



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720430/2012-44
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.443 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DOMINGOS NASCIMENTO DOS SANTOS FILHO

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

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Uma vez ausente a demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo, definida em lei como sonegação ou fraude, a exclusão da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe, com redução da penalidade ao patamar básico de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência de Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo aos anos-calendário 2007 e 2008. A discussão tinha como pano de fundo a possibilidade de valores recebidos a título de exploração do direito de imagem de atleta serem tributados segundo as regras aplicadas às pessoas jurídicas. Sobre o valor considerado como omissão de rendimentos recebidos a título de direito de imagem foi aplicada a multa de ofício de 150%, prevista na hipótese normativa do inciso I e §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Após o trâmite processual, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%. No entendimento do Colegiado a autoridade fiscal não produziu provas hábeis da conduta dolosa do contribuinte, devendo-se assim afastar a multa de ofício qualificada. O acórdão 2401-007.199 recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

IRPF. RENDIMENTO DO TRABALHO.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas decorrentes do exercício de atividade remunerada.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, uma vez constatado que tais valores são mera contrapartida pelo trabalho do atleta.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Uma vez ausente a demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo, definida em lei como sonegação ou fraude, a exclusão da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe, com redução da penalidade ao patamar básico de 75%.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial contra a parte da decisão que afastou a multa qualificada. Citando como paradigmas os acórdãos 9202-007.688 e 9202-002.764, defende a recorrente que no caso concreto não estamos diante de mero equívoco na interpretação da legislação tributária e sim de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude, justificando a manutenção da multa qualificada.

Sem contrarrazões do contribuinte.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-010.443 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 15983.720430/2012-44

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Conforme esclarecido, o recurso apresentado pela Fazenda Nacional questiona a decisão proferido Colegiado *a quo* na parte que concluiu pela ausência de demonstração da ocorrência de conduta dolosa/fraudulenta do contribuinte que justificasse a manutenção da multa qualificada.

A Redator do voto vencedor do acórdão recorrido concluiu:

Com base na narrativa dos fatos, não tenho dúvidas que o contrato de cessão do direito de uso da imagem do atleta não é autônomo e independente do contrato de trabalho firmado entre o jogador de futebol e o Santos Futebol Clube, razão pela qual os valores pagos, através da empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, correspondem a uma contrapartida do trabalho do atleta e, portanto, possuem natureza salarial.

...

De outra parte, não estou convencido do dolo na conduta do recorrente, que justifica a duplicação da penalidade de ofício. É uma questão de exame de prova.

Não é suficiente cogitar-se da intenção do agente para a qualificação da multa, mas sim deve haver prova fiscal da ocorrência da conduta fraudulenta e/ou simulada, com descrição dos fatos a ela aplicáveis. Em outras palavras, a incidência de penalidade mais gravosa pressupõe a demonstração pela autoridade lançadora, a partir de elementos concretos, da vontade firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo.

...

O agente é um intermédio dos negócios, recebendo comissões e beneficiando-se das transferências do atleta para outros clubes de futebol, com direito à parte dos lucros do profissional.

Não se sabe exatamente os termos do acordo firmado entre o empresário e o jogador durante o vínculo com o Santos Futebol Clube, no que diz respeito à atuação como agente/procurador do atleta. É bem possível, por exemplo, que tenha havido acerto para a cessão dos valores devidos ao atleta pelo clube de futebol, na forma de direito de imagem, como retribuição pelos serviços prestados pelo agente em algum momento.

Como explicado alhures, é equivocada a leitura feita pelo autuado que poderia deixar de tributar, em seu nome, os valores a título de cessão do direito do uso de imagem. Entretanto, não é possível descartar que, segundo a convicção das partes envolvidas, nenhuma irregularidade haveria na sistemática de repasse de valores mediante cessão gratuita do uso de imagem à empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda e, na sequência, o contrato entre a empresa detentora dos direitos de imagem do atleta e o Santos Futebol Clube, porquanto seria um planejamento lícito para destinação dos recursos financeiros.

Não custa recordar que o processo administrativo está desprovido de elementos que apontem o retorno para o atleta de algum valor recebido pela empresa Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda, proveniente dos repasses feitos pelo Santos Futebol Clube, objeto do lançamento fiscal. No caso em apreço, não se trata de pessoa jurídica detentora do direito do uso da imagem do atleta da qual o cedente é sócio.

A assertiva de que o contrato de cessão de direito de imagem foi concebido para ocultar o recebimento da remuneração mensal devida pelo trabalho como jogador de futebol não passa de suposição, na medida em que desacompanhada de fatos concretos para alcançar a qualificação como prova.

Aliás, a tributação de rendimentos na pessoa jurídica detentora do direito do uso da imagem do atleta é matéria há tempos controvertida neste Tribunal Administrativo, cujas decisões, na maior parte das vezes, revelam a interpretação divergente por parte dos conselheiros. No presente caso, não foi diferente, diante do colegiado dividido para o provimento integral ao recurso voluntário.

Cabe dizer também que, aparentemente, a conduta dos particulares está revestida de transparência, com assinatura de contratos, emissão de notas fiscais e fornecimento à autoridade fiscal de toda a documentação para fins de análise do cumprimento das obrigações tributárias.

Daí porque, aliado ao conjunto fático-probatório carreado aos autos, torna-se frágil a afirmação de que houve a utilização de subterfúgios com vistas à redução do montante do imposto de renda devido, mediante sonegação ou fraude.

A alegada ação deliberada em conluio pelo autuado, Sérgio Dias Assessoria Esportiva Ltda e Santos Futebol Clube para o fim de redução ilícita dos encargos sociais e fiscais não sai do nível de especulação, uma mera possibilidade, que não restou efetivamente demonstrada nos autos pela fiscalização tributária.

De forma semelhante a exposta pelo acórdão recorrido, tenho entendimento de que a aplicação da multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraude, conduta que deve ser incontestavelmente justificada e comprovada pela autoridade responsável pelo lançamento: deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para qualificação. Trata-se de exigência prevista na própria conceituação dos tipos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

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.

A sonegação no artigo 71, se refere à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando- o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Ao analisarmos o Termo de Verificação Fiscal (fls. 166/167), constatamos que a motivação apontada pelo fiscal para aplicação da multa qualificada foi unicamente o fato de o contribuinte não ter informado em suas Declarações de Ajuste anual parte dos valores recebidos

a título de pagamento de salário, valores esses que foram pagos pelo empregador à pessoa jurídica que detinha o direito de exploração da imagem do atuado.

Diante da descrição dos fatos feita no lançamento **o qual teve início a partir de fiscalização realizada pelo Ministério Público do Trabalho (fls. 142/149)**, pode-se dizer que houve a caracterização de conduta duvidosa do empregador consubstanciada no pagamento de parte das verbas trabalhistas de forma irregular. Assim, a demonstração acerca da existência de conduta dolosa está mais próxima das ações desenvolvidas pela empresa empregadora do aquelas do atuado propriamente dito (aqui, inclusive, na condição de parte hipossuficiente da relação trabalhista).

Vale ressaltar, como apontado pelo Colegiado recorrido, que a empresa que detinha o direito do uso de imagem do atleta não tinha o contribuinte como sócio. Seu quadro societário era composto de outras duas pessoas físicas que atuavam como “agentes” do atleta e não há nos autos qualquer apontamento das circunstâncias de como os valores recebidos por essa pessoa jurídica eram repassados ao atleta. O lançamento não aponta qualquer irregularidade na constituição da pessoa jurídica e também não nega a atuação das pessoas físicas como agentes, ele se limita a afirmar que – por ser direito de imagem personalíssimo e diante dos reflexos das irregularidades apuradas pelo Ministério Público do Trabalho – os valores foram reclassificados como rendimentos da pessoa física do atleta envolvido.

Assim, no presente caso, a autoridade fiscal ao delimitar a conduta do contribuinte não logrou êxito em comprovar a prática dos tipos previstos na Lei nº 4.502/64, o que afasta a penalidade da multa qualificada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri