



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Recurso nº. : 146.398
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2004
Recorrente : CARLOS ROBERTO MASSA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 24 de maio de 2006
Acórdão nº. : 104-21.583

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 substancial impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente 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, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, 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.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

ped

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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, I, da Lei nº. 9.430, de 1996, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS ROBERTO MASSA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente a Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Recurso nº. : 146.398
Recorrente : CARLOS ROBERTO MASSA

RELATÓRIO

CARLOS ROBERTO MASSA, contribuinte inscrito no CPF/MF 205.246.929-04, com domicílio fiscal na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, a Av. Iguaçu, nº. 2.689, 5º andar, Bairro Água Verde, jurisdicionado a DRF em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de primeira instância de fls. 419/440, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 452/489.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 04/10/04, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 303/314, com ciência, em 28/10/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 39.065.201,92 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2001 a 2004, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 2000 a 2003.

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 COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDO DE PESSOA JURÍDICA: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrente de trabalho com vínculo empregatício junto à TV SBT Canal 4 de São Paulo, conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

inseparável deste Auto de Infração. Infração capitulada nos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei n.º 8.134, de 1990; artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

2 - 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 o descrito no Termo de Verificação Fiscal 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 n.º 8.134, de 1990; artigo 1º da Lei n.º 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 285/291, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte trabalha como apresentador de programa televisivo de projeção nacional junto à TV SBT - Canal 4 de São Paulo, conforme contrato de fls. 62/71, atuando também em campanhas publicitárias, através de aparições pessoais, em comerciais de Televisão e anúncios veiculados através da imprensa, conforme contratos de fls. 72/81 e notas fiscais da empresa Massa & Massa;

- que verificando suas declarações de imposto de renda pessoa física (fls. 05/32) constata-se que não são declarados rendimentos provenientes de atuações em campanhas publicitárias, bem como do trabalho como apresentador de televisão, mas sim pró-labore e lucros distribuídos pelas empresas das quais é sócio, particularmente a empresa Massa & Massa Ltda., CNPJ 81.262.364/0001-27, da qual é sócio com a esposa, possuindo 51% das quotas e ela 49% (fls. 46/61);

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

- que o trabalho como apresentador está ajustado no contrato de fls. 62/71, celebrado entre a empresa Massa & Massa e a TV SBT - Canal 4 de São Paulo. Os contratos entre a empresa Massa & Massa e a emissora de televisão têm por objeto a prestação de serviços em programas televisivos pela primeira, consistindo esses serviços na autuação do contribuinte como apresentador/entrevistador desses programas;

- que o que chama atenção nestes contratos é a clareza ao determinar que a prestação do serviço (leia-se apresentação dos programas) seja realizada somente pelo contribuinte e a obrigá-lo pessoalmente por isso. Os contratos são tão contundentes ao apontar individualmente a pessoa do contribuinte como apresentador dos programas, e ninguém mais, que descem a minúcias de especificar como serão realizados os programas quando o contribuinte gozar férias. Assume, também, a empresa do contribuinte, o compromisso de não deixar que este (pessoa física) exerça qualquer atividade, ainda que diferente dos serviços ali contratados, em e para quaisquer emissoras de televisão localizadas no território nacional ou no exterior, garantindo a exclusividade de seus serviços em televisão às emissoras contratantes;

- que toda a produção dos programas fica a cargo da emissora de televisão, que disponibiliza pessoal para integrar a equipe do programa e fica responsável pela infraestrutura técnica e operacional. A empresa do contribuinte fica obrigada apenas a que este, pessoalmente, atue como apresentador dos programas;

- que se observa que esses contratos têm caráter eminentemente pessoal, sendo personalíssima a prestação dos serviços. Senão vejamos: nos contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas em geral é necessário e suficiente que seus representantes legais (sócios-gerentes, prepostos, procuradores, etc.) contratem em nome dessas. Diferentemente do caso em pauta, onde o contribuinte, além de contratar como representante da empresa Massa & e Massa, garante pessoalmente o cumprimento do que foi avençado, como interveniente-anuente;

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

- que essa é uma garantia para a emissora de televisão, diante da impossibilidade da empresa Massa & Massa obrigar o profissional Carlos Roberto Massa à prestação das obrigações ali estabelecidas, caso esse não o deseje. Da mesma forma, é cautela necessária quando se vislumbra a possibilidade da venda das quotas do sócio-apresentador e de sua esposa a terceiros, estranhos à sociedade conjugal: que poderes teria a empresa, juntamente com seus novos sócios, para fazer cumprir esses contratos? E quem responderia pela multa compensatória de R\$ 136.922.969,90 junto à TV SBT - Canal 4 de São Paulo, se a sociedade por quotas de responsabilidade limitada tem um capital social de R\$ 20.000,00 ? Não é por outra razão que os sócios Carlos Roberto Massa e Solange Martinez Massa assinam também o contrato na qualidade de fiadores e principais pagadores;

- que justamente para prevenir-se das distorções que ocorrem ao contratar os serviços da pessoa jurídica, quando o que ocorre na realidade é a contratação dos serviços individuais da pessoa física, é que a emissora de televisão acautela-se e contrata tanto com a empresa Massa & Massa, denominada contratada, quanto à pessoa física do apresentador, denominado interveniente-anuente. Observa-se nesses contratos a clara intenção em contratar os serviços pessoais e individuais do profissional/apresentador Carlos Roberto Massa, em arte "Ratinho". Para tanto, utilizou-se artificialmente contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas quando o que de fato ocorre é a contratação de uma pessoa física. No caso, o profissional e dono da empresa está vendendo única e tão-somente seus serviços profissionais, de caráter personalíssimo;

- que a cláusula 8ª do contrato com a TVSBT - Canal 4 de São Paulo S/A trata da remuneração dos serviços contratados, ou seja, da remuneração pelos serviços de apresentação dos programas televisivos;

- que reforçando o caráter pessoal do trabalho, verifica-se que quando a empresa Massa & Massa negocia a divulgação de produtos através da utilização dessas quotas de merchandising (contratos de fls. 82/280) novamente é reforçado o caráter pessoal

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

dos serviços. No caso, os contratos prevêem sempre a participação pessoal do apresentador Carlos Roberto Massa, em arte Ratinho, no anúncio dos produtos;

- que, assim, tendo em vista o caráter remuneratório da atividade do apresentador junto à TV SBT - Canal 4 de São Paulo S/A, essas quotas de merchandising se caracterizam como rendimentos da pessoa física;

- que o contribuinte também trabalha em campanhas publicitárias, mediante atuações em comerciais de TV, anúncios na imprensa e divulgação de sua voz e imagem, vinculados ao produto anunciado. Foram solicitados à empresa todos os contratos com vigência no período fiscalizado, sendo que essa apresentou o de fls. 71/81, informando não haver outros contratos;

- que se verificou, então, que para concretizar essas aparições em campanhas publicitárias à empresa Massa & Massa, de propriedade do contribuinte e sua esposa, formaliza contratos de divulgação publicitária e termo de licença de uso de imagem do profissional Carlos Roberto Massa, em arte Ratinho (fls. 72/81), sendo que também são realizadas divulgações e campanhas publicitárias sem contrato, conforme se depreende da análise das notas fiscais e da resposta à intimação (fl. 42);

- que nos caso em que não existe contrato, verifica-se através das notas fiscais da empresa que se trata de atuações pessoais do profissional Carlos Roberto Massa em diversas campanhas, como com: Pref. Mun. De São José dos Pinhais, BF Utilidades Domésticas Ltda., Consórcio Nacional Panamericano SC Ltda. e Liderança Capitalização S/A;

- que no contrato de fls. 72/81 verifica-se que o objeto é a "... licença para uso de imagem (fotos, voz e imagem) do apresentador Carlos Roberto Massa, em arte Ratinho". Ali é muito clara a natureza personalíssima do serviço: "... os LICENCIADORES

· · MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

disponibilizam a presença pessoal do apresentador Carlos Roberto Massa no total máximo de 04 horas a cada três semanas ...”;

- que reforçando o caráter pessoal e intransferível da prestação do serviço, a cláusula quinta do mesmo contrato dispõe: “ A LICENCIADA obriga-se a zelar pelo bom nome e imagem do apresentador Carlos Roberto Massa, em arte Ratinho ...”. Já a cláusula 13 estipula a não extinção do contrato em caso de falecimento, retirada ou interdição dos integrantes das empresas contratantes. Entretanto, seu parágrafo único excetua o sócio Carlos Roberto Massa, em arte Ratinho, em virtude das obrigações personalíssimas do mesmo em relação a este contrato ...”. É mister assim dispor, já que o contrato realmente contrata o artista que atuará na campanha publicitária; se esse vier a retirar-se da sociedade ou falecer não haverá mais interesse por parte da contratante;

- que não restam dúvidas que também nos casos de campanhas publicitárias o que ocorre é a contratação dos serviços e direito do uso da imagem da pessoa física, utilizando-se artificialmente de contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas. No caso, o profissional, e dono da empresa está vendendo única e tão-somente os seus serviços profissionais, de caráter personalíssimo;

- que considerando que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, não pode remanescer dúvida que os rendimentos obtidos pelo contribuinte ao atuar em comerciais e campanhas publicitárias, exercer a atividade de apresentador e animador de programas televisivos e realizar merchandising no decorrer de seus programas devem ser tributados na declaração de pessoa física;

- que se utilizou o regime de caixa, computando-se os valores efetivamente recebidos em cada mês, conforme escriturados nos Livros Razão da empresa Massa & Massa. Não foram computadas as notas fiscais que não se referem a serviços pessoais do

· · MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

apresentador, como as relativas a receitas de royalties e as relativas à utilização de voz e imagem dos artistas Tunico e Xaropinho e dos artistas Carçoço e Azeitona.

Em sua peça impugnatória de fls. 318/350, apresentada, tempestivamente, em 29/11/04, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que a fiscalização presumiu a existência de contrato de trabalho na pessoa física do contribuinte, dado ao fato de atuar no contrato de prestação de serviços da empresa Massa & Massa Ltda com referida emissora na condição de interveniente-anuente, obrigando-se pessoalmente ao cumprimento da prestação de serviços;

- que afirmou que da análise das notas fiscais emitidas, da escrituração e dos contratos da empresa Massa & Massa Ltda., infere-se que seu faturamento decorre exclusivamente do trabalho pessoal do apresentador, em programas de televisão, nas chamadas publicitárias (merchandising) e nos comerciais que realiza;

- que acabou por utilizar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, quando afirma que: "Infere-se, portanto, que o que realmente ocorre é a exploração individual da atividade profissional de apresentador e artista, sob a capa de empresa prestadora de serviços.";

- que conclui, mas uma vez desconsiderando a personalidade jurídica da empresa Massa & Massa para tributar a pessoa física do apresentador, e dando ares de ilicitude para possíveis atos de elisão fiscal, que o profissional faz uso de sua empresa para tributar rendimentos próprios de sua pessoa física, com o fim de enquadrá-los em uma tributação menos onerosa;

- que uma vez municada de alguns documentos pertencentes à empresa Massa & Massa Ltda., adquiridos em procedimento de fiscalização realizado através de

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

outro Mandado de Procedimento Fiscal, sequer ofereceu a oportunidade ao contribuinte de se pronunciar sobre os mesmos, prestando eventuais esclarecimentos;

- que de qualquer forma, apesar de entender ter ocorrido flagrante violação ao seu direito de ampla defesa e contraditório, o qual deve ser respeitado inclusive no âmbito do processo administrativo fiscal, passa o contribuinte a esclarecer alguns equívocos perpetrados pela i. Auditora, em especial por desconhecimento de fatos que facilmente poderia ter conhecido caso questionasse ao contribuinte diretamente;

- que conforme "contrato de parceria comercial, licenciamento de uso de imagem e outras avencas firmado entre Massa & Massa Ltda e Carlos Roberto Massa, entabulou-se a relação jurídica a ser travada entre o contribuinte e a pessoa jurídica em questão, no desenvolvimento e exploração econômica do personagem e marca "Ratinho";

- que pelo que se depreende das argumentações tecidas pela Fiscalização, a mesma opera gigantesco equívoco ao entender que dentro das relações contratuais entabuladas pela empresa Massa & Massa Ltda., junto a outras empresas, na consecução de contratos de merchandising, propaganda, licenciamento de produtos, apresentação de programas, etc, existia única e exclusivamente um trabalho de prestação de serviços por parte do contribuinte Carlos Roberto Massa;

- que dentro da relação contratual existente e estabelecida entre Massa & Massa Ltda. e o contribuinte existem diversos aspectos absolutamente negligenciados pela Fiscalização, em especial aqueles que se referem aos direitos de imagem, direitos de voz, direitos de marca, gestão de negócios, consultoria em contratos, incorporação de personagem, dentre outros;

- que alguns aspectos até são observados pela Auditora, tais como os direitos de uso de voz e imagem, contudo, a mesma sequer procurou tentar saber ou

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

entender qual seria a relação jurídica relativa à exploração comercial de tais direitos, bem como a quem pertenciam os direitos de exploração;

- que a relação jurídica contratual existente entre Carlos Roberto Massa e Massa & Massa Ltda. é absolutamente clara e gira em torno de uma parceria comercial para a exploração e desenvolvimento do personagem e da marca "Ratinho", os quais não são de titularidade do contribuinte, mas sim da empresa Massa & Massa;

- que a Auditora infelizmente acabou incorrendo na mesma simplicidade com que a pessoa comum do povo olha para os fatos que o circundam, operando confusão evidente entre a pessoa física de Carlos Roberto Massa e as marcas relativas ao nome e ao personagem "Ratinho";

- que destarte, naturalmente verifica-se o fato de que a Auditora confunde totalmente os conceitos jurídicos envolvidos na presente relação, unificando-os equivocadamente na idéia de prestação de serviços, e o que é pior, em alguns casos, de natureza empregatícia, como o fez no que se refere ao contrato entre Massa & Massa Ltda. e TVSBT;

- que os contratos firmados pela empresa Massa & Massa Ltda. frente a outras empresas, na consecução dos objetivos da parceria, foram objeto de análise e apuração por esta Administração Fiscal, tendo sido, ao final, considerado que toda a atividade dessa pessoa jurídica consiste única e exclusivamente na prestação de serviços do contribuinte;

- que o desenvolvimento e exploração do objeto da parceria comercial, a gestão dos negócios, a valorização e proteção das marcas, a cessão das marcas, a consultoria nos contratos firmados, a busca e negociação de novos clientes e todas as demais atividades de suporte inerentes às obrigações da Massa & Massa Ltda foram

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

completamente olvidadas pela Fiscalização, fazendo crer que o único bem com apreciação econômica na parceria seria a prestação de serviços;

- que a empresa detém estrutura organizacional para consecução de seus trabalhos e cumprimento de seus deveres contratuais para com terceiros, sendo que o fato não só é reconhecido, como comprovado pela própria Auditora-Fiscal, a qual, em seu demonstrativo constante dos autos, confirmou o fato de que essa pessoa jurídica teve gastos médios, aproximados, de R\$ 1.000.000,00 por ano, para seu funcionamento, e despesas de meio milhão, em média, nos últimos anos, com pessoal e funcionários;

- que se tem por evidente o equívoco perpetrado pela Administração Fiscal, posto que em momento algum os rendimentos tributados no presente Auto de Infração referiam-se ao desenvolvimento de atividade exclusiva de prestação de serviços por parte do contribuinte, mas de desenvolvimento de contrato de parceria comercial envolvendo os mais diversos elementos jurídicos e econômicos;

- que não paira qualquer sombra de dúvida de que a própria fiscalização reconhece que a disponibilidade econômica e jurídica da renda submetida à tributação sempre foi da pessoa jurídica Massa & Martinez Ltda., posteriormente Massa & Massa Ltda.;

- que não havendo disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, por parte do Sr. Carlos Roberto Massa, relativamente aos valores elencados pela fiscalização, não há como ter-se por ocorrido o fato gerador do tributo, sendo, como asseverado anteriormente, totalmente inconstitucional e ilegal a lavratura do auto de infração nesses termos;

- que do conjunto de argumentos expendidos no auto de infração lavrado denota-se com clareza a intenção da Administração Pública em questionar o modo pelo qual a empresa Massa & Massa Ltda. e o particular Carlos Roberto Massa conduzem suas vidas

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

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

e seus negócios, chegando ao cúmulo de asseverar que o formado jurídico dos contratos firmados pela empresa retro elencada deveriam ser de outra forma;

- que a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária deverá vir acompanhada de expressa autorização legal para efeitos de sua aplicação por parte do Poder Judiciário, sendo que no âmbito da esfera administrativa a mesma sequer poderia vir a ser realizada;

- que por todos os argumentos anteriormente apresentados, resta evidente o fato de que as hipóteses de utilização da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica somente é autorizada em situações extremamente restritas;

- que no campo do Direito Tributário, sequer seria possível a sua invocação, todavia, ainda que se entendesse pela possibilidade, seguindo os primados da estrita legalidade e tipicidade, somente nos casos em que o legislador expressamente o autorizasse e apenas, por ato do Poder Judiciário;

- que sob este prisma, mesmos vencidas todas as barreiras levantadas com solidez nos itens anteriores, restaria impossibilitado o cancelamento da proposta de lançamento efetivada pela Auditora, visto que não é possível, dentro da esfera do direito tributário, mormente em sede administrativa, outorgar titularidade e responsabilidade à pessoa física de um sócio, por atos jurídicos praticados pela pessoa jurídica;

- que apenas com o expediente de última cautela, caso efetivamente a autoridade fiscal realmente entenda que subsiste o lançamento realizado pela Auditora, no todo ou em parte, necessariamente deverá ser realizado o abatimento do imposto pago pela empresa Massa & Massa Ltda.;

- que a multa aplicada à impugnante, como se depreende da própria Notificação, foi equivalente a 75% do valor do imposto supostamente devido. Através de tal

· · MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

imposição realizasse ofensa direta ao princípio constitucional do não-confisco, consagrado implicitamente pela Constituição, em seu artigo 5º, XXII.

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 cabe observar, inicialmente, que o procedimento fiscal teve origem na análise dos Contratos de Prestação de Serviços e de Parceria Empresarial apresentados pela empresa Massa & Massa Ltda., da qual o contribuinte é sócio, onde foi constatado o caráter eminentemente pessoal na prestação de serviços e que motivou o lançamento dos rendimentos decorrentes dos serviços realizados individual e pessoalmente pelo contribuinte na declaração de sua pessoa física;

- que as intimações para apresentar os Contratos de Prestação de Serviços de Parcerias, além do Contrato Social, Alterações Contratuais e documentos fiscais foram emitidas em nome da empresa Massa & Massa Ltda., uma vez que figurava como contratada nos referidos contratos, tendo sido o contribuinte cientificado do início da ação fiscal (fl. 03), em 30/08/04, nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal emitido pelo Delegado da Receita Federal em Curitiba (fl. 01), e dada ciência do Termo de Verificação Fiscal e respectivo Auto de Infração, em 28/10/04 (fl. 315);

- que em consequência, a situação alegada pelo interessado, reportando-se ao fato de não lhe haver dado a oportunidade de se pronunciar durante o procedimento fiscal, não é pertinente, pois, de acordo com o art. 14 do Decreto nº+ 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que regula o Processo Administrativo Fiscal, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento, atendendo, assim, ao que dispõe o art. 5º d, inciso LV, da Constituição Federal, de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

administrativo, e aos acusados em geral, o prelecionado contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É nesse sentido que o art. 59, II, do PAF somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos. Portanto, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa na fase investigatória do processo;

- que observa-se que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício de sua função, devendo tais verbas ser oferecidas à tributação na declaração de rendimentos de ajuste anual da pessoa física. A partir desse contexto, independentemente do nome pelo qual se queira atribuir a origem dos rendimentos: direitos de imagem, direitos de voz, direitos de marcas, gestão de negócios, consultorias em contratos, incorporação de personagem ou qualquer outro, para fins de determinar a natureza dos rendimentos e conseqüentemente a forma de tributação, deve ser verificada a necessidade ou mesmo a obrigatoriedade de os serviços serem executados de forma pessoal pelo profissional, caracterizando, assim, o exercício de sua função;

- que às fls. 62/71, consta cópia do "Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços para Realização de Programas de Televisão e Outras Avenças", firmado em 20/12/00, entre TVSBT Canal 4 de São Paulo (Contratante), Massa e Martinez Ltda. (Contratada) e Carlos Roberto Massa (Interveniente-Anuente), que tem por objeto a prestação de serviços em programas televisivos pela atuação do contribuinte como apresentador;

- que pelas cláusulas, não pairam dúvidas que os serviços a serem prestados referem-se à realização de programas de televisão produzidos pela TV SBT - Canal 4 de São Paulo S/A e que serão prestados pessoalmente pela pessoa física de Carlos Roberto Massa, sendo correto afirmar que os valores pagos pela TV SBT à empresa Massa & Martinez. (Massa & Massa Ltda.), relacionado ao contrato, correspondem ao trabalho pessoal do contribuinte;


· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

- que há de se notar, embora o contrato tenha sido firmado com a pessoa jurídica Massa & Martinez Ltda., existe a previsão de exclusividade em relação aos serviços prestados pelo Interveniante-anuente, Sr. Carlos Roberto Massa, conforme estabelecido na cláusula 4ª e seus parágrafos;

- que constata-se, assim, o trabalho ou prestação de serviço de caráter pessoal, não se podendo negar que os valores percebidos relativamente à prestação pessoal de tais serviços e relativos ao contrato em análise correspondem a rendimentos obtidos por profissional no exercício de sua função. Restou patente, pelas próprias cláusulas contratuais, a obrigatoriedade de que os serviços sejam executados de forma pessoal pelo profissional Carlos Roberto Massa. Não há espaço para que a contratada Massa & Massa cumpra a obrigação firmada no instrumento sem a presença pessoal do contribuinte. Não há como substituí-lo, pois a essência do contrato +e que a execução dos serviços seja realizada somente pelo interveniente-anuente;

- que deve-se salientar que o fato de a fiscalização ter intitulado como "Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregaticio" os valores recebidos da TV SBT Canal 4 de São Paulo não significa que o Fisco teve a intenção de declarar a existência ou não de relação jurídica de emprego, nos termos da CLT, já que, como aventado pelo interessado, essa não é a sua área de competência, mas apenas separou os rendimentos por suas características em dois grupos de acordo com a origem dos rendimentos: da TV SBT, por se tratar de contrato com periodicidade praticamente diária (06 programas por semana) e com prazo de duração mais longo; e demais contratos com outras empresas, pelo qual o tempo de interviniência pessoal do apresentador é menor. No entanto, em que pese às considerações do impugnante, como já visto, a teor do § 4º do art. 3 da Lei nº 7.713, de 1988, a denominação dada aos rendimentos é absolutamente irrelevante para efeitos de tributação;



· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

- que considerando que a legislação tributária, expressamente, define 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 no exercício da atividade de apresentador devam ser tributados na declaração da pessoa física, sendo, por conseguinte, irrelevantes o registro no cadastro de pessoa jurídica, a existência de estabelecimento no qual desenvolva suas atividades e que empregue auxiliares, sem qualificação profissional equivalente, para colaborar na execução dos trabalhos;

- que da mesma forma, não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como da pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificasse como tal, bastando para isso à existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos. Os rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas;

- que além dos rendimentos provenientes do contrato firmado com a TV SBT, o contribuinte também realiza campanhas publicitárias a outras empresas, mediante atuações em comerciais de TV, anúncios na imprensa e divulgação de sua voz e imagem, que foram considerados como rendimentos sem vínculo empregatício, por ficar caracterizada a natureza personalíssima dos serviços prestados;

- que em todos os contratos, as cláusulas relativas à remuneração direcionam o pagamento à empresa Massa & Massa Ltda., pela cessão dos direitos de imagem do apresentador Carlos Roberto Massa;

- que tanto em relação ao Instrumento firmado com a TV SBT quanto aos contratos firmados com as demais empresas, as respostas a essas indagações estariam contidas no Contrato de Parceria Comercial, Licenciamento de Uso de Imagem e Outras Avencas, trazido aos autos às fls. 406/411. Primeiramente, há de se notar que o referido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Contrato não contém assinaturas de duas testemunhas e não consta como transcrito no Registro Público, na forma estabelecida pelo art. 135 da Lei nº 3.071, de 1916 - Código Civil;

- que de qualquer maneira, seria apenas pelo retorno financeiro que estão dimensionadas em 2% dos valores auferidos no desenvolvimento das parcerias comerciais e de 3% pelo licenciamento e utilização do uso dos direitos de imagem e voz? Ao que parece, o Contrato de Parceria Comercial, Licenciamento de Uso de Imagem e Outras Avenças só foi possível por ser contratante e o contratado a mesma pessoa, ou seja, o próprio apresentador Carlos Roberto Massa;

- que qual a necessidade de se seguir “as riscas” o referido contrato? Caberia uma discussão judicial dele contra ele próprio, por descumprimento de alguma cláusula contratual? Obviamente, não, já que os rendimentos decorrentes da prestação pessoal dos serviços pelo contribuinte ingressaram ao seu patrimônio, ainda que de forma às avessas, sob o manto de lucros distribuídos pela empresa Massa & Massa. De fato, na forma pela qual foram dimensionados e distribuídos os rendimentos, em nenhum momento os serviços do apresentador e artista foram remunerados nem pela emissora de televisão à qual detém exclusividade, nem pelas demais empresas contratantes de seus serviços, ou sequer pela empresa da qual é sócio;

- que é evidente que o Contrato de Parceria Comercial, Licenciamento de Uso de Imagem e Outras Avenças, que, repita-se, “contratado” entre a mesma pessoa: de um lado o apresentador como contratado e de outro o próprio apresentador, mas na figura de sócio majoritário da empresa Massa & Massa Ltda., não é possível num mundo real. É impensável que uma pessoa com extraordinária facilidade de comunicação com a massa popular e de grande destaque na mídia nacional possa abrir mão de toda a sua remuneração a uma terceira pessoa. Fica claro que o preço ajustado não passa de mera ficção, tratando-se de um negócio que só não é “de pai para filho” porque os contratantes são uma só pessoa. Não se pode imaginar outra verdade se não o intuito de carrear, ainda

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

que ao arrepio da legislação, os rendimentos próprios da pessoa física para a pessoa jurídica e ali ser tributada de forma menos onerosa;

- que vale a pena reprimir, que a discussão versa sobre a tributação de rendimentos recebidos pela prestação de serviços individual do contribuinte e não simplesmente o uso da marca "Ratinho", como argüido. É fácil visualizar que, nos casos da prestação de serviços, não há mínima possibilidade de outra pessoa substituir o apresentador Carlos Roberto Massa, ainda que com o cognome de "Ratinho". Tal tese, apenas teria fundamento nos casos de utilização específica do nome "Ratinho" na comercialização ou mesmo em nome de produtos, como, aliás, é comumente explorado pelas indústrias de brinquedos, para a confecção de jogos infantis/juvenis ligados a personagens que tenham destaque na mídia. Aliás, outro não foi o objeto do Contrato de Licença de Direitos Autorais e Direitos Conexos com a Manufatura de Brinquedos estrela S/A (fls. 281/284), onde foi cedido o direito para fabricação do brinquedo "Ratinho", que consiste na figura de um boneco do artista Carlos Roberto Massa. Entretanto, acertadamente a remuneração correspondente a esse Contrato não foi objeto do Auto de Infração. Essa +e a distinção que deve ser feita entre os rendimentos decorrentes de serviços executados por uma pessoa física e as receitas auferidas pela utilização de uma marca. Obviamente, é nesse contexto que se enquadram, no dizer do impugnante, os rendimentos astronômicos aos detentores dos direitos de exploração econômica de marcas famosas como "yahoo", "coca-cola", "Windows", dentre outras. Nesses casos, não importa se o detentor da marca é fulano ou beltrano, se pertence à empresa X ou à empresa Y;

- que é certo, portanto, que os rendimentos do trabalho pessoal ou de prestação individual de serviços auferidos por profissionais das telecomunicações não oferecidos à tributação nas declarações de ajuste anual provoca o enquadramento e o embasamento legal descrito pela autoridade fiscal, sendo certo que os rendimentos obtidos pelo contribuinte ao atuar em comerciais, exercer a atividade de apresentador e animador de programas televisivos e realizar merchandising devem ser tributados na declaração de pessoa física;

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

- que a respeito da citada doutrina "Disregar Doctrine", constata-se pelos elementos que compõem os autos, e que já foi amplamente discorrido, que a fiscalização não dotou procedimentos no sentido de efetivar a desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda. em sede administrativa, mesmo porque, como também já mencionado a tributação em causa, co supedâneo no enquadramento legal consignado no auto de infração, mormente o preceituado no § 4º do art. 3º da lei nº 7.713, de 1988, e em face do disposto nos arts. 4º, 118 e 123 do CTN, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada, já que a empresa não foi objeto de fiscalização. Portanto, não há que se falar em desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda.;

- que no que se refere à multa de ofício do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996 é de se dizer que o percentual 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;

- que por fim, quanto à solicitação de compensação com o imposto pago pela empresa Massa & Massa Ltda., vale salientar que, em se tratando de pagamento indevido ou maior que o devido do imposto, a Delegacia da receita Federal que jurisdiciona o domicílio do contribuinte tem a competência legal para apreciação, em primeira instância, de eventual pedido de restituição e/ou compensação de tributos:

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: NULIDADE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

A falta de intimação ou solicitação de esclarecimentos antes de concretizado o lançamento, com a lavratura do Auto de Infração, não caracteriza cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

TRIBUÇÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE DE APRESENTADOR EM PROGRAMAS DE TELEVISÃO.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte na atividade de apresentador de programas televisivos e em campanhas publicitárias devem ser tributados na declaração da pessoa física, 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.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de 75% é devida no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de primeira instância, em 10/05/05, conforme Termo constante às fls. 441/444, o recorrente interpôs, tempestivamente, em 05/06/05, o recurso voluntário de fls. 452/489, instruído pelos documentos de fls. 490/493, onde manifesta o seu inconformismo, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 490/493 a Relação de Bens e Direito Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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 em discussão no presente litígio, como se pode verificar no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal, refere-se à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes de trabalho com e sem vínculo empregatício, cuja origem provém da análise dos Contratos de Prestação de Serviços e de Parceria Empresarial apresentados pela empresa Massa & Massa Ltda., da qual o contribuinte é sócio, onde foi constatado o caráter eminentemente pessoal na prestação de serviços e que motivou o lançamento dos rendimentos decorrentes dos serviços realizados individual e pessoalmente pelo contribuinte na declaração de sua pessoa física.

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; artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

Inicialmente o recorrente alega nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa sob o entendimento de que a fiscalização requereu documentação da pessoa jurídica do qual é sócio sem ter tido a oportunidade para se manifestar sobre os mesmos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Da análise dos autos, observa-se que as intimações para apresentar os Contratos de Prestação de Serviços de Parcerias, além do Contrato Social, Alterações Contratuais e documentos fiscais foram emitidas em nome da empresa Massa & Massa Ltda., uma vez que figurava como contratada nos referidos contratos, tendo sido o contribuinte cientificado do início da ação fiscal (fl. 03), em 30/08/04, nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal emitido pelo Delegado da Receita Federal em Curitiba (fl. 01), e dada ciência do Termo de Verificação Fiscal e respectivo Auto de Infração, em 28/10/04 (fl. 315).

Assim, a situação alegada pelo recorrente, reportando-se ao fato de não lhe haver dado a oportunidade de se pronunciar durante o procedimento fiscal, não é pertinente, pois, de acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que regula o Processo Administrativo Fiscal, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento, atendendo, assim, ao que dispõe o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o prelecionado contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É nesse sentido que o art. 59, II, do PAF somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos. Portanto, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa na fase investigatória do 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,

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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:

“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.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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.

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase da sustentação oral se faz necessário 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

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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 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.

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:

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

§ 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.

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).

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

- 1) o caráter interpretativo tem que ser expresso;
- 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:

“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)

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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");

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");

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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, 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;

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

(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, 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

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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 pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante.

Como se vê, nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a 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.

A jurisprudência deste 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

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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.

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, 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.

I - RELAÇÃO COMERCIAL MASSA & MASSA LTDA x CARLOS ROBERTO MASSA:

Com relação à Massa & Massa Ltda e Carlos Roberto Massa, têm-se que no que se refere às alegações da existência formal da pessoa jurídica Massa & Massa Ltda., cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, como se pode constatar no Termo de Verificação Fiscal de fls. 285/291, e ao qual o recorrente se atém para elaborar suas argumentações.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Verifica-se, que a empresa referida, conforme contratos sociais de fls. 46/56 e 57/61, Massa & Martinez Ltda. até 01/03/99 e daí em diante Massa & Massa Ltda., é uma sociedade constituída por marido e mulher, ou seja, Carlos Roberto Massa e Solange Cipriano Martinez, tendo por objeto mercantil o ramo de publicidade e promoções.

Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que se trata, realmente, de um caso de trabalho pessoal, ou seja, prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio litigante, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "quase zero", pois é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando o Sr. Carlos Roberto Massa que o faturamento continuaria no mesmo patamar.

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.

Constata-se, da mesma forma, que diante dos indícios apontados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 285/291 a autoridade lançadora procedeu à desconsideração dos atos jurídicos aparentes (contratos de prestação de serviços, 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.

Entendimento esse amplamente defendido pelo relator da matéria quando do julgamento em Primeira Instância do qual só posso compartilhar, como já manifestado em outros julgados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

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 desconsideração dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos / receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvido, que é o beneficiário de fato.

Nem poderia ser diferente, já que o Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços para Realização de Programas de Televisão e Outras Avenças de fls. 62/71 e os Contratos de Parceria Para Divulgação Publicitária e Termo de Licença Onerosa de Uso de Imagem de fls. 72/194, firmados entre o suplicante e as empresas recebem a anuência / interveniência deste. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente o apresentador Carlos Roberto Massa, por ato de sua vontade, que pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer, que a pessoa jurídica Massa & Massa 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 o próprio beneficiário final dos rendimentos, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "zero", repito o que já disse, ou seja, que é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando o apresentador Carlos Roberto Massa que o faturamento continuaria no mesmo patamar.

Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados serão prestados pessoalmente pela pessoa física do apresentador Carlos Roberto Massa, de forma que não se pode negar que os valores pagos pelas empresas envolvidas, relativos ao trabalho pessoal do apresentador Carlos Roberto Massa, são rendimentos tributáveis na pessoa física.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA


Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Como, também, não tenho dúvidas, que o direito à imagem 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 apresentador Carlos Roberto Massa é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada feito, não há como outro sócio substituí-lo, até porque as cláusulas contratuais são nítidas neste sentido.

Assim, não se pode negar que os valores percebidos relativamente à prestação pessoal de tais serviços e relativos aos contratos em análise correspondem a rendimentos obtidos por profissional no exercício de sua função. Restou patente, pelas próprias cláusulas contratuais, a obrigatoriedade de que os serviços sejam executados de forma pessoal pelo profissional Carlos Roberto Massa. Não há espaço para que a contratada Massa & Massa cumpra a obrigação firmada no instrumento sem a presença pessoal do contribuinte. Não há como substituí-lo, pois a essência do contrato é que a execução dos serviços seja realizada somente pelo interveniente-anuente.

É de se salientar que o fato de a fiscalização ter intitulado como "Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício" os valores recebidos da TV SBT Canal 4 de São Paulo não significa que o Fisco teve a intenção de declarar a existência ou não de relação jurídica de emprego, nos termos da CLT, já que, como aventado pelo interessado, essa não é a sua área de competência, mas apenas separou os rendimentos por suas características em dois grupos de acordo com a origem dos rendimentos: da TV SBT, por se tratar de contrato com periodicidade praticamente diária (06 programas por semana) e com prazo de duração mais longo; e demais contratos com outras empresas, pelo qual o tempo de interveniência pessoal do apresentador é menor. No entanto, em que pese às considerações do impugnante, como já visto, a teor do § 4º do art. 3 da Lei nº



Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

7.713, de 1988, a denominação dada aos rendimentos é absolutamente irrelevante para efeitos de tributação.

Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados referem-se à realização de programas de televisão produzidos pela TV SBT e que serão prestados pessoalmente pela pessoa física de Carlos Roberto Massa, de forma que não se pode negar que os valores pagos pela TV SBT à empresa Massa & Massa Ltda., relacionado no contrato, relativos ao trabalho pessoal do Sr. Carlos Roberto Massa, são de tributação na pessoa física.

II - ELISÃO FISCAL E A DOCTRINA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA:

No que se refere a este item, nada mais há para se comentar que não tenha sido comentado pela autoridade julgadora em Primeira Instância, razão pela qual adoto na íntegra as suas razões de decidir de fls. 436/439 como argumentações do meu voto.

III - DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM SEDE ADMINISTRATIVA:

Analisando este item, constata-se pelos elementos que compõem os autos que, ao contrário do argumento do litigante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda. em sede administrativa, mesmo porque, como já exaustivamente repetido em itens anteriores, a tributação em causa, com supedâneo no enquadramento legal consignado no auto de infração, mormente o preceituado no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e em face do disposto nos arts. 4º, 118 e 123 do CTN, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada; cabe acrescer que não foi objeto de fiscalização a empresa referida, de forma que não subsistem as alegações relativas a lucros por ela distribuídos, e despesas e compras incorridas. Não há mais o que comentar ou fundamentar já que não houve a desconsideração jurídica das empresas em

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

questão. O que houve foi o deslocamento de parte da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física.

IV - RENDIMENTOS COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:

Não prospera a argumentação do suplicante, concernente a pretender o fisco ver declarado vínculo empregatício com a empresa TV SBT Canal 4 de São Paulo S.A., tendo em vista que o fisco não declarou a existência de vínculo empregatício, e nem a ela compete tal façanha, o que se verifica, foi a simples separação dos rendimentos, conforme se pode constatar pelas planilhas de fls. 292/302, onde a autoridade lançadora separou os rendimentos, por suas características em vínculo empregatício e sem vínculo empregatício. É uma separação pura e simples, já que para fins de tributação se torna irrelevante esta separação.

V - RENDIMENTOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:

Após análise dos documentos contido nos autos de fls. 72/284, chega-se à conclusão que o suplicante não tem razão quando alega que os valores relacionados como sendo oriundo de rendimentos sem vínculo empregatício nada tem haver com a atividade da pessoa física do Sr. Carlos Roberto Massa, já que foi auferida pela empresa Massa & Massa, proveniente do licenciamento de produtos oriundos do direito do personagem "Ratinho", bem como no gerenciamento de publicidade deste personagem.

Inicialmente, é de se esclarecer que deve haver distinção entre a figura do personagem ("Ratinho"), representação do animal rato, e a figura do artista / apresentador / animador "Ratinho", pessoa física do Sr. Carlos Roberto Massa, já que nas notas fiscais, a exemplo da constante às fls. 367, consta à expressão "merchandising no programa do ratinho", pessoa física do artista/animador/apresentador, e não a utilização da imagem do boneco "Ratinho", imitando a figura do animal rato.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Já se manifestou a autoridade julgadora em Primeira instância no sentido de que “é evidente que o Contrato de Parceria Comercial, Licenciamento de Uso de Imagem e Outras Avenças, que, repita-se, “contratado” entre a mesma pessoa: de um lado o apresentador como contratado e de outro o próprio apresentador, mas na figura de sócio majoritário da empresa Massa & Massa Ltda., não é possível num mundo real. É impensável que uma pessoa com extraordinária facilidade de comunicação com a massa popular e de grande destaque na mídia nacional possa abrir mão de toda a sua remuneração a uma terceira pessoa. Fica claro que o preço ajustado não passa de mera ficção, tratando-se de um negócio que só não é “de pai para filho” porque os contratantes são uma só pessoa. Não se pode imaginar outra verdade se não o intuito de carrear, ainda que ao arrepio da legislação, os rendimentos próprios da pessoa física para a pessoa jurídica e ali ser tributada de forma menos onerosa”.

Ora, vale a pena reprimir, que a discussão versa sobre a tributação de rendimentos recebidos pela prestação de serviços individual do contribuinte e não simplesmente o uso da marca “Ratinho”, como argüido. É fácil visualizar que, nos casos da prestação de serviços, não há mínima possibilidade de outra pessoa substituir o apresentador Carlos Roberto Massa, ainda que com o cognome de “Ratinho”. Tal tese, apenas teria fundamento nos casos de utilização específica do nome “Ratinho” na comercialização ou mesmo em nome de produtos, como, aliás, é comumente explorado pelas indústrias de brinquedos, para a confecção de jogos infantis/juvenis ligados a personagens que tenham destaque na mídia. Aliás, outro não foi o objeto do Contrato de Licença de Direitos Autorais e Direitos Conexos com a Manufatura de Brinquedos estrela S.A. (fls. 281/284), onde foi cedido o direito para fabricação do brinquedo “Ratinho”, que consiste na figura de um boneco do artista Carlos Roberto Massa. Entretanto, acertadamente a remuneração correspondente a esse Contrato não foi objeto do Auto de Infração.

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

**VI - COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÕES
RECOLHIDOS NA EMPRESA MASSA & MASSA, RELATIVO AOS RENDIMENTOS
TRANSFERIDOS DE OFÍCIO PARA A PESSOA FÍSICA DE CARLOS ROBERTO MASSA:**

Com referência ao pedido de compensação dos recolhimentos efetuados pela empresa Massa & Martinez Ltda. (Massa & Massa Ltda.), no sentido de deduzi-los do imposto de renda pessoa jurídica e contribuições devidos apurado nas declarações de ajuste anual do autuado, entendo que é, totalmente, procedente o pedido do suplicante. Aliás, diga-se de passagem, deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para pessoa física, tendo por base documentação da pessoa jurídica, não faz nenhum sentido manter a tributação da pessoa jurídica no que se refere ao valor transferido para pessoa física.

Com a devida vênia dos que assim não entendem, é de se dar razão ao contribuinte no que se refere ao pedido de compensação dos recolhimentos efetuados pela empresa Massa & Martinez Ltda. (Massa & Massa Ltda.), no sentido de deduzi-los do valor do imposto apurado na pessoa física do autuado.

O Estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
• PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
• QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, entendo que deva ser compensado, proporcionalmente, os tributos (imposto de renda e contribuições) recolhidos na pessoa jurídica oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

É de se observar, que deve ser compensado o imposto e contribuições recolhidos na pessoa jurídica com o imposto apurado no auto de infração, antes de qualquer cálculo de acréscimos legais (multa e juros).

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

VII - DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM EFEITOS DE CONFISCO:

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 exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 75% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituída pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional 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.

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a conseqüência 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 rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física.

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 parte dos valores contabilizados na pessoa jurídica de Massa & Massa, são, na verdade, rendimentos de pessoa física do artista/apresentador/animador Carlos Roberto Massa. 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 apresentador, com a contratação de terceiros que 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 todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.008215/2004-78
Acórdão nº. : 104-21.583

de rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para admitir a compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2006



NELSON MALLMANN