



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Recurso nº. : 134.110
Matéria : IRF – Ano(s): 1999 a 2001
Recorrente : GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 02 de julho de 2003
Acórdão nº. : 104-19.444

PERÍCIA/DILIGÊNCIA FISCAL - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante, a sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

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/TÉCNICO – 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 (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, os jogadores e técnicos, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão 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.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO - AÇÃO FISCAL APÓS O ANO-BASE DO FATO GERADOR - BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária os anos-calendário de 1999 e 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, MEIGAN SACK RODRIGUES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado).

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of fluid, connected strokes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444
Recurso nº. : 134.110
Recorrente : GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE

RELATÓRIO

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE, sociedade civil sem fins lucrativos, inscrito no CGC/MF sob o n.º 92.797.901/0001-74, com sede na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do sul, no Largo dos Campeões, nº 01 - Bairro Azenha, jurisdicionado a DRF em Porto Alegre – RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 1.808/1.836, prolatada pela Primeira Turma da DRJ em Porto Alegre – RS, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1.865/1.878.

Contra a recorrente foi lavrado, em 03/09/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 04/31, com ciência em 04/09/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 13.771.666,02 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda retido na fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês calculados sobre o valor do imposto na fonte relativo aos respectivos fatos geradores nos anos de 1999 a 2001.

A autuação decorre da falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte, conforme descrito no Relatório de Atividade Fiscal. Infração capitulada nos artigos 52, 53, 717, 722 e 725 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, e artigo 123 do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

A Auditora-Fiscal da Receita Federal autuante esclarece, ainda, através do Relatório da Atividade Fiscal de fls. 139/163, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a entidade fiscalizada efetuou pagamentos nos anos-calendário de 1999 a 2001, a pessoas jurídicas, a título de "direitos de imagem", com retenção de Imposto de Renda à alíquota de 1,5%;

- que em 26/04/01 a fiscalizada foi intimada a apresentar cópias dos contratos celebrados com as empresas relacionadas inicialmente, bem como relação contendo o nome do contratante, nome da pessoa física cujos direitos de imagem foram cedidos, valor do salário mensal de cada uma, dados relativos aos valores contratados e pagos, cópias do Livro Razão onde estivessem registrados os pagamentos, entre outros documentos. No mesmo Termo foi solicitado que a entidade declarasse a forma de utilização dos direitos de imagem objeto dos contratos, ou de que forma obteve a contraprestação dos valores pagos;

- que a questão principal a ser discutida é o fato, reconhecido pelo clube, de que são utilizadas pessoas jurídicas, constituídas pelos jogadores, como intermediárias no recebimento de valores a título de direitos de imagem, e que, na verdade, quem está sendo remunerado é o atleta, pessoa física. Ressalte-se aqui que a entidade fiscalizada sabe exatamente a quem está remunerando, e a que título;

- que as empresas intimadas a apresentar cópia do contrato social, das notas fiscais emitidas, e outros documentos pertinentes a sua relação com o atleta e o Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. Nenhuma delas apresentou contrato celebrado entre elas e os atletas, relativo à cessão de imagem dos jogadores, nem comprovantes de pagamento efetuados por elas a eles a este título, e sim indicaram cláusula no próprio contrato social



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

onde, na maioria dos casos, a exploração da imagem do sócio consta como um dos objetos sociais da empresa;

- que não haveria, a princípio, ilegitimidade na cessão de imagem propriamente dita, se fosse o ocorrido, (embora os valores atribuídos, em comparação com os salários, sejam discutíveis), e sim na utilização de um artifício, com a única finalidade de fugir à tributação, uma vez os valores recebidos pela pessoa física, ainda que não decorrentes de verbas trabalhistas, e sim de natureza civil, são também tributáveis, em se tratando de Imposto de Renda;

- que o que se buscará mostrar a seguir, é que, apesar de haver sido celebrados contratos individuais, em linhas gerais o quadro se repete: são pessoas físicas, atletas em sua maioria, 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 Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, mas por uma pessoa jurídica, da qual o atleta é sócio principal, e cuja única atividade exercida, desde a sua constituição, foi a de servir de intermediária na operação;

- que as pessoas jurídicas que cederam ao Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense os direitos de imagem dos jogadores, seus sócios-gerentes são extensões da própria pessoa física do atleta, o qual consta no quadro societário como principal quotista e sócio-gerente, sendo o real beneficiário dos rendimentos, uma vez que as empresas não efetuaram nenhuma outra operação além da própria cessão de direitos de imagem e do repasse dos recursos assim percebidos aos seus sócios, a título de distribuição de lucros;

- que os rendimentos recebidos por pessoas físicas, ainda que a título de direitos de imagem, estão sujeitos à retenção de Imposto de Renda na Fonte calculado com a utilização da tabela progressiva, com alíquota máxima de 27,5%. Os rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

recebidos por pessoa jurídica, sujeitam-se a uma retenção de 1,5%, a ser compensado com o Imposto de Renda devido pela pessoa jurídica, cuja carga tributária total poderá chegar, incluindo IRPJ, CLSS, PIS e COFINS, até 11,5%, se a empresa optar por tributar seus resultados com a utilização do método do Lucro Presumido, o que de fato ocorreu na totalidade dos casos;

- que diante de duas formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte, evidentemente, deve recair sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. É o que se chama de "elisão fiscal", permitida pela legislação. Ninguém é obrigado a escolher a alternativa mais onerosa fiscalmente;

- que não obstante, é preciso que as diferentes opções de operação estejam de fato disponíveis, ou seja, sejam legítimas. Nos casos analisados, 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, e é nesta situação que os casos analisados se enquadram;

- que é evidente, como já dissemos, que a associação é livre. Mas deve-se ter em mente que não basta que se constitua formalmente uma empresa, para que se possa contratar os serviços prestados pelas pessoas físicas dos sócios em nome da pessoa jurídica, na busca de uma carga tributária mais leve. O serviço de técnico desportivo, ou treinador, ou ainda o de qualquer outro integrante da comissão técnica, é de natureza estritamente pessoal, como se sabe. A sua prestação por determinada pessoa é de domínio público, amplamente divulgada pela imprensa, e feita sabidamente com exclusividade;

- que analisando em conjunto todos os fatos apurados, e a praxe do mercado nas contratações do tipo de serviço mencionado, qual seja, o de técnico ou de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

treinador profissional, concluímos também que o clube, por sua posição privilegiada na negociação, e na qualidade de principal interessado, sabe melhor do que todos qual o tipo de serviço será prestado, e por quem, tanto é que indica no próprio contrato o nome do prestador, pessoa física, onde também exige exclusividade;

- que em contrato celebrado em 15/03/00, para vigorar até 31/12/00, entre o clube e Élan Representações Esportivas Ltda, onde o sócio Antônio Lopes dos Santos consta como "Interveniente/Anuente", foram contratados não apenas os serviços do sócio, mas também a cessão de sua imagem;

- que no item 2 dispõe acerca dos direitos de imagem do Sr. Antônio Lopes dos Santos, e deixa ainda mais claro o caráter pessoal da operação, uma vez que o que se divulga não é o nome da empresa como prestadora do serviço, e sim da pessoa física do sócio;

- que o quadro societário da empresa é formado pelo Sr. Antônio Lopes dos Santos e pela Sra. Elza Lopes dos Santos, com participação de 50% cada um. Os serviços faturados pela empresa no período foram de "assessoria técnico-tática da equipe de futebol profissional do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense": serviços de técnico/treinador do time;

-que os valores pagos pelo Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense correspondem, na verdade, a pagamento por serviços prestados pela pessoa física do Sr. Antônio Lopes dos Santos, e não a serviços prestados pela pessoa jurídica, esta claro que tanto o contratante quanto o contratado tem plena consciência disto, pois conhecem perfeitamente o serviço prestado e sabem de sua natureza pessoal;

- que apesar do grande número de operações, trinta e cinco ao todo, sendo trinta e três relativas a direitos de imagem, e duas de prestação de serviços, nos absteremos



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

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

de descrever individualmente cada uma delas, o que tornaria este Relatório extremamente repetitivo e enfadonho, pois há diversas características que se repetem praticamente na totalidade dos casos, descritos a seguir: (a) o atleta ou o prestador de serviços é sócio-gerente da empresa que efetuou a cessão dos seus direitos de imagem para o clube, ou que contratou os serviços; (b) a empresa, em quase todos os casos, teve seus atos constitutivos arquivados pouco tempo antes da celebração do contrato com o clube; (c) há previsão de utilização dos direitos de imagem do sócio pela pessoa jurídica em cláusula expressa no Contrato Social; (d) a única operação efetuada pela pessoa jurídica é a cessão dos direitos de imagem do sócio, quando este foi o objeto do contrato, o que se pode verificar pelas notas fiscais emitidas; (e) as pessoas jurídicas tributam seus resultados com base no Lucro Presumido, forma de tributação em que os lucros distribuídos aos sócios, descontados os tributos incidentes, são isentos do Imposto de Renda; (f) os recursos oriundos da cessão de direitos de imagem, ou da prestação de serviços, são entregues ao sócio imediatamente, por meio de distribuição de lucros; e (g) todos os contratos possuem redação praticamente idêntica, o que indica a participação ativa do clube na sua elaboração;

- que também é interessante verificar que, dentre as trinta e cinco empresas, doze estão registradas no mesmo endereço, Av. Presidente Vargas, 89 – cj 107, em Campo Bom, neste Estado. As empresas estão registradas como se funcionassem neste endereço, em salas separadas; há registro nas salas 01 a 05, 09, 11 a 13, 17, 18 e 24. O que existe no local, porém, é um ambiente único, onde funciona um escritório de contabilidade, estando o conjunto dividido em salas apenas formalmente, para fins de registro das empresas;

- que outro caso semelhante é o de sete empresas registradas também no mesmo endereço, Rua Visconde de Mauá, 853 – cj 01 e 02, também em Campo Bom. Também neste caso houve a divisão do endereço para fins de registro, constando empresas no conjunto 01 e 02 e no conjunto 02/02, 02/04, 02/08, 02/09, 02/10 e 02/15 e o que de fato funciona neste endereço é um escritório de contabilidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

- que na verdade as empresas não possuem um escritório, existem apenas formalmente, tendo sido criadas especialmente para o negócio em que operaram, ou seja, para servirem de intermediárias entre as pessoas físicas prestadoras de serviço e o clube, o que lhes traria, pensavam os sócios, expressivos benefícios fiscais;

- que entre as pessoas jurídicas registradas no segundo escritório contábil citado acima, esta a empresa "Zé Alcino Marketing Ltda", cujo sócio principal é o atleta José Alcino Rosa. Intimado, o clube apresentou um contrato celebrado com o jogador, pessoa física, em 12/01/00, onde foi fixado o valor e a forma de pagamento de indenização devida a ele pela sua transferência para o Clube Nancy, da França. Apresentou ainda uma correspondência enviada ao clube pelo atleta, datada de 15/04/00, onde solicita que os pagamentos relativos ao contrato sejam feitos diretamente à empresa Zé Alcino Marketing Ltda, e compromete-se a firmar os recibos dos pagamentos, uma vez que originalmente estes pagamentos deveriam ser feitos diretamente a ele. Pelos pagamentos, a empresa emitiu as notas fiscais de números 001 a 003, e no corpo da nota indicou "valor referente a direitos de imagem e outros";

- que este foi um caso exemplar por duas razões: primeiro porque demonstra claramente que a pessoa jurídica foi simplesmente indicada para receber os pagamentos de rendimentos da pessoa física, com a única finalidade de fazer incidir uma alíquota de apenas 1,5%, quando o correto seria de 27,5%, e que existe somente para esta finalidade (vide a numeração das notas fiscais emitidas). E segundo, porque demonstra que o clube tem consciência de que está efetuando, a pessoas jurídicas, pagamentos de valores que pertencem à pessoa física do sócio. Tanto é assim que apresentou a correspondência recebida do jogador e o contrato que descreve a natureza do rendimento. Foi o que ocorreu também nos demais casos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

- que de tudo que foi exposto, concluímos que, efetivamente, a retenção do Imposto de Renda foi efetuada de forma insuficiente, posto que calculada considerando que os beneficiários eram pessoas jurídicas, o que não corresponde à realidade. Sendo que, na qualidade de fonte pagadora, é responsável pela retenção do imposto de renda, na forma do artigo 717 do RIR/99. Dispõe o artigo 722, do mesmo dispositivo, que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido.

Irresignada com o lançamento, a autuada apresenta, tempestivamente, em 04/10/01, a sua peça impugnatória de fls. 1.773/1.805, instruída com o documento de fls. 1.806, solicitando que seja acolhida a impugnação para que seja declarado improcedente o Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o auto lançamento impugnado pode ser sintetizado sem maiores dificuldades da seguinte forma: examinando a documentação contábil e fiscal do Clube, em especial no que diz respeito a contratos de cessão de direitos de imagem, convenceu-se de que os mesmos seriam apenas instrumento destinados a proporcionar evasão fiscal;

- que afirmado foi que estas pessoas jurídicas estariam sendo utilizadas, em verdade, apenas para que os atletas e alguns membros da comissão técnica recebessem os seus salários por via transversa. Assim, ao invés de ser retido na fonte 27,5% a título de imposto de renda retido na fonte, o Clube reteria apenas 1,5%. A carga tributária restaria diminuída desta forma, já que, ainda segundo alegado pela fiscalização, o somatório da carga tributária nas pessoas jurídicas que pagam o imposto de renda na forma do lucro presumido atingiria 11,5% do valor recebido e não 27,5% deste mesmo valor;

- que a fiscal autuante abordou o ponto em questão afirmando, em outras palavras, que a impugnante firmou contratos com pessoas jurídicas interpostas ajustando à aquisição do direito de arena/imagem dos atletas de futebol profissional, preparadores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

físicos e até um ex-técnico, e que estes contratos em verdade estariam atrelados ao contrato de trabalho e decorreriam do exercício de atividades profissionais daqueles;

- que um importante aspecto a considerar é o seguinte: a fiscal atuante desconsiderou as pessoas jurídicas que recebem os valores pagos a título de remuneração pela cessão do direito de uso de imagem para considerar estes mesmos valores pagos a título de salário, exigindo, desta forma, a retenção do IRRF na alíquota de 27,5% e não 1,5% como feito;

- que houve, pois, a desconsideração da personalidade jurídica das empresas receptoras da remuneração, exigindo-se do ora impugnante a diferença entre os valores retidos e aqueles que, no entender da fiscalização, o deveriam ter sido;

- que ocorre que, e isto é confessado no auto de lançamento, as pessoas jurídicas receptoras dos pagamentos feitos a título de cessão do direito de imagem recolhem aos cofres da União Federal e do INSS os tributos devidos. Pagam o IR, o PIS, o COFINS, as contribuições previdenciárias, o FGTS de seus funcionários, o ISS etc;

- que no que tange e interessa ao lançamento ora impugnado, seria dever da fiscal, na medida em que desclassificou a escrita fiscal das pessoas jurídicas envolvidas, verificar o montante dos tributos pagos por estas à União Federal e compensa-los na exigência fiscal ora impugnada. Contudo, tal não foi feito;

- que em outras palavras, o que a fiscal deseja é cobrar o IRRF alíquota de 27,5% como se os pagamentos tivessem sido feito para pessoas físicas, e ainda receber das pessoas jurídicas das quais as pessoas físicas são sócios os tributos que estas recolhem, entre outros, à Receita Federal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

- que assim, apenas para argumentar, se procedente fosse o lançamento realizado, ter-se-ia de abater do valor exigido o montante dos tributos pagos por estas pessoas jurídicas receptoras dos valores pagos a título de remuneração pela cessão do direito de imagem do valor do imposto exigido;

- que se entendendo procedente o lançamento, total ou parcialmente, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, tem-se como inviável a cobrança da Taxa Selic a título de juros moratórios;

- que requer a produção dos meios de prova em direito admitidas, especialmente a documental e pericial, seguindo em anexo as indicação de assistente técnico e quesitos na forma do Decreto 70.235/72.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Primeira Turma da DRJ em Porto Alegre - RS conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que como visto, o auto de infração trata da falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte. Esta insuficiência se deve às seguintes razões: (a) a constatação de simulação na efetivação de trinta e três contratos onde a autuada recebe em cessão o uso do direito da imagem e do nome de atleta profissional e de uma operação na qual é contratada, além da cessão dos direitos de imagem e do nome do contratante, a prestação de serviços por parte de técnico de futebol, consubstanciando duzentas e noventa e três infrações e crédito tributário; (b) a existência de duzentas e dezesseis diferenças não-retidas de rendimentos pagos a título de salário ou quaisquer valores pagos via folha de pagamento; (c) a constatação de simulação na efetivação de um contrato de prestação de serviços de técnico de futebol – Miguel Ferreira Pereira; e (d) terem sido feitos pagamentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

à empresa Zé Alcino Marketing Ltda., em razão de indenização devida ao jogador José Alcino Rosa pela transferência para o Clube Nancy, da França. Entretanto, não houve contrato entre o clube e a empresa constituída pelo jogador, mas com o próprio jogador pessoa física;

- que a impugnação, dividida em três capítulos, trata: Capítulo 1 – da eficácia dos contratos de cessão de direito de imagem: Capítulo 2 – do dever do fisco em compensar com o crédito tributário ora lançado os tributos pagos pelas pessoas jurídicas que tiveram sua personalidade jurídica desconsiderada; e Capítulo 3 – da inaplicabilidade da taxa SELIC;

- que assim, não foram impugnadas as infrações relatadas nos itens “b”, “c” e “d” supra, em razão das quais ficou definitivamente constituído o crédito tributário referente a elas, no montante de R\$ 622.494,98 (sobre o qual incidem multa administrativa e juros de mora), uma vez que incide o art. 17, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972 (o auto de infração não será apartado haja vista a impossibilidade de execução do principal afastado do acessório, uma vez que houve impugnação a respeito da SELIC);

- que é princípio assente na doutrina pátria que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção de constitucionalidade, a qual só é elidida pelo Poder Judiciário. Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos por ela próprio emanados, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República preconizada no artigo 2º da Carta Magna;

- que antes de entrar no mérito propriamente dito, afasto desde já a ingênua afirmação de que os contratos de cessão de uso de imagem e nome profissional refogem à incidência tributária. Diante de uma afirmação tão ampla, que sequer se limita ao tributo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

exigido neste processo, cabe considerar que ela somente seria verdadeira se: (1) inexistisse hipótese de incidência a incidir sobre a situação estabelecida nestes contratos – tal fato não ocorre, pois se tratam de contratos onerosos, o que, por si só, tem o condão de gerar acréscimo patrimonial, tributável pelo Imposto sobre a Renda. Ademais, a própria interessada alega ser indevido este lançamento em razão de que “Algumas das pessoas com as quais o impugnante mantém contratos de cessão de imagem recolhem, pontualmente, os tributos por si devidos”. Ora, se elas pagam tributos, é porque há incidência tributária; e (2) existisse uma imunidade ou isenção específica para este tipo de contrato – o que, pelo menos até o presente momento, não existe;

- que não é outra razão que os contratos de “cessão de imagem e de nome profissional” firmados ente a autuada e os atletas/técnico recebem a anuência/interveniência destes. É este ato que dá eficácia a cada contrato (desconsiderando aqui a existência, em tais contratos, de simulação visando a encobrir contratos de trabalho, como será analisado adiante), porque somente é o jogador, por ato de sua vontade, que pode dispor de sua imagem. Assim, as pessoas jurídicas em questão não têm poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade. Quem realmente está contratando/vinculando-se são os jogadores/técnicos, pessoas físicas titulares do direito à imagem que somente pode ser disposta por eles próprios. Não é possível a eles se obrigarem e transferirem o (menor) ônus tributário à empresa, que participa apenas com o seu nome;

- que os doutrinadores têm entendido pertencer o direito de arena às entidades de prática desportiva, haja vista o comando do caput do art. 42 da Lei nº 9.615, de 1998 (“Às entidades de prática desportiva pertence o direito de negociar ...”). A proteção à imagem dos atletas, entretanto, fica clara no § 1º do mesmo artigo, que obriga a distribuição, a estes, de parte do montante arrecadado. Ou seja, o atleta possui o direito de receber uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

remuneração (cujo montante pode ser convencionado) pela veiculação de sua imagem no espetáculo desportivo;

- que não restam dúvidas de que os verdadeiros sujeitos dos contratos firmados entre a interessada e as pessoas jurídicas constituídas por seus atletas/técnicos, em verdade, a autuada e pessoas físicas (cada atleta/técnico);

- que o objeto destes contratos é, alternativamente, a) a disponibilização da imagem e nome profissional dos atletas/técnicos – como consta nos contratos, ou b) a execução de contrato de trabalho por parte dos mesmos, como apontam os indícios;

- que, entretanto, a caracterização do real objeto contratado assume aspecto secundário, em razão da feição personalíssima de ambas as prestações. Em decorrência desta, as mesmas não podem ser negociadas por outra pessoa, física ou jurídica, além do titular da imagem e nome profissional ou prestador de trabalho;

- que para o deslinde dessa questão, o essencial é a verificação de que foi criada uma pessoa jurídica que contrata a execução de obrigação personalíssima inexecutável por ela, mas sim por um de seus sócios. Em razão desta operação simulada ter como sujeitos a autuada e pessoas físicas (cada atleta/técnico), incide a obrigação daquela de reter na fonte o imposto sobre a renda, utilizando-se a tabela progressiva aplicável aos pagamentos efetuados a pessoas físicas, conforme muito bem esclarecido no auto de infração;

- que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade (a contratação com pessoas físicas de, alternativamente, 1) prestação de trabalho ou 2) cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional das mesmas) e a manifestação de vontade declarada (a contratação com pessoas jurídicas da cessão dos direitos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

imagem e uso do nome profissional de um de seus sócios), configurando a perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal prevista nos incisos I e II do art. 102 do CC;

- que quanto da desconsideração das pessoas jurídicas e compensação de tributos recolhidos entendo ser impossível conhecer desta questão. Ocorre que não há interesse jurídico à autuada para peticionar a compensação de ofício de valores incertos e ilíquidos, pretensamente pagos por outras pessoas jurídicas ou físicas. Caso estas entendam ter pagado, a título de tributos administrados pela Receita Federal, valores maiores do que o devido, existem procedimentos administrativos adequados para verificar e, se for o caso, corrigir a situação, através da restituição ou compensação dos tributos pagos a maior;

- que quanto às demais inconformidades concernentes à taxa SELIC, também não se sustenta à inconformidade da contribuinte. Ocorre que, sendo a legalidade princípio reitor do direito administrativo, tendo previsão legal à imposição da SELIC – é a própria litigante que traz aos autos o art. 13 da Lei nº 9.065/95 – descabe afastar sua aplicação, pela seara administrativa, por qualquer motivo, inclusive a configuração de anatocismo, cujas considerações são irrelevantes, por não poderem obstar a aplicação da SELIC.

A ementa que consubstancia a decisão de Primeira Instância é a seguinte:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM, DO DIREITO DE ARENA, DO USO DE NOME PROFISSIONAL E EXECUÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. NATUREZAS PERSONALÍSSIMAS. IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA, QUE NÃO A SUA TITULAR. CONTRATOS FIRMADOS ENTRE A AUTUADA E PESSOAS JURÍDICAS CONSTITUÍDAS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

POR SEUS ATLETAS/TÉCNICO, COM O ÚNICO FITO DE DIMINUIR OS ENCARGOS DEVIDOS (COM O IMPOSTO SOBRE A RENDA, PREVIDENCIÁRIOS E TRABALHISTAS). USO DE SIMULAÇÃO PARA CONFERIR DIREITOS A PESSOAS DIVERSAS DAS A QUEM REALMENTE SE CONFEREM (CC, ART. 102, I), OU SEJA, CADA JOGADOR/TÉCNICO OBRIGADO À CONTRAPRESTAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA EM RETER E RECOLHER AOS COFRES PÚBLICOS O IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE NA FORMA APLICÁVEL ÀS PESSOAS FÍSICAS. PROCEDÊNCIA.

1. Trata o presente processo de diferenças de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, não retidas pela autuada. As mesmas se originaram de contratos firmados entre essa e pessoas jurídicas constituídas por seus atletas/técnico, com o único fito de diminuir os encargos devidos (com o imposto sobre a renda, previdenciários e trabalhistas);
2. Ocorre que o objeto contratado é, alternativamente 1) a cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional – como formalmente consta dos contratos, ou 2) a execução de contrato de trabalho, como os indícios fazem crer;
3. Em razão de que qualquer dos objetos negociados somente pode ser com o titular do direito (pessoa física detentora da imagem e nome profissional ou prestadora do trabalho a ser executado) é desnecessário estabelecer uma conclusão definitiva respeito do objeto contratado.
4. Fundamental é estabelecer a natureza personalíssima, a cargo de cada atleta/técnico envolvido (e não pelas pessoas jurídicas por estes constituídas);
5. Ficou demonstrado a existência de simulação nos contratos em questão, que aparentaram conferir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem (Código Civil Brasileiro – Lei nº 3.071, de 10 de janeiro de 1916, art. 102, I);
6. Assim sendo, incide a responsabilidade da fonte pagadora (autuada) em reter e recolher aos cofres públicos o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, na forma aplicável às pessoas físicas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

7. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO A SER PROCEDIDA PELA FISCALIZAÇÃO, UTILIZANDO CRÉDITOS DE TERCEIROS, INCERTOS E ILÍQUIDOS, PARA A APURAÇÃO DO MONTANTE EXIGIDO.

1. Não há interesse jurídico à atuada para peticionar a compensação de ofício de valores pagos por outras pessoas jurídicas ou físicas. Caso estas entendam ter pagado, a título de tributos administrados pela Receita Federal, valores maiores do que o devido, existem procedimentos administrativos adequados para verificar e, se for o caso, corrigir a situação, através da restituição ou compensação dos tributos pagos a maior.

2. A Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002 veda a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros.

3. Além disto, a matéria trazida pela atuada é totalmente estranha ao lançamento, o que por si só impediria o conhecimento da questão, por absoluta falta de pretensão fiscal a ser resistida pela contribuinte.

SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO CONHECIMENTO DE TAL PLEITO.

1. Milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Judiciário, que só se desfaz (1) quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição, e, (2) excepcionalmente, pelas previsões do Decreto nº 2.346/97.

2. Não havendo qualquer manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito da não-aplicabilidade da taxa SELIC, não é dado à Administração Pública negar vigência à sua aplicação.

SELIC. INCIDÊNCIA DETERMINADA LEGALMENTE. ILEGALIDADE IMPOSSÍVEL. INEXISTENTES SUA INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE MORA E ACERCA DO ANATOCISMO.

1. É perfeita, no caso concreto, a aplicação da taxa SELIC, a qual é determinada legalmente pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95.

2. As considerações acerca do anatocismo são irrelevantes, por não poderem obstar a aplicação da SELIC, na forma legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

3. A alegação de que a aplicação da SELIC é ilegal prescinde de coerência lógica, uma vez que a obrigatoriedade de sua aplicação decorre de lei.

4. No que se refere a SELIC ter incidido sobre a multa de mora tal não ocorreu, como demonstra o simples exame do “demonstrativo de multa e juros de mora”, onde se comprova que a base de cálculo sobre a qual incidiu a SELIC foi o valor do imposto devido.

MATÉRIAS NÃO-IMPUGNADAS. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Não foram objeto de impugnação, pelo que se constitui definitivamente o crédito tributário correspondente:

(b) a existência de duzentas e dezesseis diferenças não-retidas de rendimentos pagos a título de salário ou quaisquer valores pagos via folha de pagamento, consubstanciando crédito tributário (afora multa e juros) de R\$ 107.006,26;

(c) a constatação de simulação na efetivação de um contrato de prestação de serviços de técnico de futebol – Miguel Ferreira Pereira, consubstanciando crédito tributário (afora multa e juros) de R\$ 26.055,38;

(d) terem sido feitos pagamentos à empresa Zé Alcino Marketing Ltda., em razão de indenização devida ao jogador José Alcino Rosa pela sua transferência para o Clube Nancy, da França. O valor do crédito tributário monta a R\$ 489.433,35 (afora multa e juros).

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/11/02, conforme Termo constante às fls. 1.860/1.864 e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (18/12/02), o recurso voluntário de fls. 1.865/1.878, instruído pelo documento de fls. 1.879, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

- que o primeiro aspecto a suscitar no combate a decisão ora guerreada, é de ser citra-petita, isto é, não ter decidido todas as questões suscitadas pelas partes no curso do procedimento administrativo;

- que afora a existência de 216 diferenças não retidas de pagamentos feitos a título de salário ou quaisquer valores pagos via folha de pagamento, consubstanciando crédito tributário no valor de R\$ 107.006,26, as demais matérias foram devidamente impugnadas dentro da mesma linha de defesa utilizada na impugnação ao lançamento ocorrido;

- que não fosse isto o bastante a causar a nulidade da decisão guerreada, houve cerceamento de defesa, já que se postulou a produção de prova pericial e, sem qualquer explicação ou rejeição, procedeu-se ao julgamento do mérito do procedimento administrativo, Misturam-se aqui, a nulidade da decisão por cetra petita e por cerceamento de defesa. Decisão aquém do pedido porque não examinou, para deferir ou indeferir a prova postulada; cerceamento de defesa por não permitir a produção de prova atempadamente requerida, formal e materialmente adequada aos esclarecimentos dos fatos.

Consta às fls. 1.893 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

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.

Inicialmente, é de se salientar que relativo a existência de 216 diferenças não retidas de pagamentos feitos a título de salário ou quaisquer valores pagos via folha de pagamento, consubstanciando crédito tributário no valor de R\$ 107.006,26, não se encontra sob litígio, reconhecida pela própria recorrente.

Da análise dos autos, se verifica que a autuação decorre da falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte, conforme descrito no Relatório de Atividade Fiscal. Infração capitulada nos artigos 52, 53, 717, 722 e 725 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, e artigo 123 do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, se constata que a peça impugnatória abrange a matéria de mérito de forma global, já que consta às fls. 1778 o seguinte título "(A) DO MÉRITO. IMPROCEDÊNCIA MANIFESTA DA DESCONSIDERAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS REALIZADOS A PESSOAS JURÍDICAS.

Alega a suplicante, que afora a matéria da existência de 216 diferenças, as demais foram devidamente impugnadas dentro da mesma defesa utilizada na impugnação ao lançamento ocorrido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Alega, ainda, que se a defesa era ou não suficiente a elidir a pretensão fazendária, esta matéria deveria ter sido enfrentado na decisão recorrida. Não tendo sido, trata-se de decisão 'cetra-petita', nula por conseguinte.

Sobre este assunto, deixo de tecer maiores comentários em razão da decisão de mérito.

A suplicante suscita, ainda, em preliminar, que houve cerceamento no seu direito de defesa, já que se postulou a produção de prova pericial e, sem qualquer explicação ou rejeição, procedeu-se ao julgamento do mérito do procedimento.

Não prospera o argumento de nulidade da decisão de Primeiro Grau, por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que a falta de conversão do julgamento em diligência para se produzir prova pericial, indeferido pela autoridade julgadora. Senão vejamos:

Indiscutivelmente consta, às fls. 1803/1805, pedido de prova pericial, formulada sob os seguintes quesitos:

1. Informem e quantifiquem os senhores peritos o montante dos tributos pagos e/ou devidos à União Federal pelas pessoas jurídicas arroladas no auto de lançamento que embasam a pretensão fiscal.

2. Informem os peritos se houve capitalização de juros na constituição do crédito tributário, calculados com base na Taxa Selic.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

3. Digam os experts se os juros moratórios foram calculados também sobre a multa aplicada.

É de se concordar que não houve manifestação específica sobre a matéria, entretanto, a matéria foi tratada de forma global pelo relator do aresto questionado.

Ademais, para responder os quesitos formulados não há necessidade alguma de se nomear peritos, pelos motivos abaixo:

Quanto ao item nº 01 “Informe e quantifiquem os senhores peritos o montante dos tributos pagos e/ou devidos à União Federal pelas pessoas jurídicas arroladas no auto de lançamento que embasam a pretensão fiscal”. Como já se manifestou a decisão de Primeiro Grau, saber o montante dos tributos pagos e/ou devidos para União pelas pessoas jurídicas mencionadas no processo é matéria estranha ao processo. Em nada influi na solução do litígio.

Quanto ao item nº 02 “Informe os peritos se houve capitalização de juros na constituição do crédito tributário, calculados com base na Taxa Selic.”. Da mesma forma, verifica-se que a decisão de Primeiro Grau, reconheceu a validade da aplicação da Taxa Selic como fator de atualização do tributo não recolhido.

Quanto ao item nº 03 “Digam os experts se os juros moratórios foram calculados também sobre a multa aplicada”. Quesito elementar por demais e a decisão de Primeiro Grau já mencionou que a multa foi aplicada sobre o imposto devido, sem acréscimo de juros de mora, para confirmar a veracidade do fato basta verificar o demonstrativo de multa e juros de mora contido no Auto de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.009119/2001-19
Acórdão n.º : 104-19.444

Não há dúvidas, que o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

“Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.”

Da mesma forma, não há dúvidas que a autoridade que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

É de se ressaltar que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Por força do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixa de atender os requisitos previstos no inciso IV do mesmo art. 16.

No caso em questão, não se pode negar que se enumeram, de forma objetiva, as questões que se pretende ver esclarecidas, entretanto, as mesmas não estão relacionadas com o lançamento ou com o cumprimento de exigência processual e a sua possível solução em nada influi na decisão do litígio. Ademais, as informações já foram fornecidas na própria decisão.

Em assim sendo, entendo que não se deva dar razão a recorrente no tocante à preliminar de cerceamento do direito de defesa, já que a decisão de primeira instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

É de se esclarecer que somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo recorrente, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa.

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de serem compreendidas no significado das expressões preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou de argumento de defesa.

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talento, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada na peça impugnatória, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de conseqüência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão singular, se faz necessário que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, por cerceamento do direito de defesa.

A matéria de mérito em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a diferenças de imposto de renda retido na fonte, não retidas pela suplicante nos anos-calendário de 1999 a 2001. Sendo que as mesmas se originaram de contratos firmados entre a suplicante e pessoas jurídicas constituídas por seus atletas/técnico, a título de “direitos de imagem” e prestação individual de serviços, com retenção de Imposto de Renda à alíquota de 1,5%, previsto para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Da análise dos autos , se verifica que: (a) são pessoas físicas, atletas em sua maioria, 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 Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, mas por uma pessoa jurídica, da qual o atleta é sócio principal, e cuja única atividade exercida, desde a sua constituição, foi a de servir de intermediária na operação; e (b) – são pessoas físicas que, através de pessoas jurídicas, foram contratados para prestar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

“serviços de assessoria técnica e esportiva relacionada com a política de administração de suas equipes profissionais e amadoras de futebol”, qual seja, função de técnico de futebol.

Constata-se, da mesma forma, que diante dos indícios apontados no Relatório da Atividade Fiscal de fls. 139/163, a autoridade lançadora procedeu a 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 Primeiro Grau, conforme se constata às fls. 1808/1836.

Só posso compartilhar desse entendimento, já manifestado em outros julgados, pelas razões abaixo.

Com relação às alegações da existência formal das pessoa jurídicas envolvidas, 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, a transferência dos rendimentos/receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para as pessoas físicas envolvidas que são os beneficiários de fato.

Nem poderia ser diferente, já que os contratos de “cessão de imagem e de nome profissional” firmados entre a suplicante 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 as pessoas jurídicas em questão não tem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

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 das sociedades criadas 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 pelos técnicos serão prestados pessoalmente pela pessoa física envolvida, de forma que não se pode negar que os valores pagos pelo Clube as pessoas jurídicas envolvidas, relativos ao trabalho pessoal dos técnicos, são de tributação na pessoa física.

Como 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 jogador/técnico 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.

Quanto aos fatos caracterizadores da simulação, nada mais há para se comentar que não tenha sido comentado pelo relator da matéria quando do julgamento em Primeiro Grau, razão pela qual adoto na íntegra as suas razões de decidir como argumentações do meu voto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Insiste a suplicante, de forma equivocada, que houve descon sideração da personalidade jurídica das pessoas jurídicas detentoras 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 da suplicante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a descon sideração da personalidade jurídica das empresas envolvidas 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 das pessoas jurídicas citadas; cabe acrescer que não foi objeto de fiscalização as empresas referidas, de forma que não subsistem as alegações relativas a compensação de imposto de renda retido na fonte, já que não há interesse jurídico para que a suplicante possa peticionar a compensação de ofício.

No mérito em si, a exigência deu-se na fonte pagadora a título de imposto de renda na fonte. O imposto, conforme legislação regente, é devido na modalidade de antecipação daquele apurado na declaração anual de ajuste do beneficiário.

Neste item se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria, após prolongo estudo e debate, desenvolveu-se no sentido da ilegalidade de tais lançamentos quando a ação fiscal ocorrer após encerrado o ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Assim, após a análise da questão em julgamento, com a devida vênia, não posso acompanhar integralmente a decisão de Primeiro Grau, já que o meu entendimento, acompanhado pelos demais pares desta Câmara, sobre o caso é divergente, pelas razões alinhadas na seqüência:

O Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Assim, aquele que auferir a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Por outro lado, tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida à disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso dos autos, nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar em sua declaração de ajuste anual.

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua DIRPF anual.

Logo, considerando que as pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos pagos, sobre os quais exige-se o imposto de renda, encontram-se, inclusive, relacionadas nominalmente nos autos, caberia a constituição do lançamento de ofício junto àqueles contribuintes, uma vez que também comprovado no processo que os mesmos não adicionaram tais rendimentos em suas respectivas declarações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

No caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-base, pois a pessoa física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário pessoa física, seja lançando os rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por ex.: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física em outra; pessoa física não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física beneficiária também sofrer ação fiscal.

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

Assim é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 e 576 do RIR/80; 791, 795 e 919 do RIR/94; e 717, 721 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros a título de ilustração e, o último, em vigência.

Apesar de os três Regulamentos acima citados considerarem os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no “Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas” (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

Na “Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas” do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento.

O "Título II - Da Arrecadação das Fontes" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

O "Capítulo II - Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O "Capítulo III - Do Recolhimento do Imposto" disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

"Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido."

Dos dispositivos legais acima, pode-se constatar os seguintes fatos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.

Ocorre que, ao longo dos anos, o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...".

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base. Cabível, sem contudo pretender firmar posição, o entendimento de ser o ato de reter o imposto, na sistemática de antecipação, mera obrigação acessória.

Isto porque o fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o correspondente ano-base. Até porque, perante a órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física é a beneficiária do rendimento e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração anual de ajuste. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

Adotar a fiscalização diferente sistemática poder-se-ia estar beneficiando a pessoa física, em prejuízo ao Erário, no caso de o montante do rendimento, na fonte, estar sujeito a alíquota de 15% e, na declaração, havendo outra fonte, o somatório dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

rendimentos elevar a classe dos rendimentos para a alíquota máxima. O lançamento é atividade vinculada, cabendo ao lançador calcular exatamente o montante do tributo devido pelo sujeito passivo - contribuinte.

Assim sendo, não se justifica, no entendimento deste relator, a manutenção da decisão singular de exigir da fonte pagadora o imposto de renda na fonte, que representa simples antecipação do tributo devido pelas pessoas físicas envolvidas no caso em questão, quando a ação fiscal ocorrer após encerrado o ano-base do fato gerador do imposto.

Como também é entendimento deste relator, acompanhado pelos demais membros da Quarta Câmara, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento.

Pelos fatos mencionados não cabe o lançamento na fonte pagadora, relativo aos anos-calendário de 1999 e 2000, em virtude de que o encerramento da ação fiscal ocorreu após o encerramento dos anos-calendário destes fatos geradores.

Quanto à argumentação apresentada pela suplicante de que a aplicação da taxa SELIC é inadmissível, já que desobedece a regra contida no art.161, § 1º do CTN e art. 192, § 3º da CF, não tem razão o interessado, pelos motivos abaixo elencados.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

presente processo com base na Lei n.º 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).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

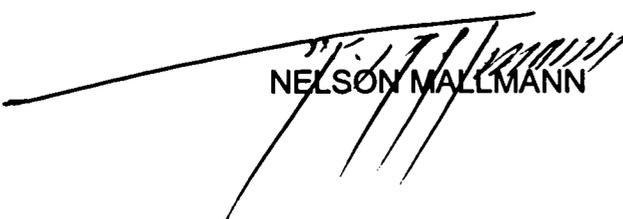


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009119/2001-19
Acórdão nº. : 104-19.444

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de Primeiro Grau e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência tributária os anos-calendário de 1999 e 2000.

Sala das Sessões - DF, em 02 de julho de 2003



NELSON MALLMANN