



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15540.720166/2014-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.108 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2021  
**Recorrente** FABIO MARCELO TEIXEIRA DE SOUZA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011, 2012

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. PERDA DA ESPONTANEIDADE. INTENÇÃO DO AGENTE

Com início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização ocorre a exclusão espontaneidade do contribuinte fiscalizado, razão pela qual se justifica a não aceitação das informações prestadas na declaração de retificadora apresentada.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há qualquer mácula no auto de infração exclusivamente por este ter sido lavrado sem menção a esclarecimentos prestados pelo fiscalizado ou poucas horas após a apresentação de tais esclarecimentos.

DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não constitui desconsideração de personalidade jurídica o ato fiscal que, diante dos elementos coletados, conclui pela necessidade de reclassificação de rendimentos declarados como recebidos a título de participação nos lucros de Pessoa Jurídica, lastreada na certeza de que tais valores, na verdade, correspondem a salários pagos pelo desempenho de função por pessoa física.

SIMULAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É devida a qualificação da penalidade de ofício se constatado o ajuste intencional entre partes, do qual resultem alterações nas condições pessoais de contribuinte, afetando a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente processo de recurso voluntário em face do Acórdão nº 16-64.871, exarado pela 22ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, fl. 522 a 534.

O contencioso administrativo tem origem no Auto de Infração de fls. 04 a 21, que inclui o Termo de Constatação Fiscal de fl. 07 a 14, relativo aos anos-calendários de 2010 e 2011.

A leitura do citado Termo de Constatação Fiscal, evidencia que a Autoridade Fiscal, identificou as seguintes infrações à legislação tributária:

### **0001 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA**

Foram omitidos rendimentos recebidos de trabalho com vínculo empregatício, no ano-calendário de 2010, conforme informações prestadas em DIRF pelo Fluminense Football Club, no valor de R\$ 30.830,00, e da ASCE – Associação de Solidariedade à criança Excepcional, no valor de R\$ 47.802,88.

### **0002 RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF**

Foram classificados indevidamente, nos anos calendários de 2010 e 2011, como rendimentos isentos e não tributáveis valores recebidos a título de distribuição de lucros da empresa Fábio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda, já que tal pessoa jurídica figurou como mera intermediária para recebimentos de valores que, na verdade, serviriam para remunerar o sócio, ora recorrente.

Ciente do lançamento em 16 de junho de 2014, conforme AR de fl. 519, inconformado, o contribuinte apresentou a Impugnação de fl. 270 a 280, em que apresentou suas razões para considerar improcedente a autuação, as quais foram assim sintetizadas pela Decisão recorrida:

Que os rendimentos do ano-calendário de 2010, no valor de R\$ 35.632,88 com IRRF no valor de R\$ 5.836,60 não foram lançados por simples erro material da pessoa encarregada de elaborar a DIRPF.

Que após constatar o erro de fato, através do Termo de Constatação Fiscal se antecipou e retificou a DIRPF para regularização, porém a fiscalização não considerou a declaração retificadora.

Quanto à desclassificação dos valores recebidos na Pessoa Jurídica pela fiscalização através da empresa Fábio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda para tributar os referidos valores nos anos-calendário de 2010, no valor de R\$ 50.000,00 e em 2011, no valor de R\$ 240.000,00, na Pessoa Física do Contribuinte/autuado Fabio Marcelo Teixeira de Souza, com multa qualificada/agravada de 150%.

A fiscalização partiu do pressuposto de que a empresa Fabio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda, foi utilizada indevidamente para se pagar menos Imposto de Renda do que se os valores recebidos fossem contabilizados na Pessoa Física.

Que a fiscalização quando desclassificou os rendimentos auferidos pela Pessoa Jurídica, Fabio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda, para tributá-los na Pessoa Física do Sócio e ainda imputou a multa qualificada/agravada de 150%, o que caracteriza a Desconsideração da Pessoa Jurídica, prevista no artigo 50 do Código Civil Brasileiro – Lei 10.406/2002.

Que configura confisco, vedado pelo parágrafo IV do artigo 150 da Constituição Federal, pois o valor que lhe está sendo exigido entre tributos e multas de mais de R\$ 200.000,00 representa 68,97% do valor do faturamento do total do contrato que foi de R\$ 290.000,00.

Que houve excesso de exação, o que configura Crime Tributário, por exigir imposto que ou deva saber ser indevido, previsto no parágrafo 1º do Art. 316 do Código Penal Brasileiro.

Que multa qualificada de 150% foi aplicada por entendimento subjetivo, presumindo a prática de simulação não provada.

Que para aplicação da multa de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude praticada pelo agente ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim, o que, no caso concreto, não ocorreu.

Que a empresa Fabio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda foi fundada no ano de 2000 com 14 anos no mercado, sempre operando e recolhendo seus tributos, possuindo sede onde se acha devidamente instalada, emitindo documentos fiscais e cumprindo todas as obrigações tributárias Principais e Acessórias que somente no período fiscalizado emitiu 138 Notas Fiscais Eletrônicas e muitas outras antes da existência da NF-e.

Que a fiscalização agiu com subjetividade, deixando de observar vários dispositivos legais:

Deixou de observar os incisos II e IV e Parágrafo Único do Art.170 da Constituição Federal, que a terceirização de serviços é uma realidade nos dias atuais e está amparada exatamente no Art. 170 da CF que reconhece na livre iniciativa o direito de todos os brasileiros a busca do bem estar social pelo pleno exercício de uma atividade econômica seja como Pessoa Física, seja através de uma Pessoa Jurídica.

Verifica-se que no Termo de Constatação Fiscal a ilustre auditora faz menção ao Contrato da empresa Fabio Marcelo Fisioterapia Ltda e a UNIMED-RIO. Menciona que no período de referencia o sócio Fabio Marcelo, pessoa física, fez uso do Contrato firmado pela Pessoa Jurídica com a UNIMED-RIO recebendo da mesma valores que na realidade não pertenciam à Pessoa Jurídica e sim à Pessoa Física do sócio Fabio Marcelo.

Que a afirmativa não corresponde à realidade dos fatos ocorridos, bastando-se observar as diversas cláusulas contratuais quando atribui a ambas as partes contratantes diversos direitos e obrigações.

Não há como interpretar que o contrato firmado se traduza em ato simulado, sendo que cabe à fiscalização o ônus da prova.

Que o Contrato de Prestação de Serviços entre UNIMED -Rio e Fabio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda, não tem nenhuma cláusula capaz de obrigar à pessoa Física Fabio Marcelo Teixeira de Souza ao cumprimento do que determina o artigo 3º da CLT para criar vínculo trabalhista entre empregador e empregado, ou seja : Cumprimento de horário de trabalho, subordinação hierárquica e salário, visto que os valores recebidos foram fruto de Contrato entre duas pessoas jurídicas e não entre uma pessoa física e jurídica.

Que a auditora fiscal classifica o contrato firmado pelas pessoas jurídicas como " artifício" e " engenhosa simulação" para recolher menos imposto de renda que o devido. Ora, é público e notório que sendo o imposto compulsório o mesmo deve ser recolhido somente na medida do que for devido. A lei não proíbe que o contribuinte busque suportar menor carga tributária possível. Portanto, conclui-se que se a lei permite a constituição de pessoa jurídica para a exploração da atividade de fisioterapia, não pode a fiscalização classificar este ato como artifício ou simulação, sob pena da autoridade administrativa não respeitar a lei, infringindo disposição contida no Art. 37 da Constituição Federal, assim redigido:

Ocorre que com objetivo de pacificar as discussões sobre a regime tributário aplicável às sociedades constituídas para prestação de serviços de caráter pessoal, foi publicada a Lei 11 196/05, que trouxe disposição no Artigo 129 que dá todo amparo legal para a constituição e funcionamento legal das empresas que exploram a prestação de serviços profissionais ou não, estando assim redigido:

Conforme se observa da leitura do Art. 129 da Lei 11 196/05 se havia dúvida sobre a constituição e regular funcionamento deste tipo de sociedade, esta dúvida deixou de existir após a publicação do referido artigo.

Também não se pode deixar de registrar e observar que não há qualquer disposição legal que impeça ou restrinja a possibilidade de uma pessoa natural constituir uma pessoa jurídica para prestação de serviços. Neste sentido apontamos o artigo 647 do Decreto 3000/99 que, sem qualquer sombra de dúvida dispõe acerca da possibilidades e da licitude dos serviços profissionais serem prestados por pessoas jurídicas, sem que isso configure qualquer simulação ou fraude tributária, bastando observar-se a listagem de atividades permitidas para a constituição desse tipo societário, tais como: Serviços de Medicina, Odontologia, Advocacia, Análise Laboratorial, Arquitetura, Fonoaudiologia e FISIOTERAPIA, além de inúmeras outras atividades.

Maior flexibilidade para as empresas prestadoras de serviços profissionais de natureza personalíssima se deu ainda com a publicação da Lei 12441/2011, ao incluir o Art. 980/A no Código Civil Brasileiro, criando a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada ( EIRELI ), tendo inserido no seu parágrafo 5º o seguinte dispositivo:

Que a ilustre auditora fiscal não respeitou a legislação vigente quando lavrou o Auto de Infração, tendo agido segundo seu entendimento pessoal, deixando, inclusive de respeitar os preceitos constitucionais da legalidade e da impessoalidade.

A vista de todo o exposto e após análise dos documentos anexados aos autos do processo administrativo e os ora anexados, requerer a V. Sa. julgamento pela total improcedência do Auto de Infração, com o arquivamento do respectivo processo, praticando assim ato da mais alta Justiça.

Debruçada sobre os termos da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento considerou-a parcialmente procedente, cujas conclusões estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

**DO DIREITO DE DEFESA.**

O auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa.

**RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ESPONTANEIDADE. VEDAÇÃO.**

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, sendo-lhe vedado retificar a declaração de ajuste anual relativa ao exercício sob fiscalização.

**INFORME DE RENDIMENTO. VALOR DECLARADO. OMISSÃO DE RENDIMENTO.**

O contribuinte é obrigado a incluir, integralmente na declaração de ajuste anual, os valores dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas conforme comprovante de informe de rendimentos fornecido pela fonte pagadora.

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

**SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

Há simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem e contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

**ACORDO. CONVENÇÃO PARTICULAR. EFEITOS.**

Mantém-se o lançamento efetuado as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.**

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, pela caracterização da simulação, mantém-se a multa qualificada no percentual de 150%.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ, em 11 de fevereiro de 2015, fls. 537, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, em 12 de março de 2015, o Recurso Voluntário de fl. 540 a 552, em que reitera os termos da impugnação e apresenta considerações sobre as conclusões da decisão recorrida, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

### Retificação da Declaração do ano-calendário de 2010

Neste tema, a defesa apresenta as razões que entende justificar sua convicção sobre a improcedência da autuação e das conclusões da decisão recorrida ao desconsiderar declaração retificadora apresentada após o início do procedimento fiscal, basicamente sob o argumento de que ocorreu omissão involuntária sem má-fé por parte do fiscalizado.

A questão em tela não merece maiores considerações deste Relator, pois o entendimento reiterado deste Colegiado indica que, iniciado o procedimento de ofício, ocorre a exclusão espontânea do contribuinte fiscalizado, razão pela qual se justifica a não aceitação das informações prestadas na declaração de retificadora apresentada, sendo irrelevante para tanto a intenção do agente, tudo por conta do que prevê o § 1º do art. 7º do Decreto 70.235/72<sup>1</sup> e nos art. 136<sup>2</sup> e § único do art. 138 da Lei 5.172/66<sup>3</sup>.

Portanto, sem razão a defesa.

### Valores Recebidos pela Pessoa Jurídica e Reclassificados para Pessoa Física

Afirma o recorrente que, além de profissional liberal com formação em fisioterapia, é sócio administrador de sociedade limitada denominada Fábio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda, e que discorda da acuação fiscal de que a citada Pessoa Jurídica serviu de intermediária para recepção de valores da Unimed-Rio, apontando elementos (datas de constituição, data do contrato, valor de notas emitidas, numeração não sequencial, declarações de rendimentos e tributos recolhidos pela PJ) que indicam que tal empresa não teria sido constituída exclusivamente para emitir notas fiscais para amparar o recebimento dos valores que deram origem à autuação, não evidenciando qualquer simulação da verdade.

---

<sup>1</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

<sup>2</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

<sup>3</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Aduz que apresentou esclarecimentos em 10/06/2014, às 12:30h e o Auto de Infração foi lavrado no mesmo dia, às 15:07h e que o relatório que embasou a autuação não teceu qualquer comentário sobre tais esclarecimentos, presumindo-se que estes não foram analisados pela Autoridade lançadora, o que constitui cerceamento do direito de defesa, o que é bastante para ensejar o reconhecimento da nulidade da autuação.

Sustenta que a desclassificação dos valores recebidos através da pessoa jurídica e a imputação de multa qualificada não têm amparo legal, caracteriza excesso de exação e constitui crime tributário, já que acaba por exigir tributo indevido.

Alega que a qualificação da penalidade de ofício se deu pela presunção da Autoridade lançadora, não suficientemente provada, de que teria havido a intenção de ocultar rendimentos e que tal medida dependeria não apenas da intenção do agente, mas de prova da ocorrência da fraude, ou evidente intuito desta, praticada pelo sujeito passivo.

Afirma que a Fiscalização, no que foi seguido pelo Relator da decisão recorrida, sem nenhuma prova material, interpretando o ajuste de forma pessoal e subjetiva, partiu da presunção de que o simples fato de se firmar contrato de prestação de serviços entre PJ faz nascer a figura da sonegação, o que, por si só, justifica afastar a qualificação da penalidade.

A seguir, a defesa apresenta considerações doutrinária e conceituais sobre o tema, tudo objetivando evidenciar a correção do contrato formalizado entre pessoas jurídicas, o amparo legal e constitucional para tal ajuste e, ainda, para demonstrar que a Autoridade lançadora e a julgadora agiram segundo seus entendimentos pessoais, deixando, inclusive, de respeitar preceitos e princípios constitucionais.

Sintetizadas as razões da defesa, inicialmente, vale ressaltar que não há qualquer mácula no lançamento fiscal por este não ter feito qualquer menção a esclarecimentos prestados pelo contribuinte ou, ainda, em razão do auto de infração ter sido lavrado poucas horas após a prestação de tais esclarecimentos.

Além do caso sob análise derivar de procedimento de diligência prévia efetuada junto à Unimed-Rio, é salutar lembrar que, nos termos da **Súmula CARF n.º 46**, o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Assim, não há nada que macule por nulidade o lançamento, nem mesmo o alegado cerceamento do direito de defesa, que se exerce não no curso do procedimento fiscal, mas no curso do contencioso administrativo, o qual, neste caso, já tramita em 2ª instância recursal.

Assim, rejeito a alegação de nulidade da autuação.

No que tange à materialidade tributária, mister lembrarmos a motivação apresentada pela Autoridade lançadora para concluir pela necessidade de reclassificação de rendimentos originariamente declarados como isentos, bem assim para fazê-lo com imposição da multa qualificada de 150%:

## 2 - DAS CONSTATAÇÕES

Após análise de toda a documentação comprobatória apresentada, constatamos o que se segue.

2.1) Houve omissão de rendimentos tributáveis, conforme DIRF apresentadas pelas próprias fontes pagadoras e descritas nos quadros anteriores. No ano-calendário de 2010, foram omitidos rendimentos do Fluminense Football Club, no valor de R\$ 30.830,00. com imposto retido de R\$ 5.836,60 e da ASCE - Associação de

Solidariedade a criança excepcional, no valor de R\$ 4.802,88. Cujo montante anual é de R\$ 35.632,88.

2.2) Fica evidente que foi utilizada a pessoa jurídica. FÁBIO MARCELO FISIOTERAPIA DO ESPORTE LTDA ME. CNPJ 04.192.485/0001-13. como intermediária no recebimento de valores devidos, a título de direitos de prestação de serviços de fisioterapia, quando, na verdade, quem estava sendo remunerado era o sócio Fábio Marcelo Teixeira de Souza. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa. Há inclusive uma declaração do próprio fiscalizado ratificando a situação: **"... quando fui convidado para assumir a coordenação da fisioterapia do futebol do Fluminense Foot Ball Club, em 16 de setembro de 2010, ficou acordado que o meu salário seria distribuído na proporção de 2/3 (dois terços) referentes à UNIMED - RIO através da minha empresa, FÁBIO MARCELO FISIOTERAPIA DO ESPORTE LTDA ME, e 1/3 (um terço) referente ao FLUMINENSE FOOT BALL CLUB, do total dos proventos. Os valores, na ocasião, eram de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pago pela UNIMED - RIO (que se mantém até presente data) e R\$ 10.000,00 (dez mil reais) pago pelo Fluminense F.C. (que tem sido reajustado pelo dissídio)". "... Outro fator determinante para este acordo foi o fato do referido clube possuir um teto salarial para o departamento médico do futebol profissional. Desta forma o acordo entre as partes se definiu assim."**

Ressalta-se ainda que este pagamento à PJ intermediária ainda é efetivado diretamente pela patrocinadora do clube Fluminense, neste caso, a UNIMED-RIO. Nota-se uma engenhosa simulação a fim de eximir o clube de futebol, real empregador, de pagar tributos e demais encargos trabalhistas.

As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Considerando que a legislação tributária, quanto ao período sob análise. 2010 e 2011, define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, não pode remanescer dúvida de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em epígrafe devem ser tributados na declaração de pessoa física.

Em virtude do exposto, os lucros distribuídos pela empresa FÁBIO MARCELO FISIOTERAPIA DO ESPORTE LTDA ME, CNPJ 04.192.485/0001-13. ao contribuinte em epígrafe, nos anos calendários de 2010 e 2011, foram apurados, com base nos contratos apresentados, Notas Fiscais emitidas, escriturações e demais documentos apresentados no curso desta ação fiscal.

Os serviços prestados a terceiros, conforme notas fiscais e escrituração apresentadas pelo contribuinte, foram considerados lucros distribuídos, isto é, rendimentos isentos.

Os montantes mensais, abaixo descritos, foram lançados, de ofício, na Pessoa Física. Ressalta-se que o fiscalizado informou/declarou em suas respectivas declarações do imposto de renda pessoa física (DIRPF EX/2011e DIRPF EX/2012) estes rendimentos oriundos do contrato com a UNIMED como rendimentos isentos (distribuição de lucros). Enfim, conforme constatado, houve omissão destes rendimentos tributáveis ora classificados indevidamente como isentos.



Por se tratar de simulação, a presente situação enquadra-se no preceito estabelecido no Artigo 44, inciso I, § 1º, da lei 9.430/1996 (com alterações posteriores), sujeitando-se à multa de ofício qualificada.

As considerações da autoridade lançadora acima transcritas foram devidamente analisadas pela Decisão recorrida, que assim se manifestou:

Portanto, o próprio contribuinte concorda que o seu salário seria pago dessa forma, ou seja, simulando um contrato de prestação de serviço de pessoa jurídica que na realidade era para pagar o salário de uma pessoa física. Esta declaração consta nos autos, fls. 89, com a respectiva assinatura de Fábio Marcelo Teixeira de Souza, datado de 14/11/2013 em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal, fls. 87.

Corroborando com a minha convicção que houve uma simulação faço constar que há nos autos, fls. 78, um Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte da fonte pagadora Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/0001-90, e como beneficiário dos rendimentos Fabio Marcelo Teixeira de Souza, contribuinte em epígrafe, com a natureza de rendimento de trabalho assalariado.

Ressalta-se ainda que este pagamento à PJ intermediária ainda é efetivado diretamente pela patrocinadora do clube Fluminense, neste caso, a UNIMED-RIO. Nota-se uma engenhosa simulação a fim de eximir o clube de futebol, real empregador, de pagar tributos e demais encargos trabalhistas.

A análise perfunctória das afirmações contidas no Termo de Constatação Fiscal e na Decisão recorrida evidencia que a acusação de infração à legislação tributária que pesa contra o ora recorrente nada tem a ver com a impossibilidade de formalização de contratos de prestações de serviço entre pessoas jurídicas.

O que temos é um ajuste formalizado entre três personagens distintos (o contribuinte autuado, o Fluminense e a Unimed), em que, nas próprias palavras do fiscalizado, conforme se verifica em fl. 89, os valores envolvidos são relativos a salários ajustados pela assunção da Coordenação de fisioterapia do futebol profissional do Clube, valores estes que seriam pagos, em parte, diretamente pelo Fluminense e, em parte, pela Unimed.

Ora, se a prestação do serviço se deu ao Fluminense, a participação da Unimed em tal acerto nada mais é do que uma forma de disfarçar tais pagamentos, seja para burlar o informado teto salarial existente no departamento médico, seja para obter vantagens tributárias de toda a ordem, já que tais operações assim se notabilizam.

É verdade que, se a contratação tivesse ocorrido integralmente nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho, poderia haver alguma benesse ao contratado decorrente dos reflexos nos seus direitos trabalhistas. Não obstante, da forma como se deu, potenciais perdas de benefícios do contratado seriam compensadas pela possibilidade de tributação mais vantajosa por meio de sua PJ e, ainda, poderiam resultar em vantagens fiscais para os demais envolvidos, seja pelo não pagamento dos tributos a cargo do empregador, seja pela possibilidade de redução de tributos decorrente da dedução de despesas.

Assim, o que se vê nos autos é que, sem excessos ou inobservância de princípios jurídicos, no exercício de suas atribuições, a Autoridade fiscal não desconsiderou qualquer personalidade jurídica, mas tão só atuou nos limites do que dispõe o art. 142 da Lei 5.172/66<sup>4</sup>,

---

<sup>4</sup> rt. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

identificando que, na essência, os valores que foram pagos pela Unimed à pessoa jurídica denominada Fábio Marcelo Fisioterapia do Esporte Ltda são salários relativos ao exercício das funções de Coordenador de fisioterapia do futebol profissional do Fluminense.

Por fim, em relação à qualificação da multa de ofício, entendo oportuno destacar que se trata de medida de exceção, já que a regra é a aplicação do percentual de 75%, razão pela qual é necessário buscar apoio na legislação de regência:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez a Lei 4.502/64 prescreve:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A leitura integrada dos dispositivos legais supracitados evidencia que, seja no caso de sonegação, fraude ou conluio, indispensável que, inequivocamente, esteja presente o elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Ainda que seja difícil aferir o ponto a partir do qual uma conduta deixa de constituir mera infração à legislação tributária e passa a ser uma conduta dolosa, punível com a qualificação da multa de ofício, é certo que, no caso em tela, o próprio fiscalizado reconheceu que houve ajuste consciente de pagamento de parte do seu salário por meio de sua pessoa jurídica, sendo irrelevante que esta PJ não tenha sido exclusivamente formalizada para este fim, que tenha emitido outras notas fiscais ou que tenha recolhido tributos por tais operações.

Não se poderia esperar que, neste caso, o contribuinte, além dos motivos elencados em fl. 89 a justificar o ajuste, ainda afirmasse que tivesse objetivado pagar menos tributo. Claro que não.

O fato é que o que se tem nos autos não se confunde com planejamento fiscal, medida lícita da qual resulta a incidência de tributo de forma menos onerosa ao contribuinte, mas

---

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

verdadeiro ato simulado, consciente, que objetivou dar uma roupagem diversa ao que, em sua substância, configura salário pelo exercício de função, alterando as condições pessoais do prestador de serviço, afetando a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Ademais, tendo o lançamento observado a legislação de regência, já que corresponde a atividade estritamente vinculada, não se pode acolher qualquer pretensão recursal lastreada em suposto efeito confiscatório do tributo, já que tal vedação é dirigida ao legislador, não competindo ao julgador administrativo fazer qualquer juízo nesse sentido.

Assim, plenamente justificada a autuação e a medida extrema de aplicação da penalidade de ofício em seu percentual qualificado.

### **Conclusão**

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo