



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11516.001327/2007-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2802-002.809 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 14 de abril de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ANTONIO CARLOS AGUIAR GOUVEIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2002,2003

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO EMPRESARIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. ATLETA PROFISSIONAL.

São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não empresarial, com ou sem vínculo empregatício. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio majoritário, não muda o efetivo sujeito passivo, mormente quando não há prova da real existência da pessoa jurídica ou da alegada atividade empresarial empreendida.

IRPF. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS.

Para elidir a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a demonstração da origem dos depósitos deve ser feita de forma inequívoca, correlacionando, de forma individualizada, as apontadas origens a cada um dos depósitos. Ausente a comprovação individualizada deve-se manter a autuação. Por outro lado, quando as circunstâncias dos autos demonstram que determinado depósito teve por origem o recebimento de prêmio de seguro, o correspondente depósito deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

IRPF. OMISSÃO DE RECEITA DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO.

Embora haja precedente do CARF no sentido de que devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e

convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. No caso dos autos, essa tese jurídica não tem aplicação, pois a situação fática é diversa: (a) o recorrente não formulou este pedido; (b) o ônus da prova é do recorrente, no entanto, não há comprovação nos autos de que o valor pago pela pessoa jurídica tenha por base os mesmos valores de receitas que estão sendo tributadas na pessoa física, ao contrário, a análise por amostra das receitas declaradas aponta divergências; (c) neste autos não há exclusivamente uma reclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, foi apurada uma omissão de rendimentos; e (d) a pessoa jurídica apresentou declaração do Simples, o que envolve não só tributos federais.

Recurso Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por falta de autorização judicial para obtenção de dados bancários do contribuinte. Vencidos os Conselheiros German Alejandro San Martín Fernández e Jimir Doniak Júnior que acolhiam esta preliminar. No mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da infração depósitos bancários de origem não comprovada, o depósito de R\$ 48.772,82, ocorrido em 29/01/2002, nos termos do relatório e votos integrantes do julgado. Vencidos os Conselheiros German Alejandro San Martín Fernández, Carlos André Ribas de Mello e Cléber Pereira Nunes Leite que, nos termos do voto do relator, davam provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso. O resultado foi obtido em duas votações sucessivas, nos termos do art. 60, caput e parágrafo único, do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Na primeira votação foi vencido o Conselheiro Jaci de Assis Júnior que negava provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso – Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jaci de Assis Junior, German Alejandro San Martín Fernández, Cleber Ferreira Nunes Leite, Jimir Doniak Junior, Carlos André Ribas de Mello e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

## Relatório

Versam os presentes autos sobre omissão de rendimentos em decorrência da utilização de pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos, ganhos de capital omitidos, não recolhimento de carnê-leão, omissão de rendimentos de valores recebidos de pessoa jurídica e em decorrência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Por meio do Auto de Infração de folhas 582 a 587, exige-se Imposto de Renda Pessoa Física — IRPF, no valor de R\$ 190.490,88 (cento e noventa mil quatrocentos e noventa reais e oitenta e oito centavos), referente aos anos calendários 2002 e 2003, acrescido

de multa de ofício de 75% e 150%, conforme o caso, e dos encargos legais devidos à época do pagamento e multa isolada no valor de R\$ 1.503,23 (mil quinhentos e três reais e vinte e três centavos), referente ao ano-calendário 2002.

Nos termos da *Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*, fls. 584 a 587, e do *Termo de Verificação Fiscal*, fls. 133 a 138, autuação se deu em razão:a) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica: relativos à prestação de serviço de atleta profissional, recebidos da Comunidade Evangélica Luterana São Paulo - CELSP, conforme Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF; b) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas: relativos à prestação de serviço de atleta profissional e à cessão de direitos de imagem, nome e som de voz, utilizando-se da pessoa jurídica RFG Ltda.; c) omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos em reais; d) omissão de rendimento caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada; e) falta de recolhimento do IRPF a título de Camê-Leão.

Relata a autoridade autuante que por ocasião do início da ação fiscal o recorrente foi intimado a apresentar diversos documentos referentes ao período 01/01/2002 a 31/12/2003, dentre os quais: comprovantes de rendimentos; extratos bancários de suas contas e comprovantes da origem dos recursos depositados; cópias dos contratos de compra e venda, das escrituras e dos registros de imóveis de todos os imóveis adquiridos ou vendidos; notas fiscais e/ou recibos de transferência dos veículos adquiridos e vendidos; cópia do Contrato Social e alterações da empresa RFG Ltda.

Posteriormente, houve a intimação para apresentação das cópias de todos os contratos celebrados, referentes à utilização de sua imagem e som de voz, e todas as notas fiscais emitidas pela empresa RFG Ltda., no mesmo período.

Com base na documentação reunida, o agente autuante constatou as seguintes infrações à legislação tributária, a seguir: a) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebido da pessoa jurídica; b) rendimentos omitidos, referentes, à prestação de serviço de atleta profissional, nos termos do contrato "Acerto entre as Partes" (fls. 509/510), foram recebidos da Comunidade Evangélica Luterana São Paulo - CELSP, conforme Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF (fl. 14), e; c) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas em virtude de trabalho sem vínculo empregatício e de cessão de direitos

Neste tópico a autoridade autuante relata que o autuado celebrou contrato relativo à prestação de serviço de atleta profissional e contratos de cessão de direitos de uso de imagem, nome e som de voz utilizando-se de sua pessoa física (contrato com o "Sport Clube Ulbra") e da pessoa jurídica RFG Ltda., da qual é sócio (contrato com o Banco do Brasil e Unisul Esporte Clube). Informa que para todos os contratos foram emitidas notas fiscais da empresa RFG, procedimento este que no seu entendimento, tinha o claro objetivo de reduzir o pagamento de tributos.

A autoridade lançadora, pela análise dos contratos e notas fiscais, concluiu pela tributação indevida de rendimentos da pessoa física na pessoa jurídica (deslocamento de base tributável).

De início, o autuante aponta que o valor de R\$ 5.500,00 mensal, previsto no contrato "Acerto entre as Partes" (fls. 509/510) com o "Sport Clube Ulbra" – Comunidade

Evangélica Luterana São Paulo, relativo à prestação de serviço de atleta profissional, foi indevidamente pago através da RFG (notas fiscais as folhas 485 a 488) quando do próprio contrato consta que o contratado é a pessoa física do autuado e que "o atleta receberá salários mensais de R\$ 8.000,00"; da DIRF da empresa (fl. 14) consta apenas o pagamento à pessoa física no valor de R\$ 2.500,00.

No mais, discorre sobre os rendimentos decorrentes dos contratos celebrados com o Banco do Brasil S/A (fls. 505/508) e Unisul Esporte Clube (fls.511/513), referentes a cessão de direitos de uso de imagem, nome e som de voz, recebidos por meio da empresa RFG Ltda. Afirma que em tais contratos há a clara intenção de disfarçar o real contratado e responsável pela prestação dos serviços ou cessão de direitos com o objetivo de tributar de maneira mais favorecida os respectivos rendimentos. Afirma que tais rendimentos foram auferidos pela pessoa física do contribuinte, real sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista tratar-se de prestação individual de serviços ou recebimento de direitos autorais pela utilização de seu nome, imagem e som de voz.

Nesse sentido aduz que tais contratos não podem modificar a definição legal do sujeito passivo. Traz como fundamento legal desse entendimento os artigos 3, § 4 da Lei nº 7.713/88, e 123 do Código Tributário Nacional - CTN. Traz ainda ementas de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Por fim, o autoridade lançadora afirma que o mesmo ocorre em relação aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços de atleta profissional à empresa Koch Tavares e Eventos S/A, para os quais não foram apresentados e/ou celebrados contratos, mas que decorrem de participação do contribuinte em campeonatos de vôlei de praia, inclusive a premiação recebida pela colocação obtida no torneio.

A autoridade autuante apurou ganho de capital no valor de R\$ 220.000,00, decorrente da alienação de apartamento, aplicando a esta infração a multa de ofício qualificada face ao evidente intuito de fraude caracterizado pelo subfaturamento do valor de aquisição do imóvel na escritura e do valor de alienação, tanto na declaração de ajuste anual quanto na escritura.

O recorrente, apesar de intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas bancárias; o recorrente foi intimado em 26/09/2006, através do Termo de Início de Fiscalização e Intimação fiscal, às folhas 38 e 39, e depois em 25/01/2007, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 028/17, à folha 542.

Em Impugnação, traz algumas ponderações iniciais passando então a contestar o lançamento dos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes de contratos referentes ao uso de imagem.

No tópico quanto à natureza dos contratos considerados pelo Fisco como meio de recolher menores valores ao Fisco, o recorrente defende, em breve síntese, que o contrato de licença de uso de imagem é firmado entre uma empresa, que tem por objetivo a transação da exploração da imagem do jogador, e uma entidade de prática desportiva, ou ainda, à empresa a quem caberá a comercialização do atleta profissional.

Que de acordo com "estrita aplicação da lei, o contrato de licença do uso de imagem é de caráter mercantil e por isso não integra a remuneração". Conclui, então, que como o pagamento ocorreu à pessoa jurídica titular do direito de imagem, não há se falar em Imposto de Renda Retido na Fonte.

Ainda em defesa da opção pela tributação na pessoa jurídica RFG Ltda., a defesa faz considerações acerca das vantagens tributárias desta opção, explicando que esta decorre de planejamento tributário através do qual se busca, por meios legais, "obter-se redução no pagamento de tributos"; nesse sentido comenta a distinção entre evasão e elisão fiscal.

Por fim, insurge-se ainda contra a desconsideração da personalidade jurídica argumentando que a autoridade fiscal "agiu sem amparo legal".

Especificamente em relação à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, o recorrente argumenta que agiu com boa-fé durante o procedimento fiscal "sempre apresentando, seguramente, todos os documentos solicitados pelo Fisco".

O crédito tributário constituído decorre de extratos bancários fornecidos à RFB pelo contribuinte, após intimação fiscal, sem necessidade de expedição de RMF.

Defende que na aplicação das normas que estipulam sanções por infração a legislação tributária, a boa-fé pode ser invocada quando o contribuinte deixa de cumprir uma obrigação porque adotou conduta que supunha lícita, como é o caso dos autos.

Em relação aos juros de mora e multa de ofício, argumenta que estes não poderiam incidir no valor lançado, uma vez que não houve má-fé. Aduz que a multa somente pode ser imposta "no caso de declaração incorreta do tributo". Insiste, afirmando que "quando a descrição é correta e traz todos os elementos necessários a sua identificação, não se aplica a multa de ofício, desde que, como na hipótese vertente, não se constate o intuito doloso e a má-fé".

Por fim, no tópico, *Quanto ao benefício da dúvida*, a defesa menciona e transcreve o artigo 112 do CTN e segue tratando da inconstitucionalidade da exigência da multa de ofício em face de seu caráter confiscatório.

Não há impugnação quanto à multa aplicada isoladamente no valor de R\$ 1.503,23 (fls. 589/590), pelo não pagamento via carnê-leão de IRPF devido em 2002, e sobre o IRPF no valor de R\$ 33.000,00 (fl. 591), referente ao ganho de capital ocorrido no ano de 2003.

A decisão da DRJ julgou procedente a ação fiscal, sob os seguintes argumentos: a) impossibilidade da cessão dos direitos de imagem a pessoa jurídica, mormente para fins de deslocamento da base tributável; b) impossibilidade de tributação por pessoa jurídica, de serviços personalíssimos (prestação de serviços de atleta profissional); c) natureza de remuneração devida a pessoa física decorrente dos contratos firmados e dos valores recebidos pela RFG, da Koch Tavares e Sport Clube Ulbra; d) impossibilidade de tributação na pessoa jurídica de direitos de imagem com o Banco do Brasil e Unisul Esporte Clube, decorrentes de contrato de prestação de serviços cujas cláusulas impõem deveres em caráter pessoal do recorrente; e) improcedência da alegação de desconsideração da personalidade jurídica da RFG; f) procedência do lançamento com base em depósitos bancários, e; d) acerto na aplicação da multa de ofício de dos juros de mora.

Em sede de Voluntário, o recorrente alega que a contratação de atletas profissionais por intermédio de pessoas jurídicas é prática corrente. Transcreve na íntegra e

adota como razões recursais voto vencido da DRJ pela improcedência da ação fiscal. Justifica parte dos depósitos bancários.

Era o de essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

## **Voto Vencido**

Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández, Relator.

Conheço do recurso por tempestivo e por preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade.

O recurso versa sobre as acusações de omissão de rendimentos decorrentes de valores recebidos por pessoa jurídica, tributáveis, por se tratarem de serviços prestados em caráter personalíssimo, na pessoa física do recorrente, e de depósitos bancários de origem não comprovada.

Conforme visto, não há litígio, por não impugnado, quanto à multa aplicada isoladamente no valor de R\$ 1.503,23 (fls. 589/590), pelo não pagamento via carnê-leão de IRPF devido em 2002, e sobre o IRPF no valor de R\$ 33.000,00 (fl. 591), referente ao ganho de capital ocorrido no ano de 2003.

De início, verifico preliminar de nulidade decorrente do lançamento realizado com base em depósitos bancários não comprovados.

Apesar dos extratos bancários terem sido apresentados pelo recorrente sem necessidade de expedição de RMF, a possibilidade de aplicação de multa agravada, nos termos do artigo 959 do RIR e a inevitável quebra o sigilo com fulcro na LC n. 105/2001 e Decreto n. 3.724/2001, afasta qualquer discussão sobre eventual “espontaneidade” na entrega de informações protegidas pelo sigilo de dados. A entrega à autoridade fiscal após regular intimação, sem a expedição de RMF nada tem de espontâneo. Apenas adia a obtenção de tais informações pela RFB, através da expedição de RMF às instituições financeiras.

Constatada a omissão de rendimentos foi lavrado Auto de Infração e constituído o respectivo crédito tributário relativo a omissão de rendimentos provenientes depósitos bancários, de que trata o artigo 42 da lei n° 9.430/96.

Logo de início, verifico vício insanável na ação fiscal, de modo a tornar o lançamento ora sob julgamento, nulo, por vício material na colheita de provas.

Explico e fundamento.

O crédito tributário debatido no presente recurso tem como fundamento o art. 42, da Lei n.º 9.430/95.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 389.808/PR, decidiu dar interpretação conforme a Constituição aos enunciados legais relacionados, de modo a considerar imprescindível a requisição ao Poder Judiciário de permissão para o acesso ao sigilo de dados do contribuinte, cuja ementa segue abaixo:

*SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.*

(RE 389808, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010).

O Supremo Tribunal Federal, portanto, não declarou a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo, nem mesmo a inconstitucionalidade sem redução de texto. Simplesmente adotou interpretação conforme a Constituição, de sorte a compatibilizar o enunciado legal com os direitos e garantias constitucionais protegidos pela CF.

É a conclusão que se extrai do seguinte trecho do voto do Relator:

*Assentando que preceitos legais atinentes ao sigilo de dados bancários hão de merecer, sempre e sempre, interpretação, por mais que se potencialize o objetivo, harmônica com a Carta da República, provejo o recurso interposto para conceder a segurança. Defiro a ordem para afastar a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto aos dados bancários do recorrente. **COM ISSO, CONFIRO À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA – LEI Nº 9.311/96, LEI COMPLEMENTAR Nº 105/01 E DECRETO Nº 3.724/01 — INTERPRETAÇÃO CONFORME À CARTA FEDERAL, TENDO COMO CONFLITANTE COM ESTA A QUE IMPLIQUE AFASTAMENTO DO SIGILO BANCÁRIO DO CIDADÃO, DA PESSOA NATURAL OU DA JURÍDICA, SEM ORDEM EMANADA DO JUDICIÁRIO.***

(Destques meus, STF. RE 389.808/PR. Rel. Min. Marco Aurélio. Julg. em 15/12/10).

Importa ressaltar que a interpretação conforme a Constituição busca justamente evitar a simples declaração de nulidade de lei por incompatibilidade vertical com a Constituição. A ambigüidade da linguagem dos enunciados normativos cria vasto campo de significações possíveis, de sorte a permitir que o exegeta busque a construção de sentido mais próxima daquela prestigiada pelos princípios e regras contidos na Constituição. Ao agir desse modo, evita-se a afronta à vontade popular expressada pelo texto legal e se atende ao objetivo de manutenção ou conservação das normas no ordenamento jurídico dada a presunção ainda que relativa de sua constitucionalidade.

Apesar da semelhança do ponto de vista prático, a interpretação conforme a Constituição não se confunde com a declaração de nulidade sem redução de texto:

*(...) enquanto, na interpretação conforme a Constituição se tem, dogmaticamente, a declaração de que uma lei é constitucional*

*com a interpretação que lhe é conferida pelo órgão judicial, constata-se, na declaração de nulidade sem redução de texto, a expressa exclusão, por inconstitucionalidade, de determinadas hipóteses de aplicação (Anwendungsfälle) do programa normativo sem que se produza alteração expressa do texto legal<sup>1</sup>*

Por isso, é de se afirmar: “interpretação conforme não é critério de aplicação de determinada lei em detrimento de outra, mas de aplicação de determinada interpretação (‘critério de interpretação’) em detrimento de outra”.<sup>2</sup>

Em várias oportunidades, o STF se socorreu da “interpretação conforme” para evitar a declaração de nulidade de leis tributárias, de modo a reduzir, ampliar ou requalificar o alcance interpretativo do enunciado legal em exame (ADI n. 1.758-4, RE 196.646-7/RS e RE 169.740-7/PR).

É comum que na busca das significações possíveis de um enunciado normativo haja discordância quanto ao alcance e aplicação do texto legal em exame. É notório que a presunção de onisciência do legislador e da plenitude do sistema não passa de pressuposto lógico necessário de conhecimento do fenômeno jurídico e que não deve ser levado a enésima potência. Daí que a atividade de construção de sentido do aplicador da lei pode reduzir, ampliar ou requalificar o alcance do enunciado sob interpretação, de sorte a prestigiar a compatibilidade do resultado exegético com a Constituição Federal, em detrimento de qualquer outro sentido gramaticalmente possível.

A utilização desse método não é vedada aos órgãos administrativos de julgamento. Pelo contrário, é imposição do próprio ordenamento jurídico, que não permite o desprezo de sentido compatível com a Constituição quando da análise de legislação aplicável ao caso concreto posto à sua apreciação.

Logo, é de se concluir: o impeditivo do artigo 26-A, do Decreto n. 70.235/72, não veda aos órgãos de julgamento a utilização de interpretação conforme a Constituição, em situações nas quais a ambigüidade do enunciado em análise possa resultar em várias interpretações possíveis, ainda mais em situações nas quais o próprio STF já se pronunciou no mesmo sentido.

A ilicitude da prova, no caso, é corolário lógico da incompatibilidade da sua obtenção com os ditames fixados pelo STF, em interpretação conforme a Constituição. A constituição válida do crédito tributário exige prova da materialidade revelada através de procedimento válido perante o ordenamento jurídico pátrio. Não há se em falar em obrigação tributária pela ausência de prova que, validamente, ratifique o conceito de fato previsto na hipótese normativa tributária.

Na hipótese, somente foi possível a constituição do crédito tributário com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/95, através das informações obtidas junto às instituições financeiras por meio do acesso aos dados bancários sem prévia autorização judicial ou do(s) titular(es) das contas bancárias.

Por fim, decisão do TRF da 3ª Região, tomada com fulcro no artigo 557 do CPC, da atual ministra do STJ, Regina Helena Costa, pelo reconhecimento da jurisprudência já dominante do STF sobre a impossibilidade de a Receita Federal quebrar o sigilo bancário do contribuinte sem prévia autorização judicial

<sup>1</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional. São Paulo: Saraiva, 1996. p.275.

<sup>2</sup> ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. Interpretação conforme a Constituição e direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

AGRAVO LEGAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. ART. 557, CAPUT, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STF.

I - Nos termos do caput e §1º-A, do art. 557, do Código de Processo Civil e da Súmula 253/STJ, o Relator está autorizado, por meio de decisão monocrática, a negar seguimento ou a dar provimento ao recurso e ao reexame necessário, nas hipóteses de pedido inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com a jurisprudência dominante da respectiva Corte ou de Tribunal Superior.

II - O Supremo Tribunal Federal, conferindo interpretação conforme a Constituição da República à Lei n. 9.311/96, à Lei Complementar n. 105/2001, bem como ao Decreto n. 3.724/01, decidiu pela impossibilidade de a Receita Federal quebrar o sigilo bancário do contribuinte sem prévia autorização judicial (cf.: RE 389808/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 15.12.10).

III - Entendimento incontestável que se adota para determinar a abstenção do fornecimento da movimentação financeira relativa ao Mandado de Procedimento Fiscal constante dos autos, sem a devida autorização judicial.

IV - Agravo legal improvido.

(TRF3, AC n.º 2001.61.08.003646-0/SP, Rel. Des. Fed. REGINA COSTA, Sexta Turma, j. 06/09/2012, D.E. 21/09/2012)

Sendo assim, entendo que parte do lançamento, constituído através da soma de depósitos bancários de origem não comprovada, não pode subsistir, dada a incompatibilidade entre a colheita da prova da materialidade do fato gerador e a Constituição Federal, da forma como decidido e interpretado pelo STF.

Vencido quanto à preliminar de nulidade, passo à análise do mérito do recurso interposto, bem como ao julgamento da acusação de omissão de rendimentos recebidos pela pessoa física e oferecidos à tributação pela pessoa jurídica RFG.

Entendo perfeitamente possível e legal que atletas, artistas e demais profissionais que prestam serviços em caráter personalíssimo possam se utilizar de pessoas jurídicas não empresariais (sociedades simples) para a execução destes, mormente após a entrada em vigor do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, ao qual lhe reconheço caráter interpretativo.

Negar a possibilidade de prestação de serviços em caráter pessoal por intermédio de pessoas jurídicas regularmente constituídas equivale a negar vigência aos enunciados do Código Civil que tratam das sociedades simples não empresariais, em evidente afronta aos princípios da livre iniciativa, liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão e liberdade de associação (artigos 170, parágrafo único e artigo 5, incisos XIII e XVII, todos da CF/88).

Nesse exato sentido, Alberto Xavier:

*Toda prestação de serviços – como trabalho que é (art. 594 do Código Civil), só pode ser realizada, por natureza, por pessoas físicas, sendo a pessoa jurídica um instrumento criado pelo*

*direito para a imputação a um novo sujeito de direito de certos direitos, especialmente patrimoniais.*

*Se fosse considerado que o caráter pessoal (ou mesmo personalíssimo) da prestação de serviços é que não pode constituir objeto das pessoas jurídicas, cair-se-ia no absurdo de recusar a existência de toda e qualquer sociedade de prestação de serviço, absurdo esse rejeitado pela realidade do mundo contemporâneo. (Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos Legais, Econômicos e Tributários, coordenadores Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto, MP Editora, 2008, p. 220).*

Entretanto, o presente litígio deve ser decidido sob outro prisma, qual seja, o da comprovação da efetiva existência da pessoa jurídica sociedade empresária RFG Ltda. e da prova do real exercício de sua atividade empresarial.

Vale dizer, é de se verificar, de acordo com as provas juntadas ao processo, se há propósito comercial na criação e manutenção da pessoa jurídica RFG Ltda., além de apenas suportar o recebimento de remuneração, patrocínios, direitos e imagem e participação em torneios da pessoa física do recorrente.

É de constatar que a RFG Ltda. (nova razão social da pessoa jurídica “Carlão Promoções Ltda.), conforme seu Contrato Social, é pessoa jurídica de atividade “mercantil” (empresarial). É constituída pelo recorrente, detentor de 99% das quotas e pela sua esposa, Gilda Maria Lacombe Heilborn, detentora de 1%. Não há qualquer registro de empregados, bem como os endereços anteriores à última alteração eram todos residenciais.

O primeiro ponto a ser levado em consideração é a impropriedade da adoção do tipo societário “empresarial” para a realização de atividade em caráter pessoal, mormente a cessão de direitos de imagem, recebimento de prêmios e patrocínios.

A atividade empresarial a que se propõe a RFG Ltda., pressupõe a produção ordenada de bens e serviços (art. 966 do Código Civil), em nenhum momento comprovada no curso do processo.

O que se constata, pela prova dos autos, bem como pela argumentação adotada pela defesa, é a justificativa da necessidade da contratação por intermédio de pessoa jurídica, mesmo na hipótese de prestação de serviços de natureza personalíssima. Não se preocupa o recorrente em provar a existência de estrutura empresarial a ampará-lo na execução dos seus serviços, mormente pela contratação de empregados (treinadores, preparadores físicos, assessores de imprensa, etc.), comprovação de despesas necessárias à manutenção da sua atividade produtiva ou até mesmo fotos do estabelecimento empresarial.

O que se vê é a utilização de pessoa jurídica desprovida de atividade e existência efetiva para canalizar rendimentos cuja tributação deveria ser atribuída à pessoa física do recorrente, em evidente desprezo da substância sobre a forma na interposição de pessoa jurídica para deslocar a base tributável de rendimentos originariamente tributáveis na pessoa física.

Tal conduta, contrária à função social da pessoa jurídica, torna eventuais efeitos fiscais decorrentes de suas atividades formais, inoponíveis perante o fisco, e possibilitam a requalificação jurídica dos fatos pela autoridade lançadora, com base no poder de revisão do lançamento que lhe foi atribuído pelo artigo 149 do CTN.

Nas palavras do ex-Conselheiro deste E. Sodalício, Nelson Malmann:

*O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. (Acórdão n. 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na Sessão de 22.06.2006).*

Da análise das notas de serviços (fls. 494 e seguintes), verifica-se que os valores recebidos se referem a remuneração pela prestação de serviços realizados exclusivamente pelo recorrente (prêmios, direitos de imagem, participação em campeonatos, patrocínios, etc), sem qualquer interferência da alegada sociedade empresária da qual é sócio majoritário.

Com efeito, bastaria que o recorrente comprovasse que a atividade por ele desenvolvida se utilizou de estrutura empresarial necessária à sua realização para afastar a acusação que lhe foi imposta. Pelo contrário, buscou ao longo de sua defesa apenas justificar a exigência feita pelos empregadores e demais contratantes, em pagar a remuneração devida pela atividade de atleta profissional desenvolvida mediante pessoa jurídica, sem nada provar a respeito da sua real existência.

Portanto, não há dúvida de que se trata de prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio recorrente, sem qualquer estrutura empresarial de suporte, sendo certo que os rendimentos considerados omitidos e lançados via Auto de Infração guardam perfeitamente consonância com as disposições contidas na Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Conforme visto, durante o procedimento fiscal foi constatado que os rendimentos da pessoa física do recorrente não foram devidamente tributados e assim, deu-se ao lançamento, exigindo-se o correspondente crédito. Nada mais ocorreu. Não houve a desconsideração da personalidade jurídica da RFG. Apenas entendeu-se que os rendimentos, que originalmente foram oferecidos à tributação na pessoa jurídica RFG eram, em realidade, rendimentos do sócio majoritário da referida empresa e nessa condição foram levados à tributação no Auto de Infração.

É a requalificação de fatos jurídicos a se operar apenas no plano da eficácia, sem alterar o plano da validade e existência da RFG Ltda., que para todos os demais efeitos jurídicos, permanece no ordenamento.

Logo, não há se falar em desconsideração da personalidade jurídica da RFG, mas sim, em requalificação jurídica dos rendimentos originariamente oferecidos a tributação pela pessoa jurídica, mas decorrentes de esforço humano próprio e indissociável da pessoa física do recorrente.

Foi o decidido pelo 1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-20.915 em 11/08/2005:

**IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO,  
ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA**

*NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - São tributados como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhes dê. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.*

Entretanto, é de se ver que apesar do acerto da fiscalização e da DRJ em requalificar juridicamente os rendimentos recebidos pela RFG Ltda., não levou em consideração os tributos pagos pela pessoa jurídica para fins de abatimento com os rendimentos tributáveis atribuídos ao recorrente.

Logo, nesse ponto, dou provimento parcial ao recurso para ajustar a base de cálculo do crédito tributário exigido e abater os tributos federais recolhidos pela RFG do valor do IRPF.

Nesse exato sentido, Ac. 2202-00.252, da 2ª. Turma da 2ª. Câmara desta E. 2ª

Seção:

*IRPF – RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.*

*Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.*

Quanto à acusação de omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, é de se ver, vencido quanto `preliminar de nulidade na colheita da prova, que apesar de nada comprovar em Impugnação, em Voluntário justifica parte dos rendimentos, mormente os decorrentes da venda de imóvel no valor de R\$ 100.00,00 e do pagamento de prêmio do seguro de carro, no valor de R\$ 48.725,00.

Dada a prova feita em Voluntário, excluo tais depósitos da base de cálculo da autuação.

Pelo exposto, conheço e dou provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir da base de cálculo os depósitos bancários de origem não comprovada, dada a ilicitude na colheita da prova.

Vencido pelos meus pares no tocante a essa preliminar, conheço e dou provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir da base de cálculo os depósitos bancários comprovados, no valor de R\$ valor de R\$ 100.00,00 e R\$ 48.722 (realizado em 29/1/2002), bem como para ajustar a base de cálculo do crédito tributário exigido e abater os tributos federais já recolhidos pela RFG Ltda. referentes aos rendimentos tributáveis pelo IRPF objeto do presente Auto.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Redator designado

Com o devido respeito ao bem estruturado voto do Conselheiro Relator, tenho entendimento divergente em relação à preliminar de nulidade e, em parte, quanto ao mérito.

### Da preliminar de nulidade

As decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade proferidas fora da sistemática do art. 543-B do CPC (art. 62-A do Regimento Interno do CARF) não vinculam os membros do CARF.

De outro giro, a interpretação sistemática do Regimento Interno do CARF é no sentido de que a possibilidade de o CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou Decreto sob fundamento de inconstitucionalidade é medida excepcional e que, na matéria sob apreciação, não se pode tomar como declaração de inconstitucionalidade por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal (inciso I do parágrafo único do art. 62 do RICARF) a decisão dada no RE389.808/PR, uma vez que o Recurso Extraordinário designado como paradigma e ainda pendente de julgamento é o de nº 601314, este sim, uma vez julgado e com trânsito em julgado, será de reprodução obrigatória.

Por estas razões, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pelo Conselheiro Relator, decorrente da decisão no RE389.808/PR e da falta de autorização judicial para obtenção de dados bancários do contribuinte.

### Do mérito

O Relator entende que devem ser excluídos da base de cálculo os depósitos bancários, no valor de R\$ 100.00,00 e de R\$48.722,00, bem como para ajustar a base de cálculo do crédito tributário exigido e abater os tributos federais já recolhidos pela RFG Ltda. referentes aos rendimentos tributáveis pelo IRPF objeto do presente Auto.

Concordo que tenha sido comprovado documentalmente o recebimento pagamento de prêmio do seguro de carro. Adicionalmente, é notório que essa espécie de pagamento pelas Seguradoras é feita por cheque e que há despesas que são suportadas pelo segurado que justificam a diferença entre o valor do documento de transferência e o quanto foi depositado em sua conta. Com isso há verossimilhança nas suas alegações que justificam a exclusão do depósito de R\$ 48.772,82, realizado em 29/01/2002.

Por outro lado, quanto ao depósito de R\$ 100.00,00, não identifico nos autos uma inconteste vinculação entre as alegações e documentos apresentados pelo recorrente, sendo forçoso reconhecer que não há comprovação individualizada acerca da origem do valor depositado, o que impede que seja excluído esse valor da autuação, pois uma vez intimado para

comprovar a origem dos depósitos, o contribuinte tem o ônus de comprovar cada crédito de forma individualizada, conforme assentado na jurisprudência desse conselho e disposto no §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Vejamos:

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 1998 (...)IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS - Para elidir a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a demonstração da origem dos depósitos deve ser feita de forma inequívoca, correlacionando, de forma individualizada, as apontadas origens a cada um dos depósitos. A alegação de que as origens dos depósitos foram cheques omitidos por uma empresa deve ser comprovada com a demonstração de que os depósitos se referem aos referidos cheques, não bastando para tanto a mera existência de proximidade de datas entre as emissões dos cheques e os depósitos. Embargos acolhidos.Recurso parcialmente provido.(acórdão nº 104-23276, de 25-6-2008, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conselheiro(a) relator(a) Pedro Paulo Pereira Barbosa)*

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 (...)*

*Ementa: IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. O contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.(...)COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – IMPOSSIBILIDADE DE O DEPÓSITO DE UM MÊS SERVIR COMO COMPROVAÇÃO PARA O DEPÓSITO DO MÊS SEGUINTE - Na tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada não se individualiza os saldos em fins de período, mas os próprios depósitos, considerados rendimentos omitidos na hipótese especificada em lei. Permitir que os depósitos de um mês pudessem funcionar como origens para os depósitos do mês seguinte, somente seria possível se houvesse a comprovação de que o valor sacado foi, posteriormente, depositado. Acatar a possibilidade, em tese, dos depósitos antecedentes servirem como comprovação e origem dos depósitos subseqüentes, no extremo, permitiria que o depósito de um dia servisse para justificar o depósito do dia seguinte.(...)Recurso voluntário parcialmente provido.(acórdão nº 106-16977, de 26-6-2008, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conselheiro(a) relator(a) Giovanni Christian Nunes Campos)*

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: (...)IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.(...)OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - PRESUNÇÃO LEGAL CONSTRUÍDA PELO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96 - IMPOSSIBILIDADE DA DESCONSTRUÇÃO DA PRESUNÇÃO A PARTIR DA VARIAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CO-TITULARIDADE NO ANO AUTUADO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE CADA DEPÓSITO, INDIVIDUALIZADAMENTE - Não se deve confundir a tributação prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 com a referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, na forma do art. 3º, § 1º (parte final), da Lei nº 7.713/88. Nesta, utilizam-se os saldos das contas correntes e de aplicações financeiras, como origem e aplicação de recursos, apontando-se, se for o caso, o acréscimo patrimonial a descoberto. No tocante à presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve-se comprovar a origem dos depósitos bancários individualizadamente, não sendo possível efetuar a comprovação a partir da variação dos saldos de aplicações financeiras. Sendo comprovada a origem do depósito, este deve ser excluído da base de cálculo da omissão dos rendimentos. Ausente a comprovação de co-titularidade na conta de depósito, afasta-se as conseqüências dessa realidade. Recurso voluntário provido parcialmente.(acórdão nº 106-17092, de 8-10-2008, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conselheiro(a) relator(a) Giovanni Christian Nunes Campos)*

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

*Exercício: 1999*

*Ementa: (...)*

*IRPF. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS. Para elidir a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, a demonstração da origem dos depósitos deve ser feita documentalmente e de forma inequívoca, correlacionando, de forma individualizada, as apontadas origens a cada um dos depósitos. Recurso negado (Acórdão 2802-002.004, 2ª Turma*

*Especial, de 20/11/2012. Relator Conselheiro Jorge Cláudio Duarte Cardoso)*

Outro ponto de discordância em relação ao voto do relator diz respeito a utilização de valores pagos pela pessoa jurídica para reduzir o imposto apurado contra a pessoa física.

Ressalta-se que não se discorda da tese firmada em outros precedentes do CARF. A razão de não se admitir a exclusão dos referidos pagamento, neste caso, concreto é de ordem fática, pois (a) o recorrente não pede isto; (b) o ônus da prova é do recorrente, no entanto, não há comprovação nos autos de que o valor pago pela pessoa jurídica tenha por base os mesmos valores de receitas que estão sendo tributadas na pessoa física, ao contrário, a análise por amostra das receitas declaradas aponta divergências; (c) diferente dos precedentes apontados pelo Relator, neste autos não há exclusivamente uma reclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, foi apurada uma omissão de rendimentos; (d) a pessoa jurídica apresentou declaração do Simples, o que envolve não só tributos federais.

Não há base fática para aplicar a este caso concreto o precedente do CARF mencionado pelo Relator.

Por fim, registro que este voto, alusivamente, ao mérito representa o voto de qualidade.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por falta de autorização judicial para obtenção de dados bancários do contribuinte e no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da infração depósitos bancários de origem não comprovada, o depósito de R\$ 48.772,82, ocorrido em 29/01/2002.

Assinado digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso