



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15540.720073/2014-95
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.207 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WASHINGTON STECANELA CERQUEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010, 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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 da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, , Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Guilherme Paes de Barros Geraldi (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício). Ausente o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sobre omissão de rendimentos do trabalho com e sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 18/29.

Impugnado o lançamento às fls. 418/443, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR julgou-o procedente (fls. 740/762).

De sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu provimento parcial ao recurso voluntário de fls. 773/784, por meio do acórdão 2402-007.978, para reduzir multa do ofício ao patamar ordinário de 75% - fls. 791/803.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 805/823, pugnando, ao final, pelo restabelecimento da multa qualificada..

Em 8/3/20 - às fls. 827/830 – o recurso da Fazenda Nacional não foi conhecido, por ter sido considerado intempestivo.

A União opôs embargos da Declaração às fls. 832/835, suscitando erro de fato na análise de admissibilidade de seu recurso. Ato contínuo, as razões foram acolhidas e anulado o despacho de fls. 827/830 pelo presidente da 4ª Câmara desta Seção.

Na sequência, em 5/5/20 - às fls. 841/853 – foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse reexaminada a matéria “**aplicação de multa qualificada no caso de utilização de pessoa jurídica para intermediar o recebimento de veras derivadas do licenciamento da imagem da pessoa física.**”

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do recurso da União, bem como do despacho que lhe deu seguimento em 15/10/20 (fl. 859), não consta dos autos a apresentação de recurso ou de contrarrazões ao da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão recorrido em 9/3/20 (processo movimentado em 7/2/20 (fl. 804) e apresentou seu recurso tempestivamente em 31/3/20, consoante se denota de fl. 824, à luz das Portarias CARF nºs 8.112, de 20 de março de 2020, e 10.199, de 20 de abril de 2020. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação de multa qualificada no caso de utilização de pessoa jurídica para intermediar o recebimento de veras derivadas do licenciamento da imagem da pessoa física.**”.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

CONDUTA DOLOSA. AUSÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte no sentido de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, não cabe a qualificação da multa de ofício.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se a qualificadora da multa de ofício, com a sua redução ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini (relatora), Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Contextualizando, o Fisco qualificou a multa de ofício em 150% por entender ter havido simulação, na medida em que o real negócio jurídico existente estaria escamoteado por aquele que não retrataria o real desejo das partes ou a realidade fática. A qualificação só se deu em relação aos valores tidos por indevidamente classificados na DIRPF, na medida em as importâncias de R\$ 1.359.420,00 e R\$ 241.000,00 haviam sido declaradas como isentas por se tratarem de lucros e dividendos recebidos da empresa **Washington Sports — Som e Imagem Ltda.** Assim sendo, o autuante, valendo-se das notas fiscais imitidas pela empresa acima em desfavor de São Paulo Futebol Clube, Nike e Unimed-RIO em 2010, no importe de R\$ 1.937.165,30 e em desfavor de Unimed-RIO em 2011 no total de R\$ 600.000,00, tomou esses valores como rendimentos omitidos na pessoa física.

Em concreto, o autuado, atleta de futebol profissional, teria recebido valores ao longo de 2010 e 2011, pelo licenciamento de seu direito de *Imagem ou pela prestação de serviços*, por meio da empresa **Washington Sports — Som e Imagem Ltda, CNPJ 09.339.614/0001-77**, da qual era titular. Vale dizer, valeu-se de interposta pessoa para esquivar-se da tributação desses rendimentos em suas DIRPF.

Todavia, o colegiado recorrido entendeu por bem afastar a qualificação, ao fundamento de que o autuante não teria provado o dolo na **opção** tomada pelo contribuinte em tributar esses rendimentos na pessoa jurídica em lugar da pessoa física, tendente a retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte do Fisco. Ressaltou ainda que dada à complexidade do tema, sujeito a distintas interpretações, a inobservância de um dever jurídico deveria ser analisado com temperamentos. Veja-se trecho do voto condutor:

Com efeito, não restou provado o dolo decorrente da opção pelo contribuinte da tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de uso de imagem na Pessoa Jurídica em lugar da pessoa física visando retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ao contrário, os elementos constantes dos autos demonstram que o recorrente incluiu na sua declaração da pessoa física como isentos os rendimentos recebidos da WASHINGTON SPORTS – SOM E IMAGEM LTDA, além de terem sido recolhidos os tributos devidos pela pessoa jurídica, bem como de terem sido atendidas todas as intimações da autoridade lançadora.

Além disso, a aplicação da máxima *ignorantia legis non excusat* deve ser feita com temperamentos, pois, sendo o Direito linguagem, como tal, apresenta problemas significativos, não sendo sua interpretação unívoca, podendo alguém deixar de cumprir seu dever jurídico baseado em interpretação (escolha) plausível na moldura do texto.

Ademais, o art. 112 do CTN impõe que, na dúvida, a lei tributária que comina penalidades deve ser interpretada de maneira favorável ao contribuinte, in verbis:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

(Voto vencedor proferido pela conselheira Marialva de Castro Calabrich Schluck ing - acórdão de nº 2401005.938) (Destacamos).

Assim, por essas razões, entendo que a multa qualificada deve ser afastada.

De sua vez, a recorrente sustentou que o sujeito passivo, atleta de futebol profissional, deliberadamente criou pessoa jurídica para intermediar o recebimento de verbas derivadas do licenciamento da imagem da pessoa física na tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o jogador. Com tal artifício, o contribuinte teria buscado mascarar a natureza dos rendimentos (que deveriam integrar diretamente o patrimônio da pessoa física, por envolver obrigação de cunho personalíssimo), tudo visando a redução do montante a pagar a título de IRPF. Para tanto, indicou os acórdãos de nº **9202-007.688** e **9202-002.764** como representativos do dissídio interpretativo a ser dirimido por este Colegiado.

Como já relatado, não consta dos autos a apresentação de contrarrazões.

Registre-se, de plano, que na sessão do dia 28/10/2021, no julgamento do processo **15586.720495/2016-04**, este colegiado, à unanimidade de votos, não conheceu de recurso - que se valeu desses mesmos paradigmas - contra a decisão proferida **naqueles autos**.

Voltando ao recorrido, nota-se que embora o voto condutor tenha feito menção à temática da falta de unicidade na interpretação do Direito, o que poderia levar ao eventual descumprimento – não deliberado – de um dever jurídico, não trouxe qualquer particularidade no tocante ao contexto normativo que envolve o caso ou até mesmo em relação ao próprio caso em concreto, o que, a rigor, tornaria menos tortuosa a demonstração da similitude fática e a divergência jurisprudencial – por parte da recorrente - na solução dos casos.

Iniciando-se pelo paradigmático de nº **9202-007.688**, cumpre destacar a análise empreendida pelo relator no recente no julgamento da sessão de 28/10/2021, notadamente em relação ao entendimento do colegiado recorrido no caso que relatou. Confira-se:

34 – No caso concreto a decisão recorrida se fundamenta além da falta de prova da conduta ilícita do contribuinte, mas também no fato de aplicar a interpretação mais benéfica no caso de dúvidas quanto à aplicação de penalidade, sendo necessário para se avançar ao conhecimento a revisão de elementos fáticos incabível nessa instância especial, e portanto, nego conhecimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Naquela oportunidade, esta Turma entendeu que os casos lá tratados apresentavam diferenças substanciais a impedir a demonstração da divergência interpretativa, dentre elas, a temática do conjunto fático-probatório.

Pois bem. Examinando-se minuciosamente o acórdão paradigmático – aí incluído seu relatório e votos vencido e vencedor – é de se notar situação bastante similar ao evidenciado **nestes autos**. Vejamos:

Lá, também profissional do ramo futebolístico (treinador), contratado como tal, valeu-se de empresa, da qual era sócio, para receber **parte** de sua remuneração na forma de supostos direitos de imagem, consoante pontuou o redator designado. Confira-se fragmento de seu voto vencedor:

[...]

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.

Aqui, tal como no paradigmático, o profissional do ramo futebolístico (atleta), valeu-se de empresa, da qual era sócio, para receber parte de sua remuneração na forma de supostos direitos de imagem.

Enquanto aqui, o colegiado recorrido entendeu ter havido mera divergência de interpretação na aplicação da legislação, não detalhando-a, e não comprovação do dolo por parte do autuante na conduta “retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte do Fisco” voltada à consecução do resultado “não pagar o tributo”; lá, entendeu-se que tal circunstancia seria suficiente para a manutenção da multa qualificada, nos seguintes termos:

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.

Tem-se, com isso, que sob o mesmo ambiente normativo (*inclusive sob a vigência da Súmula CARF nº 14*), mesmo *modus operandi* e mesmo ramo profissional, os colegiados decidiram em sentido diametralmente opostos, o que me faz inferir estivesse aquele colegiado paradigmático apreciado o presente caso, haveria por negar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo quanto a esta matéria.

Não obstante os pontos acima citados, comuns num caso e noutro e que, sob a minha ótica, são os que interessam, neste caso, à identificação do dissenso jurisprudencial, os respectivos colegiados chegaram a conclusões diametralmente opostas. Nesse rumo, penso caracterizada a divergência interpretativa, em função do quê, conheço do recurso e passo direto à análise do mérito.

De plano, faço registrar que esta Turma, em uma outra composição é bem verdade, em julgado de dezembro de 2021 – **acórdão 9202-010.335** – houve por bem manter a exoneração da multa qualificada em caso bem próximo ao presente, ocasião em que este Conselheiro, relator daquele caso, restou vencido.

Como já dito acima, o colegiado *a quo* houve por bem afastar a qualificação, ao fundamento de que o autuante não teria provado o dolo na **opção** tomada pelo contribuinte em tributar esses rendimentos na pessoa jurídica em lugar da pessoa física, tendente a retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte do Fisco. Ressaltou ainda que dada à complexidade do tema, sujeito a distintas interpretações, a inobservância de um dever jurídico deveria ser analisado com temperamentos.

Definitivamente não veja dessa forma.

Não comungo do entendimento segundo o qual dever-se-ia afastar a qualificadora quando houvesse mera divergência jurídica acerca das normas. Não vejo que a existência de uma suposta divergência possa levar, por si só, ao afastamento das condutas preconizadas naqueles artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Tal modo de ver poderia esvaziar, por completo, a cobrança de multa majorada em todas as hipóteses em que houvesse um mínimo assinalamento, por parte do autuado, de alguma dúvida quanto à necessidade de se oferecer determinada renda à tributação ou à possibilidade de se aproveitar, como dedução, despesa ou custo de determinada importância na apuração do imposto.

Em outras palavras: a complexidade da legislação tributária poderia levar a argumentos de toda a sorte com vistas a justificar um eventual não pagamento do tributo. Registre-se que é justamente no sentido de ver dirimida essa eventual dúvida decorrente da complexidade da legislação é que os artigos 46 e seguintes, do Decreto 70.235/72 dispõem sobre o Processo de Consulta, nos seguintes termos:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consultante da decisão. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

O diferencial, a meu ver e em um primeiro momento, é se houve a construção artificial, ou melhor, se o autuado empreendeu algum esforço para construir uma realidade paralela, dissociada daquela experimentada em um contexto em que não houvesse um interesse econômico subjacente, seja ele tributário ou não. E, no caso dos autos, parece-me patente o ânimo do sujeito passivo em fazer crer a existência de uma relação artificial - jurídica obrigacional - da qual não fazia parte, entre o contratante e a empresa contratada da qual seria sócio.

Tenho entendido que não é dado aos contribuintes o direito de buscarem as propaladas “brechas na lei” ou “a melhor tributação”, salvo quando a lei, em determinados casos, assim o expressamente autorizar, tal como a escolha pela tributação sobre o lucro real ou presumido, pelo reconhecimento da receita pelo regime de caixa ou competência, pela apuração do IRPF no modelo completo ou simplificado, pela distribuição do lucro presumida ou com esteio na contabilidade, e por aí vai, sob pena de se estar eventualmente violando o princípio da igualdade material ou mesmo da capacidade contributiva ativa, caros ao nosso Estado Democrático de Direito.

Nessa perspectiva, tendo o colegiado *a quo* entendido por manter a tributação levando-se em conta a relação tributária fática e não aquela que quis fazer crer o fiscalizado, repise-se: entre a pessoa jurídica Washington Sports – Som e imagem Ltda, da qual era sócio majoritário e de quem teria recebido lucros distribuídos, e o contratante UNIMED RIO DE JANEIRO, defendo que a imposição da multa majorada é, aqui no caso, um imperativo que não se deve afastar, eis que suficientemente caracterizada a subsunção do caso às disposições dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Somem-se às razões acima, aquelas postas pelo voto vencedor do acórdão **9202-007.688**, em caso semelhante, nos seguintes termos:

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 imposto 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.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso da União para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-011.207 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15540.720073/2014-95