vencido deu provimento integral ao recurso.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela conduta reiterada do contribuinte em omitir suas receitas do Fisco.

Com o objetivo de comprovar a divergência jurisprudencial que autorizaria a interposição do recurso com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256/2009, citou como paradigmas os acórdãos nºs 101-95.282 e 105-14.098, cujas ementas são as seguintes (na parte relativa à multa qualificada):

MULTA QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.

(Acórdão nº 101-95.282)

MULTA AGRAVADA - Cabível a multa agravada, quando, além de confessado expressamente pelo contribuinte, perfeitamente demonstrado nos autos, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixaram de recolher os tributos devidos. A prática reiterada de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indicio de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.

(Acórdão nº 105-14.098)

Em tais precedentes, portanto, manteve-se a multa qualificada em razão da conduta reiterada do sujeito passivo.

No entanto, no caso em apreço, a autoridade lançadora majorou a penalidade para 150% sob o fundamento de que teria havido simulação.

Nesse sentido, trago novamente à colação a seguinte passagem do Relatório Fiscal:

É o caso em apreço, pois os procedimentos levados a efeito pelo contribuinte, incluindo a criação de empresa, a contratação desta empresa e outras, e a emissão de notas fiscais de prestação de serviços, se enquadrariam naqueles citados pelos doutrinadores como caracterizadores da simulação, na medida que visam mostrar fatos (contratações de empresas para prestação de serviços de "gestão empresarial") cuja existência limitou-se aos documentos, posto não ter produzido efeitos na administração da empresa contratante.

No acórdão recorrido, relativamente à multa qualificada, apreciou-se tão somente a questão da simulação (da forma apontada pela fiscalização e pela decisão de primeira instância) e não a conduta reiterada do contribuinte.

Eis a análise da matéria, feita pelo Relator da referida decisão, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (fls. 1.058-1.059, Volume VI):

Resta examinar, por fim, a qualificação da penalidade. A autoridade lançadora qualificou a multa de ofício por entender que o procedimento do contribuinte caracterizou a prática de simulação, conclusão a que também chegou a decisão de primeira instância.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento. No mesmo voto a que me referi anteriormente, em situação semelhante em que um prestador de serviço de natureza pessoal constituiu empresa para, em nome desta, passar a contratar, manifestei meu entendimento de que esse procedimento não configura a prática

da simulação, mas apenas uma pretensão não acolhida pelo Fisco que, identificando a conduta, requalificou os fatos para exigir o tributo devido do verdadeiro sujeito passivo, a pessoa física.

O procedimento adotado pelo Contribuinte e pela empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. não caracteriza as situações previstas no art. 167, § 1º do Código Civil Brasileiro de 2002 (art. 102 do CC de 1916) como simulação, senão vejamos:

(...)

Não vislumbro tenha ocorrido no caso nenhuma das hipóteses acima: os contratos foram efetivamente realizados entre as empresas Lins Ferrão & Cia Ltda. e a empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda, os valores foram efetivamente recebidos pela empresa, os serviços foram prestados pelas pessoas físicas sócias desta última e os "lucros" foram efetivamente distribuídos pela Pompéia Participações e Serviços Ltda. e recebidos pelo Autuado. Nada aí foi simulado. Ao contrário, de tudo foi dado conhecimento à Fazenda Nacional, mediante apresentação das declarações. Não se pode dizer, salvo por presunção, que essa conduta tenha tido o propósito de produzir um engano, pois os fatos ocorreram exatamente de acordo com os atos formais. O que ocorre, vale repetir, é que, pela natureza dos serviços, o contribuinte deveria ser a pessoa física do prestador e não a empresa, o que foi corrigido pelo lançamento.

Pela eventual redução do imposto devido, a penalidade cabível é a multa proporcional, no percentual de 75%, como ocorre em qualquer outra situação em que o contribuinte, por exemplo, faz uma dedução indevida ou classifica como isentos rendimentos tributáveis.

É de fácil percepção, pois, que o acórdão recorrido e as decisões paradigmas analisaram questões fáticas distintas relativamente à qualificação da multa, simulação para o primeiro e conduta reiterada para os últimos.

Segundo penso, nessas circunstâncias inexistente a divergência de interpretação da legislação tributária, da forma prevista no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, o que impede a apreciação da manifestação da recorrente.

Voto, portanto, no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Processo nº 11040.001517/2005-89
Acórdão n.º **9202-02.167**

CSRF-T2
Fl. 1.263

CÓPIA