



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Recurso nº. : 149.697
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 e 2002
Recorrente : DONIZETE FRANCISCO DE OLIVEIRA
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 18 de outubro de 2006
Acórdão nº. : 104-21.954

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, 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. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR - AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

4.502, de 1964. A realização de operações envolvendo empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por pessoa física, caracteriza a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando restar caracterizado o evidente intuito de fraude, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DONIZETE FRANCISCO DE OLIVEIRA.

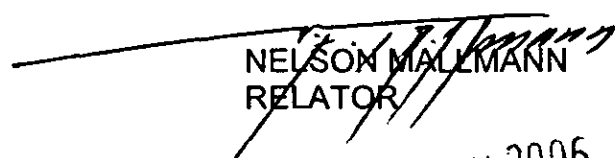
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade argüida pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza e Gustavo Lian Haddad, que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. 



• MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e REMIS ALMEIDA ESTOL.

• **MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Recurso nº. : 149.697
Recorrente : DONIZETE FRANCISCO DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

DONIZETE FRANCISCO DE OLIVEIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF 004.085.127-33, com domicílio fiscal na cidade de Bauru, Estado de São Paulo, a Av. José Vicente Aiello, nº. 7-70 - Residencial Tívoli - Bairro Vila Serão, jurisdicionado a DRF em Bauru - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 507/543, prolatada pela Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 552/626.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/06/05, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 244/251), com ciência pessoal em 27/06/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 663.774,07 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, bem como a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% (art. 44, I e II, da Lei nº. 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculado sobre os valores do imposto, relativo aos exercícios de 2001 e 2002, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 2000 e 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, conforme

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

o descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo, que é parte integrante desta Auto de Infração. Infração capitulada nos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº. 8.134, de 1990; e artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999.

2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas, conforme o descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo, que é parte integrante desta Auto de Infração. Infração capitulada nos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº. 8.134, de 1990; e artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999.

3 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYLTIES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas, conforme o descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo, que é parte integrante desta Auto de Infração. Infração capitulada nos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº. 8.134, de 1990; e artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999.

4 - RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF: O contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes da distribuição de Lucros/Dividendos da empresa GOL Consultoria Esportiva Ltda - CNPJ 03.098.326/0001-91, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo, que é parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº. 8.134, de 1990; e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 253/269, entre outros, os seguintes aspectos:

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

- que a presente fiscalização originou-se de Representação Fiscal de 18/10/04 da Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS;

- que o contribuinte, como jogador de futebol, atuou, nos anos de 2000/2001, junto ao Cruzeiro esporte Clube, CNPJ nº 17.241.878/0001-11. Verificando sua declaração de Imposto de Renda Pessoa Física nos anos-calendário 2000/2001 - Exercícios 2001/2002, constatamos que parte significativa dos rendimentos auferidos pelo contribuinte como jogador de futebol e com uso de sua imagem não foram declarados como rendimentos tributáveis, mas sim como rendimentos isentos, a título de lucros distribuídos pela empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda, CNPJ 03.098.326/0001-91;

- que em relação ao período em que o contribuinte prestou serviços ao Cruzeiro Esporte Clube, CNPJ 17.241.878/0001-11, existe os seguintes documentos: (a) Contrato Particular de Prestação de Serviços entre o Cruzeiro Esporte Clube e a Gol Consultoria Esportiva Ltda, datado de 01/01/99 e Termos Aditivos (fls. 07/12); (b) Contrato de trabalho de atleta profissional de futebol e termo de rescisão (fls. 193/194); e (c) Alterações Contratuais nºs 11 e 14 da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda, datadas de 17/07/00 e 16/07/01, onde consta, a participação de Donizete Francisco de Oliveira na mesma (fls. 13/55/);

- que se analisando o contrato citado acima, verificou-se que este tem por objeto a prestação de serviços de consultoria, publicidade e marketing na área esportiva, bem como a exploração e uso de imagem de todos os atletas profissionais participantes do quadro societário da contratada Gol Consultoria Esportiva Ltda;

- que a empresa foi constituída sob a forma de uma sociedade limitada, com registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob o nº 100.849, arquivado em 14/04/99, tendo por objeto a prestação de serviços de consultoria na área esportiva, bem como a exploração e divulgação de imagens de atletas profissionais e demais profissionais

• **MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

da área esportiva e a prestação de serviços de profissionais liberais, conforme transcrição da cláusula III de seu contrato social (fls. 25);

- que o capital social da mesma oscilou bastante, R\$ 37.000,00 e R\$ 39.000,00 e pertencia, no período autuado, a 39 sócios com participação extremamente variável (100 a 7.500 cotas de capital);

- que além da pulverização do capital social e da intensa movimentação de sócios da empresa, verificamos que a grande maioria dos sócios da empresa Gol Consultoria Esportiva, inclusive o autuado Donizete Francisco de Oliveira, tinha, simultaneamente, vínculo empregatício com o Cruzeiro Esporte Clube, conforme comprovado nas cópias da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte ano retenção 2000 e 2001 (fls. 146/152) e no contrato de trabalho de atleta profissional de futebol e rescisão (fls. 193/194);

- que a análise das notas fiscais emitidas (nºs 034 a 072 e 075 a 112), cujas cópias foram anexadas (fls. 56/83 e 84/104), nos períodos de 01/01/00 a 31/12/00 e 01/01/01 a 31/12/01, demonstra que seu faturamento decorreu quase integralmente da prestação de serviços ao Cruzeiro Esporte Clube;

- que se constatou, que Donizete Francisco de Oliveira, assim como os demais sócios da citada empresa intermediária, recebeu parte de sua remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra parte, a título de cessão de direitos de imagem, que foi paga, formalmente, pelo Cruzeiro Esporte Clube, não diretamente à pessoa física, mas a uma pessoa jurídica, da qual o atleta era sócio, e cuja atividade predominante exercida, no período autuado, foi à prestação de serviços ao já citado clube;

- que simultaneamente, a pessoa jurídica tributou seus resultados com base no Lucro Presumido, forma de tributação em que os lucros distribuídos aos sócios,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

descontados os tributos incidentes, são isentos do Imposto de Renda. Tais lucros foram creditados aos sócios, inclusive ao autuado Donizete Francisco de Oliveira;

- que fica evidente que foi utilizada a pessoa jurídica Gol Consultoria Esportiva Ltda, constituída por atletas de futebol profissional, preparadores físicos e técnicos, como intermediaria no recebimento de valores devidos, a título de direitos de imagem ou prestação de serviços, quando na verdade, quem estava sendo remunerado eram os atletas. Utilizou-se um artifício, com a finalidade de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa;

- que considerando que a legislação tributaria 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;

- que em virtude do exposto, as quantias recebidas pelo contribuinte Donizete Francisco de Oliveira, a título de distribuição de lucros da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda, nos anos-calendário de 2000 e 2001, foram apuradas, com base nos recibos de pagamento, relativos ao lucro presumido distribuído (fls. 172 e 188). Tais quantias estão sendo lançadas no presente Auto de Infração como classificação indevida de rendimentos na DIRPF;

- que salientamos que a justificativa para a tributação dos valores distribuídos foi à impossibilidade de definir o valor relativo a direitos de imagem ou prestação de serviços, do sócio Donizete Francisco de Oliveira, no montante das notas fiscais emitidas pela Gol Consultoria Esportiva Ltda, uma vez que a empresa emitia, em geral, uma nota fiscal mensal, no valor total dos serviços por ela prestado, com a especificação "Nossos honorários de Consultoria Esportiva e Exploração e Divulgação de Imagens de atletas profissionais" (fls. 56 a 83 e 84 a 104);

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

- que com relação à pessoa jurídica Gol Consultoria Esportiva Ltda, constituída por atletas de futebol profissional, preparadores físicos e técnicos, a maioria com vínculo empregatício simultâneo com o Cruzeiro Esporte Clube, ficou claro que sua atividade era puramente ficcional, resumindo-se a repassar aos "sócios esportistas", dentre eles Donizete Francisco de Oliveira, os pagamentos que lhe foram efetuados pelo Clube, com a finalidade de disfarçar sua real natureza;

- que no que pertine aos interesses fazendários esta manobra lesam os cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, que diz respeito ao Imposto sobre a Renda. É legítimo que, diante de duas formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte recaia sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. É o que se chama de "elisão fiscal", permitida pela legislação. Não obstante, é preciso que as diferentes opções de operação estejam de fato disponíveis, sejam legítimas. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade, é uma ficção. Não basta que a pessoa física vista uma "capa" de pessoa jurídica e emita notas fiscais. A situação jurídica deve corresponder à situação de fato. Em não correspondendo, o que ocorre é a "evasão fiscal", não permitida pelo ordenamento jurídico, sendo nesta situação que o caso analisado se enquadra;

- que é fato que se tornou pratica corriqueira a criação de empresas para servirem de intermediarias entre as pessoas físicas prestadoras de serviço e as empresas contratantes, com o objetivo de obter expressivos benefícios fiscais. No caso concreto, vários dispositivos do contrato celebrado com a Gol Consultoria Esportiva Ltda. evidenciam ser o real contratado a pessoa física do sócio representante e prestador do serviço. Para esta fiscalização está claro que tanto o contratante quanto o contratado tinham plena consciência disto, pois conhecem perfeitamente o serviço prestado e sabem de sua natureza pessoal;

- que para essa fiscalização, o realmente ocorrido foi à exploração individual da atividade profissional de jogador de futebol e de sua imagem, sob a capa de empresa

• **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

prestadora de serviços, com o fim de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa.

Em sua peça impugnatória de fls. 271/337, apresentada, tempestivamente, em 26/07/04, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que mercê de sua atuação profissional, o impugnante sempre recebeu as devidas remunerações, as quais não se limitam à contraprestação por seu trabalho como jogador de futebol, isso porque todo atleta que atua nesse nível de esporte profissional recebe valores, também, em decorrência de uma variedade de situações que envolvem o uso de sua imagem como integrante de um espetáculo desportivo;

- que nesse contexto, no ano de 1999, enquanto trabalhava para o Cruzeiro Esporte Clube, o impugnante associou-se a outros colegas, todos atletas profissionais, na criação de uma empresa, a GOL Consultoria Esportiva Ltda, cujo objeto social consistia exatamente na "prestação de serviços de consultoria na área esportiva, bem como a exploração e divulgação de imagens de atletas profissionais e demais profissionais da área esportiva";

- que uma vez criada a empresa os atletas dela participantes passaram a ter os contratos relativos às licenças de uso de suas imagens administrados por profissionais qualificados, funcionários de uma empresa que tem por fito a transação da exploração dessas imagens, e não mais "amadoramente" pelos próprios atletas;

- que, assim, no caso específico do impugnante, o contrato de licença de uso de sua imagem passou a ser celebrado entre a GOL Consultoria Esportiva Ltda e a equipe prática desportiva, no caso o Esporte Clube Cruzeiro;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

- que por via de consequência, o impugnante recebia da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda sua parte dos lucros obtidos em cada período via distribuição de dividendos e recebia, ainda, um pró-labore desta mesma empresa, pois conforme se verifica do contrato social da empresa, no período em que foi sócio, o impugnante também fazia parte da administração da mesma;

- que se frise ainda, que o impugnante só deixou de fazer parte do quadro de sócios da Gol Consultoria Esportiva Ltda., porque no momento em que deixou o Esporte Clube Cruzeiro, foi trabalhar em time estrangeiro, mais precisamente no Japão, de modo que não fazia mais sentido ter suas licenças de uso de sua imagem administradas por uma pequena empresa brasileira;

- que em que pese toda a tradição histórica do conceito, conclui-se que o direito à própria imagem é inalienável e intransmissível, uma vez que não há como dissociá-lo de seu titular. Entretanto, não é indisponível e é esta a grande característica do direito à imagem: a possibilidade de dispor ou não da própria imagem para que outros a utilizem para diversos fins. Pode assim, a pessoa explorar a sua própria imagem;

- que no Direito de Arena, a titularidade é da entidade de prática desportiva, enquanto que nos contratos de licença de uso de imagem a titularidade pertence à pessoa natural. O direito de arena é a faculdade outorgada por lei às entidades desportivas para negociar a imagem coletiva do espetáculo que produz;

- que enquanto o direito de arena se refere ao grupo esportivo durante os 90 minutos da partida de futebol, o direito à exploração da imagem é individualizada e se estende enquanto durar o contrato celebrado para tal;

- que o direito à imagem é individual de cada atleta, de modo que pode por ele ser cedido ou explorado, mediante ajuste de natureza civil. O direito à imagem, portanto, constitui-se em direito personalíssimo do atleta para utilizar a sua popularidade, fora da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

situação do espetáculo desportivo, com o fim de angariar patrocinadores e consumidores, vender produtos, divulgar marcas por meio de outras formas diferenciadas da sua obrigação pactuada no contrato de trabalho desportivo;

- que, de longa data, os Contratos de Licença de Uso de Imagem vêm sendo utilizados pelos clubes de futebol com o fito de resguardar a publicidade feita sobre seus atletas. Neste contexto, cabe frisar, ainda, que tais contratos detêm natureza contratual distinta, ou seja, num primeiro momento, o atleta é um trabalhador empregado do clube (Contrato de Trabalho) e, num segundo momento, temos o atleta como pessoa civil, cidadão que firmou um Contrato de Licença de Uso de sua imagem;

- que a Licença de Uso de Imagem, por sua vez, é uma figura do direito civil, sendo, distinta do contrato de trabalho. Em outras palavras, está sujeita a outra regulamentação, que não a legislação trabalhista. Portanto, a verba paga pelo clube, no caso contratante, a título de licença de uso, não está sujeita aos elevados encargos e indenizações trabalhistas;

- que o contrato de imagem firmado entre clubes de futebol e empresas das quais são sócios os jogadores ou outras que o representam não tem embasamento legal, o que não lhe retira seu componente de legalidade. Essa prática nasceu da necessidade de amoldar as relações desportivas às atividades econômicas praticadas pelos clubes, além de ser componente estratégico de planejamento tributário e, mais propriamente, trabalhista;

- que no caso das verbas trabalhistas, sua diminuição, de fato, quando ocorre, decorre de uma prática evasiva e ilegítima. Ocorre que em algumas situações, em geral por interesse dos clubes de futebol, verbas trabalhistas deixam de constar do contrato de trabalho para constarem no contrato de imagem, que é um pacto civil em sua essência. Dessa forma, alguns clubes de futebol deixam de recolher os encargos incidentes sobre os salários, por meio da transferência indevida (e simulada) de parte desses valores para o contrato de licença de uso de imagem;

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

- que no caso em tela, por se tratar o contrato de licença de uso de direito de imagem de matéria objeto das leis civis e não trabalhistas, pode, dentro da lei, o contribuinte se organizar na administração desses contratos da melhor forma que lhe aprouver, desde de que lícita. No caso, a constituição de uma empresa para administrar tais contratos é pratica absolutamente lícita e idêntica a inúmeras outras que são praticadas diariamente em vários e diferentes ramos de atividade;

- que se a empresa GOL Consultoria Esportiva, como quer o fiscal, era utilizada, tão somente para repassar os valores devidos a título de salário pelo Cruzeiro Esporte Clube ao impugnado, no cálculo do tributo devido há que se considerar os valores já recolhidos pela GOL. Pois como se verifica da documentação anexa, e empresa GOL estava absolutamente em dia com suas obrigações tributárias;

- que inconstitucionais os acréscimos pretendidos a título da Taxa Selic. Esta taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC corresponde à média ajustada dos financiamentos diários apurados para títulos federais;

- que além do imposto, exige-se do autuado uma multa explicitamente maior que o valor do tributo supostamente devido, caracterizando, indubitavelmente, um verdadeiro confisco.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade julgadora de Primeira Instância conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o impugnante contesta os seguintes aspectos do Auto de Infração: dos rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, decorrentes da distribuição de lucros da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda; dos juros aplicados e das multas de ofício

• **MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

aplicadas. Não havendo manifestação sobre a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas; omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas jurídicas e omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas;

- que o impugnante argúi pela nulidade do lançamento, em razão do fisco não ter sido capaz de calcular corretamente suas pretensões arrecadatórias, de modo que acaba por pleitear o insustentável, qual seja, a bi-tributação e o enriquecimento sem causa;

- que, preliminarmente, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do decreto nº 70.235, de 1972, foram observados quando da sua lavratura;

- que o contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração, exercendo o seu mais amplo direito à defesa e ao contraditório, perfeitamente amparado pelo Decreto nº 70.235, de 1972;

- que, quanto à classificação indevida de rendimentos na DIRPF, tem-se que relativamente a este item do Auto de Infração, amplamente contestado pelo impugnante, o fiscal autuante informa que o contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, como decorrentes da distribuição de Lucro/Dividendos da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda.;

- que segundo a fiscalização, o que realmente ocorreu foi à exploração individual da atividade profissional de jogador de futebol e de sua imagem, sob a capa de empresa prestadora de serviços, com o fim de enquadrar rendimentos próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa;

- que, por seu turno, o impugnante argumenta que a constituição de uma empresa de planejamento tributário para administrar contratos de licença de uso de imagem

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

de seus sócios consiste em uma forma de planejamento tributário, buscando, por meio de uma atividade lícita, recolher de forma menos onerosa um tributo, que em momento algum foi sonegado ou deixado de ser recolhido;

- que dos elementos constantes do Auto de Infração, à vista dos elementos trazidos pelo impugnante, verifica-se não haver discordância no tocante a exteriorização formal dos atos praticados pelo contribuinte em epígrafe, contudo, o cerne da discussão está na essência e efeitos dos atos ou negócios jurídicos. Dessa forma, o litígio encontra-se, fundamentalmente, nas seguintes questões: (I) se os valores pagos pela empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda., ao contribuinte em epígrafe, a título de distribuição de lucro/dividendos, são, na verdade, pagamentos pela exploração individual da atividade profissional de jogador de futebol e de sua imagem, sendo que, a empresa Gol foi utilizada como um artifício com a finalidade de enquadrar rendimentos tributáveis próprios da pessoa física em uma tributação menos onerosa, como entende a fiscalização; (II) ou, como defende o impugnante, o objetivo para a criação da Gol Consultoria Esportiva Ltda. não foi outro senão o de melhor administrar a exploração e divulgação das imagens dos atletas, e trata-se de um expediente absolutamente legal, configurando-se em um planejamento fiscal, sem deixar de cumprir com as obrigações frente ao fisco; (III) se a criação da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda., estaria no bojo do chamado "planejamento tributário", conforme defende o autuado, ou, trata-se de uma simulação e (IV) por fim, as consequências dos negócios jurídicos, à vista de sua natureza;

- que a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano;

- que por óbvio, não basta o motivo sério, pois, considerando ser aceitável que os contribuintes tem todo o direito de, lícitamente, ordenar seus negócios de forma a reduzir tributo, a teoria da prova da simulação preconiza que a existência de motivo para simulação é elemento necessário à configuração da simulação, mas não suficiente, justamente por sua essencialidade tem de ser analisado primeiro, pois sem ele não há como falar em simulação;

- que se constata o primeiro e grande motivo para elaboração do contrato (mediante criação da empresa GOL): redução significativa do Imposto de Renda devido, dentre outros (trabalhistas e, especificamente, previdenciária) que recaem diretamente sobre a fonte pagadora dos salários diretos;

- que se observa que o Clube e o jogador de futebol são beneficiados com tais operações, pois, quando o Clube firma contrato com a empresa GOL, e não com a pessoa física - formalmente falando, permite seja fixado um salário menor para o jogador, que receberá os lucros da empresa, resultando em menor carga tributária, com eliminação das prestações previdenciárias de 20% sobre o total das remunerações pagas, segundo o disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Do outro lado, o mesmo proveito econômico há para o jogador, relativamente ao Imposto de Renda sobre rendimentos de pessoa física, objeto da autuação;

- que segundo, é significativa a constatação de existência de ligação pessoal entre as partes envolvidas, pois, de um lado, tem-se a empresa Gol Consultoria Esportiva, constituída por atletas de futebol profissional, preparadores físicos e técnicos, que se organizaram visando o mesmo objetivo, utilizar a GOL como intermediária no recebimento de valores devidos, no presente caso, devidos por empresa com a qual tinham vínculo empregatício o Cruzeiro Esporte Clube;

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

- que terceiro aspecto que se evidencia está na inexistência fática do negócio jurídico envolvendo "cessão de direito de imagem", pois, não há a execução do contrato por parte dos contratantes, ou seja, o Clube despense altas somas em dinheiro, em pagamento à empresa GOL, mas nunca recebe nada em troca. Atenta contra a razoabilidade admitir a existência de negócios jurídicos onde uma das partes obriga-se imediatamente ao pagamento de valores consideráveis, em contra-partida de uma prestação hipotética, incerta, ilíquida, sem qualquer especificação e, principalmente, sem sequer um exemplo pretérito de execução concreta.

- que, por fim, verifica-se que, no caso presente, a simulação se caracteriza em razão de: (a) aparentarem conferir ou transmitir direitos pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem e (b) conter declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, pois, verificou-se a utilização de empresa intermediária (pessoa jurídica) para reduzir, ilícitamente, as obrigações tributárias incidentes sobre os negócios jurídicos firmados entre o atleta (pessoa física) e o clube de futebol contratante;

- que com base nos elementos acima levantados, constituem prova robusta de que não corresponde à realidade a contratação da empresa Gol Consultoria Esportiva pelo Cruzeiro Esporte Clube, com o objetivo de prestação de serviços de consultoria, publicidade e Marketing na área esportiva, bem como na exploração e uso de imagem de atletas profissionais participantes do quadro societário da Gol, quando o objetivo real desejado, e realizado, foi à exploração individual da atividade profissional de jogador de futebol e de sua imagem. Considerando que os atos foram praticados em prejuízo de terceiros - Fazenda Pública, a simulação contida são ineficazes perante o Fisco;

- que a principal constatação é a contratação, pelo Cruzeiro Esporte Clube, com seus atletas/técnico, dentre eles o contribuinte em epígrafe, cujo objeto são direitos personalíssimos de que são titulares individuais cada atleta/técnico, utilizando-se para tanto negócio jurídico que simula se sujeito de cada relação jurídica não o atleta/técnico cujo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

direito se negocia, mas pessoas jurídicas por estes constituídas. O fim de tal simulação, no que tange ao interesse da Fazenda Pública, é escamotear ônus fiscais, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas;

- que, assim, não possui relevância - para fins da eficácia deste lançamento - estabelecer o real objeto dos contratos simulados - negocia-se direitos de imagem/arena/uso do nome profissional/voz ou prestação de trabalho? Como tenta polemizar o impugnante, uma vez que ambos possuem natureza personalíssima, cujo titular é cada atleta/técnico sócio da pessoa jurídica utilizada para a simulação (GOL). A qualquer conclusão a que se chegue, o resultado é o mesmo: a descaracterização da relação jurídica simulada e a tributação pertinente aos reais sujeitos da relação jurídica;

- que considerando os aspectos destacados, à vista do caso concreto, tem-se que o objeto contratado é, alternativamente (1) a cessão do direito ao uso de imagem, como formalmente consta do contrato, ou (2) a execução de contrato de trabalho, como os elementos do processo fazem crer, assim, conclui-se que qualquer dos objetos negociados somente pode o ser com o titular do direito - pessoa física detentora da imagem e nome profissional ou prestadora do trabalho executado;

- que argumenta o impugnante que o contrato de imagem entre clubes de futebol e empresas das quais são sócios os jogadores, ou outras que o representam, não tem embasamento legal, o que não lhe retira seu componente de legalidade. Acrescenta que, essa pratica nasceu da necessidade de amoldar as relações desportivas às atividades econômicas praticadas pelos clubes, além de ser componente estratégico de planejamento tributário e, mais propriamente, trabalhista;

- que, inicialmente, relativamente à licitude em se criar uma sociedade civil, nos moldes em que são criadas as sociedades de médicos, advogados, dentistas e etc, é de se concordar com o impugnante de que não há vedação alguma para a constituição e exploração de sociedades civis para a prestação de serviços, todavia, há a necessidade de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

os profissionais reunidos serem da mesma atividade e/ou de profissões legalmente habilitadas, conforme os exemplos citados pelo contribuinte (médicos ou professores de piano constituindo uma escola de música), que obviamente seriam tributados na pessoa jurídica, sociedade civil, se assim fossem constituídos e se comportassem, não prestando, individualmente e em seu nome pessoal os serviços;

- que, no caso presente, os negócios jurídicos aparentemente celebrados, quais sejam, criação da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda e o contrato firmado entre o Cruzeiro esporte Clube e a Gol Consultoria Esportiva Ltda, não resultou qualquer alteração patrimonial nas pessoas jurídicas envolvidas, pois, nenhuma delas assumiu uma nova situação jurídica perante os fatos, já que, as alterações patrimoniais ocorridas se deram em relação ao vínculo estabelecido entre o Cruzeiro Esporte Clube e Donizete Francisco Oliveira;

- que se entende que os jogadores de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal e individual, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito de uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses;

- que a pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria Pessoa Jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes, falando em nome da pessoa jurídica, uma vez que não teve receita auferida;

- que é responsabilidade da fonte pagadora de reter e recolher aos cofres públicos o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, na forma aplicável às pessoas físicas, e até antes do prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual da pessoa física, entretanto, considerando que os valores recebidos do Clube e repassados ao jogador,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

contribuinte em epígrafe, o foram a título de distribuição de lucros, não houve retenção de Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos à pessoa física;

- que, portanto, é incabível o pedido de que, na apuração dos valores eventualmente devidos, que fossem descontados os valores já pagos pela GOL a título de Imposto de Renda, pois, eventual recolhimento de Imposto de Renda foi feito em nome da pessoa Jurídica, e não da física. Dessa forma, indefere-se referido pedido;

- que a cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial da SELIC para títulos federais, acumuladas mensalmente, foi fixada pela Lei nº 9.065, de 1995, portanto sua cobrança não é ilegal.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA

Considera-se não impugnada a matéria, objeto da autuação, a respeito da qual o contribuinte não se manifestou expressamente.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Há simulação nos negócios jurídicos quando (a) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem e (b) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. É o que ocorre nos autos, onde se verifica a utilização de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

empresa intermediária (pessoa jurídica) para reduzir, ilicitamente, as obrigações tributárias incidentes sobre os negócios jurídicos firmados entre atletas esportivos (pessoas físicas) e o clube de futebol contratante.

SIMULAÇÃO. EFEITOS.

Cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais.

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA. IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA. PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS. JOGADOR DE FUTEBOL SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com o sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, 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. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso de imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar os seus interesses.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS

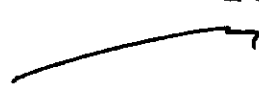
As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de primeira instância, em 09/01/06, conforme Termo constante às fls. 544/546, o recorrente interpôs, tempestivamente, em 31/01/06, o recurso voluntário de fls. 552/626, instruído pelos documentos de fls. 627/629, onde manifesta o seu inconformismo, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 627/628 cópia da Relação de Bens e Direitos Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº. 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A matéria que resta em discussão, no presente litígio, como se pode verificar na peça recursal, está restrita a irregularidade referente à classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, recebidos de pessoa jurídica, classificados como se fossem decorrentes de distribuição de lucros/dividendos da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda., da qual o suplicante é sócio, cuja origem provém do direito de uso de imagem (jogador profissional de futebol) e que no entendimento da autoridade lançadora teriam o caráter eminentemente pessoal (contrato de trabalho de natureza personalíssima).

Esclareça-se que o lançamento consta como fundamentação legal, além das normas relativas aos acréscimos legais (juros e atualização monetárias), os seguintes dispositivos: artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

Inicialmente o recorrente alega nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa sob o entendimento de que a fiscalização não foi capaz de calcular corretamente suas pretensões arrecadatórias, resultando que o valor pretendido foi obtido com base em nada mais do que mera presunção.

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Da análise dos autos, observa-se que a autoridade lançadora utilizou os próprios rendimentos informados pelo suplicante em suas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário de 2000 e 2001 a título de Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis (fls. 387/390). Ou seja, deslocou os rendimentos informados como sendo isentos e não tributáveis para rendimentos tributáveis na pessoa física.

Assim, a situação alegada pelo recorrente não se sustenta, não houve presunção de rendimentos e sim reclassificação de valores lançados nas próprias Declarações de Ajuste Anual, fato perfeitamente normal em se tratando de matéria tributária. O fisco não está obrigado, por si só, a aceitar os valores informados nas declarações de rendimentos pelos contribuintes, pode contestá-los desde que apresente os argumentos válidos para tanto. E o que acontece neste processo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto nº. 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

"A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo."

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 8.748/93:

"A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase de julgamento se faz necessário tecer algumas considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito:

"Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil."

Dispõe o artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - o Código

Civil:

"Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica."

Não há dúvidas, que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica ("empresas unipessoais"). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído, além de não ter origem em "empresas unipessoais", se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?

Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

No meu entendimento o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 traz inovação e cria as “empresas unipessoais” para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do CTN.

O art. 106, inciso I, do CTN assim dispõe:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Segundo Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, “denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas” (A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, atualizado por Silva Pacheco, 3ª ed., Ed. Renovar, 1999, vol. 1, p.294).

Portanto, para que uma lei seja considerada interpretativa, são necessários os seguintes requisitos:

- 1) o caráter interpretativo tem que ser expresse;
- 2) indicação da lei anterior que está sendo interpretada;
- 3) existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e
- 4) existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

**"TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS
CONTRIBUINTES**

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º)

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

CAPITULO I
PESSOAS JURÍDICAS

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas como sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

CAPITULO II
EMPRESAS INDIVIDUAIS

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d")

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g")."

Do texto acima transcrito é possível se concluir que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

(1) a pessoa física que, individualmente, exerça profissões ou explore atividades sem vínculo empregatício, prestando serviços profissionais, mesmo quando possua estabelecimento em que desenvolva suas atividades e empregue auxiliares, a exemplo de: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

(2) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados;

(3) a pessoa física receptora de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de Números (Lotomania, Supersena, Mega-Sena etc) credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, e desde que não explore, no mesmo local, outra atividade comercial;

(4) representante comercial que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pelo art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965, uma vez que não os tenha praticado por conta própria;

(5) pessoa física que faz o serviço de transporte de carga ou de passageiros em veículo próprio ou locado, mesmo que ocorra a contratação de empregados, como ajudantes ou auxiliares.

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

Ora, não há dúvidas que os valores recebidos pelo suplicante são decorrentes de natureza eminentemente pessoal, ou seja, decorrem do fruto de seu desempenho pessoal.

Indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada por jogadores de futebol, preparadores físicos e técnicos, como se vê existem pessoas que não exercem atividade igual ao do suplicante que a época era jogador de futebol.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Como se vê, nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção à sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que não é o presente caso. O legislador sempre foi inequívoco no sentido de que, em relação a salários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador.

Não há dúvidas, que os julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

É nítido que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual.

Tenho para mim, que a referida norma tem por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios.

Assim, as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais (sociedades de engenheiros, arquitetos, advogados, médicos etc.) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por "empresas unipessoais" (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

Quanto ao mérito em si, verifica-se que em sua peça recursal, o suplicante questionou a totalidade do lançamento do crédito tributário constituído pelo item 004 - Rendimentos Classificados indevidamente na DIRFPF, oferecendo seus esclarecimentos, pontos de vista, considerações, argumentos, etc. Assim, após a síntese da peça acusatória, não vejo necessidade de tecer comentários quanto à extensa peça defensiva, já exposta no Relatório. Desta forma, reordeno em tópicos os assuntos trazidos na peça recursal, para serem apreciados, como segue.

Não há dúvidas, de que o cerne da questão gira em torno da definição de quem deve ser o contribuinte, se a pessoa física do ora Recorrente ou a GOL - Consultoria.

Embora evidente, convém lembrar que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um outro imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN, *verbis*:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Ninguém desconhece, também, que o imposto de renda pode ter contribuintes pessoas físicas ou pessoas jurídicas. A questão, que está no cerne da discussão deste processo, é definir quando o contribuinte do imposto deve ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica. Entendo que essa definição deve ser buscada na materialidade do fato gerador e na legislação específica do tributo.

É assente na doutrina que os critérios de identificação do sujeito passivo estão presentes na própria descrição da hipótese de incidência. Contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na dicção do art. 121 do CTN. Assim, em linhas gerais, seriam contribuintes os proprietários ou possuidores de imóveis urbanos ou rurais, os proprietários de veículos automotores, os importadores e aqueles que adquirem renda. O próprio CTN, no seu art. 45, coerentemente com o critério acima referido, assim define o contribuinte do Imposto de Renda, *verbis*:

"Art. 45. Contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou dos proventos tributáveis."

Esses parâmetros delimitam as possibilidades do legislador ordinário na definição do sujeito passivo da obrigação tributária, nas diversas e variadas situações possíveis de ocorrer no mundo real.

A identificação do contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer das pessoas, físicas ou jurídicas.

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feito distinção entre as situações em que o contribuinte do imposto será uma pessoa física e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

aquelas em que será uma pessoa jurídica levando em conta, precisamente, a natureza da renda auferida, bem como a posse dos bens produtores da renda.

Disso tudo, conclui-se que as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, por firmas ou sociedades, "registradas ou não", ou mesmo por pessoas físicas ou por firmas individuais, devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais, etc. devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas. Com isso, a legislação claramente adota, como critério de identificação do contribuinte, no que se refere a ser este uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos estes como produto da atividade comercial e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Analisando os autos verifico que a participação do suplicante era de 20% (7.500 de 37.500 quotas) do capital social, ao lado de diversos outros sócios, na maioria atletas profissionais do Cruzeiro Esporte Clube e foram lançados como rendimentos tributáveis na Pessoa Físicas os valores recebidos a título de distribuição de lucros.

Da análise dos autos, se verifica que os sócios da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda: são pessoas físicas: técnicos, preparadores físicos e em sua maioria atletas, todos vinculados ao Cruzeiro Esporte Clube, que recebem uma parte de sua remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra parte por meio de cessão de direitos de imagem, o que é feito, formalmente, não pela própria pessoa física, diretamente ao Cruzeiro Esporte Clube, mas por uma pessoa jurídica (GOL), da qual o atleta (Donizete Francisco de Oliveira) é sócio, e cuja única atividade exercida, desde a sua constituição, foi a de servir de intermediária na operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Constata-se, da mesma forma, que diante dos indícios apontados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 253/269, a autoridade lançadora procedeu a desconsideração dos atos jurídicos aparentes (contratos de cessão do direito de imagem e do uso do nome profissional), entendendo que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão.

Com relação às alegações da existência formal da pessoa jurídica envolvida, cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, o que houve foi a reclassificação dos valores pagos ao sócio, ou seja, a transferência dos valores a título lucros distribuídos para rendimentos das pessoas físicas envolvidas que são os beneficiários de fato.

Nem poderia ser diferente, já que os contratos de cessão de imagem, firmados entre a GOL, Clube Cruzeiro e os atletas/técnico recebem a anuência/interveniência destes. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente é o jogador/técnico, por ato de sua vontade, que pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer, que a pessoa jurídica (GOL) em questão não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que realmente se trata de direitos da personalidade, já que não se pode olvidar o trabalho pessoal, ou prestação pessoalmente de serviços, do chamado "um homem só", no caso os próprios beneficiários finais dos rendimentos, na geração dos rendimentos em causa, pois sem eles, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "zero", pois é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando os jogadores/técnico da sociedade criada que o faturamento continuaria no mesmo patamar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados pelo atleta/técnico/preparador físico serão prestados pessoalmente pela pessoa física envolvida, de forma que não se pode negar que os valores pagos pelo Cruzeiro Esporte Clube a pessoa jurídica envolvida (Gol Consultoria Esportiva Ltda.), relativos ao trabalho pessoal dos atletas/técnicos/preparador físico, são de tributação na pessoa física. Da mesma forma, o direito à imagem já que integra os direitos da personalidade e os rendimentos daí decorrentes, são de tributação na pessoa física.

É de se reforçar, que no caso em questão, o próprio jogador/técnico é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada feito, não há como um outro sócio substituí-lo, até porque as cláusulas contratuais são nítidas neste sentido.

Insiste o suplicante de forma equivocada, que houve desconconsideração da personalidade jurídica da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda detentora dos direitos de imagem dos atletas. Ora, argumento totalmente equivocado, já que se constata pelos elementos que compõem os autos que, ao contrário do argumento do suplicante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a desconconsideração da personalidade jurídica da empresa envolvida em sede administrativa, mesmo porque, como já exaustivamente repetido em itens anteriores, a tributação em causa, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada; cabe acrescentar que não foi objeto de fiscalização a empresa referida, de forma que não subsistem as alegações relativas a compensação de imposto de renda, já que não há interesse jurídico para que o suplicante possa peticionar a compensação de ofício.

A questão a ser decidida, portanto, diz respeito à efetiva natureza dos valores recebidos pelo Recorrente, se, conforme fundamento da autuação, tais valores referem-se à remuneração por exercício de atividade ou profissão de natureza pessoal, ou se a lucros distribuídos, como quer a defesa.

•
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Da análise conjunta de toda a operação, fica evidente que os pagamentos feitos pela empresa GOL - Consultoria ao ora Recorrente referem-se, na verdade à remuneração pelos serviços contratados pelo clube, na parte especificada como cessão de direito de imagem. Note-se que embora o contrato entre o Recorrente e o Cruzeiro tenha fixado valores, incluindo 13º salário, como remuneração pela cessão do direito de imagem, os únicos valores recebidos pelo Recorrente foram pagos por GOL - Consultoria; que a totalidade das receitas de GOL - Consultoria é proveniente do próprio Cruzeiro, conforme atestam as cópias das notas fiscais inclusas nos autos deste processo.

Um resumo dos contratos e das movimentações financeiras entre o Autuado, o Cruzeiro e a GOL - Consultoria não deixa dúvidas de que o Cruzeiro pagava seus atletas e demais profissionais contratados, pelo menos é o caso do ora Recorrente, por intermédio de GOL - Consultoria, senão vejamos: o Cruzeiro Esporte Clube contrata com o atleta o direito de uso de sua imagem por um determinado valor, contrata a empresa GOL - Consultoria para explorar esse direito de imagem e paga a esta, por esse serviço, quantia equivalente ao valor contratado com o profissional, e a empresa contratada paga ao profissional o valor do contrato, porém como lucros distribuídos; o profissional nada recebe diretamente do clube pela cessão de imagem, conforme havia sido avençado. Assim, o resultado final é que o profissional recebeu o valor contratado com o Cruzeiro, porém, sob a forma de lucros distribuídos, com o conveniente resultado de afastar a incidência do imposto de renda na pessoa física.

Ora, com a devida vênia, é manifesta a intenção deliberada de transferir para a empresa GOL - Consultoria a responsabilidade pelo pagamento de parte do contrato. Como também é relevante como fundamento adicional que, com o capital de R\$ 7.500.00, referente à participação societária na empresa GOL - Consultoria o Recorrente tenha obtido no período de dois anos um "lucro" de R\$ 758.385,75.

Assim, em conclusão, entendo que, conforme fundamento da autuação, os valores recebidos pelo Recorrente da empresa GOL referem-se a remuneração por serviços

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

prestados ao Cruzeiro e/ou cessão a este de direito de uso de sua imagem, de natureza pessoal e, portanto, tributáveis como rendimentos de pessoa física.

O recorrente pleiteia, caso for mantida a autuação na pessoa física, a compensação dos tributos e contribuições pagos pela empresa.

Improcedente o pedido, porque o valor tributado foi aquele efetivamente recebido sob a rubrica de lucros distribuídos e não de receita da empresa. Depois, porque a acusação é de que os pagamentos feitos pela GOL - Consultoria foram apenas uma forma simulada de o Contratante, por intermédio de uma interposta pessoa, remunerar o ora recorrente pelos serviços prestados.

Ora, a pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria Pessoa Jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes, falando em nome da pessoa jurídica, uma vez que não teve receita auferida.

É responsabilidade da fonte pagadora de reter e recolher aos cofres públicos o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, na forma aplicável às pessoas físicas, entretanto, considerando que os valores recebidos do Clube e repassados ao jogador, suplicante em epigrafe, o foram a título de distribuição de lucros, não houve retenção de Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos à pessoa física.

Portanto, é incabível o pedido de que, na apuração dos valores eventualmente devidos, que fossem descontados os valores já pagos pela GOL a título de Imposto de Renda, pois, eventual recolhimento de Imposto de Renda foi feito em nome da pessoa Jurídica, e não da física.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Quanto a multa qualificada, restou claro nos autos que o suplicante firmou contrato com o clube Cruzeiro, de quem deveria receber as quantias estipuladas por ano, incluindo 13º salário pela cessão do direito de imagem, segundo o contrato. Porém, mediante a operação descrita acima, nada recebeu diretamente do Cruzeiro, tendo recebido, entretanto, valor equivalente de GOL - Consultoria, a título de lucros distribuídos.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos rendimentos recebidos pelo Autuado e com isso produzir uma redução do imposto devido. O suplicante tinha a receber do clube pela cessão do direito de imagem os valores contratados. Com a operação, de ingresso do suplicante na sociedade GOL - Consultoria e o contrato entre esta e o clube cruzeiro, etc. o que ocorreu foi que o clube realizou pagamento dos valores estipulados e o autuado recebeu esse valor. A única coisa que efetivamente mudou é que se deu a esse recebimento a feição de lucros distribuídos.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a omissão de rendimentos tributáveis na pessoa física. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para receber os valores estipulados nos contratos sob a forma de distribuição de lucros e não declarou na Declaração de Ajuste Anual como tributáveis estes valores, omitindo totalmente informação com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de receber os valores que fazia jus pela prestação de serviços de natureza pessoal com o Cruzeiro Esporte Clube, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº. 4.502/64, *verbis*:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de

MÍNISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de utilizar a empresa Gol Consultoria para receber rendimentos tributáveis na pessoa física, deixando de incluir tais rendimentos na sua Declaração de Ajuste Anual, ou seja, omitiu, deliberadamente, as informações para fisco. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores recebidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de utilização da empresa Gol Consultoria para receber valores do Cruzeiro Esporte Clube que são rendimentos tributáveis na pessoa física do prestador de serviços. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva tributação como rendimentos de pessoa física. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação hábil e idônea coincidente, em valores e datas. Limitou-se na sua defesa a meras alegações e documentos que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a não tributação na pessoa física dos rendimentos omitidos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi o suplicante que contratou com o Clube Cruzeiro; o contrato entre a GOL - Consultoria e o clube tinha por objeto a exploração do direito de imagem e que, portanto, não se referia à cessão dos direitos de imagem do suplicante, que já os havia cedido ao clube Cruzeiro, e, portanto, nada justificaria que o suplicante deixasse de receber do Clube o valor contratado.

Os contratos firmados entre GOL - Consultoria e o clube Cruzeiro, bem como o ingresso e posterior saída do suplicante da empresa, são meros artifícios para transmutar a natureza dos rendimentos que, de qualquer forma, teria o suplicante que receber como contrapartida pela cessão dos direitos de imagem ou outro serviço qualquer.

Da mesma forma, não procede à argumentação sobre os juros de mora decorrente da aplicação da taxa SELIC.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

na Lei nº. 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

Matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2)" e "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).".

Não procede a argumentação do suplicante de que a multa de lançamento de ofício lançado possui efeitos de confisco.

Ora, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida, no caso em discussão, a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa qualificada de 150% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituída pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

Para concluir o presente voto, entendo que no Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento *ex officio* do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, e nesta linha de pensamento firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à desclassificação dos valores lançados a título de lucros/dividendos distribuídos para rendimentos tributáveis na pessoa física.



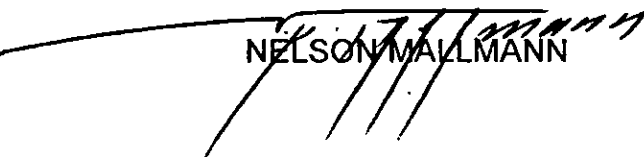
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.001450/2005-92
Acórdão nº. : 104-21.954

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca que os valores contabilizados na pessoa jurídica Gol Consultoria, são, na verdade, rendimentos de pessoas físicas de atleta/técnico/preparador físico. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados. Não tenho dúvidas que os serviços foram prestados pela pessoa física do autuado, e que terceiros não poderiam, sob nenhuma hipótese, substituí-lo em suas funções por disposição contratual expressa.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2006


NELSON MALLMANN