



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.009675/2001-87
Recurso nº. : 139.973 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRF - Ano(s): 1998 a 2001
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS e SPORT CLUB
INTERNACIONAL
Sessão de : 16 DE MARÇO DE 2005
Acórdão nº. : 106-14.487

IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE - A obrigação da fonte pagadora é reter e recolher o imposto de renda na alíquota de 1,5%, incidente no pagamento efetuado a pessoa jurídica prestadora de serviços. Não havendo provas de que a fonte pagadora participou da prática das infrações tributárias cometidas pelos beneficiários dos rendimentos, o lançamento de eventuais diferenças de imposto não deve prosperar.

Recurso de ofício negado.
Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos voluntário e de ofício interpostos pela 1ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS e SPORT CLUB INTERNACIONAL.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and strokes, positioned to the right of the text above.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

Recurso nº. : 139.973 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS e SPORT CLUB INTER
NACIONAL

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls.15 a 19, exige-se do contribuinte, acima identificado, Imposto sobre a Renda devido na fonte no valor de R\$ 917.874,32, acrescido de multa no valor de R\$ 688.405,39 e juros de mora no valor de R\$ 218.792,52.

As infrações constatadas pela autoridade fiscal são a seguir resumidas:

1) falta de recolhimento do imposto de renda de fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado;

2) falta de recolhimento de imposto de renda incidente nos pagamentos a pessoas jurídicas a título de direitos de imagem de pessoas físicas e a título de serviços prestados por pessoas físicas – técnicos de futebol.

Do lançamento o contribuinte foi regularmente notificado e, por procurador (doc. de fl.387), protocolou a impugnação de fls. 967 a 986.

A 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Porto Alegre, por unanimidade de votos, cancelou a exigência dos fatos geradores ocorridos em 1999 e 2000 em obediência ao Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, e quanto aos fatos geradores ocorridos em 2001 manteve a exigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

Os fundamentos que levaram a manutenção da exigência são transcritos a seguir:

O contrato firmado entre INTER e PLANEJ tem por objeto a "cessão de imagem" do atleta RODRIGO FERNANDES ALFLEN (ver fl. 214). Todavia, a cessionária (PLANEJ) não é titular de tal direito. Tanto a procuração de fl. 220 quanto o contrato de fl. 221 têm por objeto a representação do atleta pela PLANEJ, nada versando sobre cessão de direito de imagem. Ademais, tais documentos foram firmados em data posterior (15.02.2000) ao contrato de fl. 214 (27.01.2000).

Tem-se, portanto, que a PLANEJ atuou como representante do atleta, recebendo valores por conta e ordem deste, como aliás prevê a procuração à fl. 220, verso: "(...) pagar e receber quaisquer quantias (...)". Não é por outro motivo que a cláusula quarta do contrato de fl. 214, ao regular a periodicidade das prestações, indique expressamente o atleta como beneficiário dos pagamentos:

Se de um lado é evidente que o atleta é o real beneficiário dos pagamentos, de outro resta flagrante a tentativa das partes de descaracterizar o recebimento de renda pela pessoa física através da utilização da intermediária PLANEJ. Se não, vejamos:a) o início da cláusula quarta do contrato (fl. 215) prevê que o INTERNACIONAL pagará à "CONTRATADA a importância certa e determinada de R\$119.000,00 (...)";b) foram emitidas notas fiscais de prestação de serviço pela PLANEJ (fls. 225/230), e os pagamentos correspondentes contabilizados como receita pela empresa.

A impostura é ratificada pelo fato de que os recebimentos contabilizados na empresa restaram sistematicamente acumulados em caixa, tendo sido registrada suposta "distribuição de lucros" somente após o início do procedimento fiscal (ver relatório fiscal, fl. 74), o que somente comprova que a empresa nunca foi a real beneficiária de tais rendimentos.

É tão evidente que o atleta é o beneficiário dos rendimentos, que acabou ocorrendo, em novembro de 2000, o pagamento de uma das prestações (R\$12.000,00) diretamente ao jogador. Esta parcela nunca fora reclamada pela PLANEJ. Questionada sobre o fato, a PLANEJ alegou que ocorrera um "descuido" do clube, "reconhecido somente agora", com "prazo indefinido" para ajuste (fl. 219).

A desproporção entre o salário regular do atleta (R\$60.000,00 anuais) e valor da suposta "cessão de imagem" é outro elemento que delata



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

haver vícios nas declarações de vontade firmadas no contrato de fl. 214. Concorde plenamente com a fiscalização quando reputa tal descompasso de inverossímil, "por totalmente desproporcional com a prática de qualquer mercado" (fl. 33). De qualquer forma, independentemente da natureza jurídica da prestação ajustada, o relevante é que o beneficiário dos rendimentos é o jogador, e não a empresa PLANEJ, como defende a autuada.

Quanto aos pagamentos efetuados à empresa SOUZA & KRUGER (relatório fiscal, fl. 76), é ainda mais notória a existência meramente formal da empresa intermediadora. Os cheques recebidos pela pessoa jurídica foram endossados pelo sócio majoritário (o jogador LUIZ FABIANO DE SOUZA, que detém nada menos do que 99% de participação societária) e depositados em sua conta corrente bancária de pessoa física. Merece destaque, ainda, (a) que os únicos atos praticados pela empresa correspondem à emissão de 12 notas fiscais, relativas ao suposto contrato de imagem e (b) que a empresa foi registrada no endereço do escritório contábil responsável por sua constituição. Ou seja, a empresa não existe de fato.

A situação da empresa TIM ASSESSORIA ESPORTIVA Ltda. (fl. 77) também apresenta características semelhantes aos casos anteriores. O jogador é sócio, com 99% de participação, sendo sua mãe a detentora do 1% restante. De outro lado, os únicos atos praticados pela empresa correspondem ao recebimento e repasse dos valores recebidos do clube. Existe aqui, também, severa desproporção entre o salário do atleta e os valores pagos a título de contrato de imagem. O mesmo ocorre em relação à empresa BRUNORO Ltda. (fl. 79). Merece destaque, neste caso, a existência de quatro depósitos relativos a prestações do contrato de imagem que foram realizados diretamente na conta do atleta, DÊNIS CÁSSIO BORGES, ratificando as convicções acerca da titularidade dos recebimentos.

Já no caso da empresa TADEU CARLOS DE OLIVEIRA COM. TEC. Ltda. (fl. 79), o principal indício da fraude está nos incríveis termos do contrato firmado entre o jogador ARNALDO ESPÍNOLA e a empresa TADEU Ltda. (fl. 460). As partes ajustaram que aquele receberia contraprestações somente após o 20º mês da celebração do contrato, 10.01.2000. Entretanto, apenas 10 dias após (21.01.2000, fl. 454), a empresa TADEU Ltda. repassa os direitos ao clube, por valor três vezes maior, que passa a receber imediatamente, em parcelas mensais, configurando uma situação anormalmente desfavorável ao atleta. Ademais, a empresa TADEU Ltda., quando intimada a manifestar-se sobre o destino das receitas, afirma ter entregado aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

sócios, por caixa, R\$402.000,00 em 2000, tendo apresentado como comprovantes apenas os recibos assinados pelos próprios sócios.

Quanto aos pagamentos à empresa DEL PÉRSIO GUINCHO Ltda. (fl. 82), destaca-se a existência de pagamentos do clube diretamente ao jogador, ELIVÉLTON ALVES RUFINO, o que ratifica este como real beneficiário do negócio jurídico. De outro lado, a fiscalização chama a atenção para o contrato que dá forma à suposta cessão do direito de imagem, à fl. 528: um instrumento de incrível simplicidade, que configura, uma suposta cessão gratuita do direito de imagem.

No caso da WORLD OF FOOT BALL Ltda. (fl. 83), merece destaque o fantasioso acúmulo de recursos na conta caixa. Conforme esclarece a fiscalização à fl. 85, "(...) em 2000, auferiu R\$1.605.656,25, e permaneceram no caixa, por ocasião do encerramento do exercício, R\$822.480,19. É evidente que estes valores já haviam sido distribuídos".

No da RJC & LAA Ltda (fl. 86), há uma conjugação de fatos que comprovam que o beneficiário de tal pagamento é, de fato, o jogador: a) o contrato entre INTER e RJC (fl. 748) prevê pagamento de R\$30.000,00, a ser pago em cota única, por conta de cessão de direito de uso da imagem (fl. 749). O documento de fl. 764, inclusive, representa pagamento realizado pelo INTER a RJC, por conta do contrato de cessão de direito de imagem. Note-se que dias antes (21.03.2000) já houvera sido emitida a nota fiscal de serviços de fl. 765 pela RJC; b) todavia, dias após (05.04.2000), é creditado pela RJC, na conta de pessoa física do jogador o valor de R\$24.000,00; c) não por coincidência, o contrato de prestação de serviços firmado entre jogador e RJC (ver fl. 766) prevê o pagamento de comissão de 4% sobre a remuneração contratada a título de "contrato de trabalho sobre luvas, empréstimos, vendas de passes, contratos de publicidade e de marketing".

Inequivocamente comprovado, pois, que o jogador é o real beneficiário do pagamento realizado pelo INTER, cabendo à empresa o recebimento da comissão de R\$6.000,00, paga pelo jogador em razão da existência de contrato entre as partes.

Quanto à empresa MEDINA Ltda. (fl. 87), a "artimanha", segundo classifica a fiscalização (fl. 88), é comprovada pela inexistência de contrato de imagem entre MEDINA ASSESSORIA E CONSULTORIA ESPORTIVA LTDA. e JOÃO PAULO SUBIRÁ MEDINA (ver declaração de fl. 787). Ou seja, a empresa MEDINA Ltda. formalizou contrato com o clube obrigando-se a prestar algo que sequer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

dispunha. Na realidade, como bem conclui o relatório fiscal, "o Sr. Paulo Medida presta serviços, pessoalmente, e os fatura em nome da empresa, utilizando para isto contrato de cessão de direitos de sua própria imagem, buscando assim uma forma de subtrair à correta tributação parte de seus rendimentos".

Mas, a par de todas as evidências acima relatadas, a circunstância que mais fortemente caracteriza a inexistência fática de negócio jurídico envolvendo "cessão de direito de imagem", e que é comum a todos os negócios antes analisados, é a inexistência total de execução do contrato por parte dos contratados. Ou seja, o clube despense altas somas em dinheiro, mas nunca recebe nada em troca. As inversões de capital resumem-se, sistematicamente, ao financiamento de esperanças que nunca se materializam.

Atenta contra a razoabilidade admitir a existência de negócios jurídicos onde uma das partes obriga-se imediatamente ao pagamento de valores consideráveis, em contra-partida de uma prestação hipotética, incerta, ilíquida, sem qualquer especificação e, principalmente, sem sequer um exemplo pretérito de execução concreta.

A ocultação da realidade não é muito diversa em relação aos pagamentos realizados às empresas AUTUORI CONSULTORIA DESPORTIVA Ltda. e TONIETTO ASSESSORIA DE ESPORTES Ltda., intermediárias dos técnicos de futebol PAULO AUTUORI DE MELLO e VALMIR LOURUZ.

No caso da empresa AUTUORI, temos uma pessoa jurídica da qual 90% do capital social pertence a PAULO AUTUORI DE MELLO, conforme contrato de fl. 919.

Já o contrato firmado entre clube e empresa AUTUORI prevê, na cláusula 2 (fl. 915), que "para prestar os serviços objeto do presente contrato [orientação técnica e tática], a contratada designa, de forma exclusiva, seu sócio-gerente, Sr. Paulo Autuori de Mello (...)"

Note-se que as notas fiscais emitidas pela empresa derivam tão-somente da prestação de serviços prestados "de forma exclusiva" por Paulo Autuori, e representam a única fonte de ingressos de recursos na conta corrente bancária da pessoa jurídica (ver relatório fiscal, fl. 91).

Essa combinação de fatores caracteriza, como bem conclui a fiscalização à fl. 91, que "os valores pagos pelo Sport Club Internacional correspondem, na verdade, a pagamento por serviços prestados pela pessoa física do Sr. Paulo Autuori de Mello"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

Corroboram tal raciocínio os documentos de fls. 894 e 904 que dizem respeito à dação em pagamento de um automóvel pelo INTER à pessoa física de PAULO AUTUORI, por conta de "luvas referente ao período que foi técnico no Sport Club Internacional". Aqui a assunção categórica pelas partes da verdade material: a prestação pessoal dos serviços pela pessoa física.

Note-se que, posteriormente ao início da ação fiscal, a empresa substituiu o recibo emitido pela pessoa física por duas notas fiscais de emissão da AUTUORI Ltda., alegando que aquele teria sido emitido erroneamente. Na verdade, não houve qualquer engano na redação daqueles documentos. A atividade de "CONSULTORIA TÉCNICA no Treinamento e Preparação física de equipes" – objetivo social da empresa AUTUORI (ver fl. 919) – era de fato desenvolvida em caráter pessoal e exclusivo por PAULO AUTUORI DE MELLO. Fenômeno semelhante ocorre em relação ao vínculo do clube com o técnico VALMIR LOURUZ.

Temos aqui um contrato firmado entre o clube e a empresa TONIETTO (fl. 926), onde consta no parágrafo primeiro que "para prestar os serviços objeto do presente contrato, a contratada designa, de forma exclusiva, o Sr. Valmir Louruz (...)".

Só que, curiosamente, não há qualquer vínculo empregatício, e nem mesmo societário, do técnico VALMIR LOURUZ com a empresa TONIETTO, como consta expressamente na declaração de fl. 940.

Ainda assim, os serviços são prestados pelo técnico, e não é por outro motivo que de um valor total de R\$291.000,00 pagos pelo clube à TONIETTO, R\$222.000,00 foram repassados diretamente a VALMIR LOURUZ, mediante endosso dos cheques recebidos.

É mais do que flagrante, portanto, que "o serviço contratado foi, indubitavelmente, o de técnico desportivo, a ser prestado pelo Sr. Valmir Louruz, exclusivamente", como afirma a fiscalização à fl. 92.

Diante deste facto manancial probatório, afasto as alegações da interessada de que os negócios praticados são lícitos, de vez que caracterizariam cessão de mão-de-obra. Não há cessão do que quer que seja a terceiros; é nítido que as partes que contratam são o clube, de um lado, e os ativistas esportivos, de outro.

Inadmissível, também, a comparação com "sociedades constituídas de advogados", em que os prestadores do serviço são os próprios sócios (ver impugnação, fl. 977). No caso dos autos, não há, de fato, sociedade que atue. A atividade das intermediadoras é puramente ficcional, e quando muito resume-se a repassar aos esportistas os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

pagamentos que lhes foram efetuados pelo clube. Configuram uma fachada a serviço da sonegação fiscal.
Ineficácia dos negócios simulados. Interposta pessoa.

Caracterização da simulação

Material probatório coligido pela fiscalização indica a existência de atos dolosos, tendentes a reduzir a carga tributária devida, como se vê à fl. 99.

Entendo que esses atos dolosos enquadram-se no conceito de simulação. Quando falo de simulação, refiro-me expressamente ao instituto previsto no art. 167, parágrafo primeiro, do novo Código Civil.

Ora, o que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade e a manifestação de vontade declarada.

Em todos os casos examinados, é flagrante a prestação de serviço pessoal dos jogadores, diretor-técnico e técnicos de futebol. Os contratos firmados com pessoas jurídicas intermediárias constituem mera fachada para os negócios jurídicos subjacentes, representando subsunção à hipótese legal prevista no art. 167, §1º, I, acima.

Além disso, é evidente a existência de declaração não verdadeira, de maneira que os fatos encontram adequação, também, com o disposto no inciso II, do mesmo art. 167, §1º.

Nos casos concretos, existe evidentemente um terceiro prejudicado - a Fazenda Pública. Já o interesse doloso dos agentes está presente em cada um dos casos antes analisados, onde se verificou que os atos que envolvem pessoas jurídicas intermediárias são vazios de conteúdo, servindo apenas para acobertar com o manto da simulação a realidade fática.

É ainda possível classificar os atos praticados pelos agentes envolvidos na fraude (clube, empresas intermediárias e ativistas esportivos) na espécie "simulação relativa".

Da prova da simulação

Os elementos que possibilitam estabelecer juízo de valor a respeito da ocorrência de simulação no caso sob análise são predominantemente de natureza indiciária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

O nexó evidente entre o fato conhecido (a utilização de interposta pessoa) e sua consequência (redução da carga tributária) está plenamente demonstrado nos autos, e foi esmiuçado no tópico anterior onde demonstrou-se à exaustão que os serviços prestados o foram em caráter pessoal. A precisão quanto à idoneidade dos fatos conhecidos é indiscutível. A concordância a respeito da relação entre os fatos exsurge da inter-relação entre as diversas circunstâncias materiais que circunscreveram os pagamentos realizados pelo clube.

Dos efeitos da simulação

Demonstrada a ocorrência de ato simulado, ou "artifício" (ver fl. 70), como prefere a fiscalização, a consequência é a sua anulação. Sendo a simulação da espécie relativa, devem subsistir os atos dissimulados, forte no caput do art. 167 do Código Civil de 2002. É bem verdade que esses efeitos deveriam ser alcançado por meio de sentença judicial de eficácia declaratória, operando no campo da validade. Todavia, é reconhecido sem maiores questionamentos que, no âmbito do Direito Tributário, não é necessária a manifestação judicial a respeito da validade do ato para que se operem consequências no plano da eficácia. É plenamente possível ao fisco desconsiderar os efeitos dos atos viciados para fins fiscais, sem que tenha sido proposta judicialmente a anulação dos mesmos.

Assim, não há qualquer impropriedade no procedimento fiscal que, ao desconsiderar a eficácia jurídica dos atos relativos à utilização de intermediários, entendeu que os beneficiários dos pagamentos foram as pessoas físicas dos jogadores, diretor-técnico e técnicos de futebol, reputando aplicável o disposto nos artigos 717 e 722 do RIR/99.

Como o montante do crédito tributário exonerado supera o valor de R\$ 500.000,00, o Presidente da 1ª Turma de Julgamento recorreu de ofício.

Cientificado da decisão, na guarda do prazo legal, o contribuinte, por procurador (doc. fl. 1.166), apresentou recurso de fls. 1.053 a 1.165, acompanhado de Relação de Bens e Direitos para Arrolamento de fls. 1.169/1.170.

Após sumariar os fatos, tecer comentários sobre o lançamento, impugnação e a decisão de primeira instância, seu procurador argumenta, em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

- que os negócios apontados pela autoridade fiscal não são negócios simulados, em virtudes dos seguintes argumentos: a) inoccorrência da violação da lei; b) inoccorrência da interposição fictícia de pessoas; c) inoccorrência da divergência entre a aparência e a realidade;
- discorre sobre princípio constitucional de liberdade fiscal, a garantia da legalidade tributária, regra constitucional da tipicidade da tributação, limites imanentes dos direitos fundamentais, limites imanentes da liberdade fiscal, zona de penumbra da liberdade fiscal, citando artigos dos códigos Tributário e Civil (1.916 e 2.002), lições doutrinárias e jurisprudência administrativa, para defender que:
- os negócios celebrados pelo recorrente não integram a categoria jurídica dos negócios simulados, já que não violaram segundo o próprio acórdão recorrido, qualquer dispositivo de lei formal, que limita a autonomia privada, nos contratos de licença de uso de imagem e de prestação de serviços de consultoria desportiva. No ponto de vista da jurisprudência administrativa, a violação de lei constituição, conforme o sistema jurídico brasileiro, o critério adequado, na distinção dos fenômenos jurídicos, dentro da zona de penumbra da liberdade fiscal;
- as licenças de uso de imagem, que pertence aos jogadores de futebol, integram, no direito brasileiro, a categoria jurídica dos negócios atípicos. De acordo com esta atipicidade, as licenças de uso de imagem atribuem liberdade de formas às partes contratantes, segundo a qual "A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir", conforme prescreve atualmente o direito privado, no artigo 107 do Código de 2002;
- segundo essa liberdade jurídica, as licenças de uso do direito de imagem, celebradas pelas pessoas interponentes com as pessoas interpostas, tiveram inúmeras formas jurídicas, sem causar a invalidade das declarações de vontade:1) umas foram celebradas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

- conjuntamente, com a formalização das licenças de uso do direito de imagem, entre as pessoas interpostas e o recorrente; 2) outras foram celebradas, separadamente, da formalização das licenças de uso do direito de imagem, entre as pessoas interpostas e o ora recorrente;
- de acordo com esses contratos existiu o acordo entre pessoa interposta e interponente. Estes acordos permitiram, a título meramente de argumentação, que os valores pagos pelo recorrente às pessoas interpostas beneficiassem, eventualmente, as pessoas interponentes, integradas por jogadores e por técnicos de futebol;
 - segundo esta perspectiva jurídica, o eventual benefício dos jogadores técnicos, oriundo dos pagamentos do recorrente, não causou a interposição fictícia, mas a interposição real de pessoas, nos negócios jurídicos do caso concreto;
 - a interposição de pessoas, que caracterizou os negócios jurídicos, celebrados pelo recorrente integra a categoria das interposições reais. Segundo Francisco Ferrara (obra: Simulação dos Negócios Jurídicos, Campinas, Red Livros, 1999. p. 307): "O intermediário real actua como verdadeiro contratante do negócio jurídico; a relação, em vez de se desenvolver entre as partes, desenvolve-se entre três pessoas, ficando o intermediário colocado no meio delas para receber e voltar a transmitir, ou para obrigar-se e exonerar-se da obrigação. O efeito último do negócio produzir-se-à entre os verdadeiros interessados, mas primeiro tem que passar pela interposta pessoa, a qual, transitória, mas necessariamente, deve adquirir para seu patrimônio a propriedade ou os créditos resultantes do contrato";
 - no caso concreto, as pessoas interponentes licenciaram o direito de uso de imagem às pessoas interpostas, que: a) licenciaram o direito de uso da imagem à recorrente; b) a recorrente pagou o preço da licença às pessoas interpostas; c) a recorrente pagou o preço da licença às pessoas interponentes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

- não ocorreu a interposição fictícia de pessoas jurídicas, ao contrário do que o acórdão recorrido entendeu, em virtude dos seguintes fatos: a) nos negócios celebrados pelo recorrente inexistiu a ocultação das pessoas interponentes; b) nos negócios celebrados pelo recorrente, existiu o acordo entre as pessoas interpostas e interponentes;
- o juízo *a quo* pressupôs a licitude dos tipos dos negócios jurídicos, que foram celebrados pelo recorrente, contudo, desconsiderou a eficácia pois apresentaram o defeito da simulação.
- considerou, o juízo *a quo*, que no caso concreto houve divergência entre a aparência e a realidade, e isso constitui uma espécie de simulação jurídica (art. 167, §1º, II, CC 2002). Essa conclusão teve por fundamento os seguintes fatos: a) algumas pessoas, que celebraram os negócios jurídicos, não titularizavam o direito de imagem; b) os preços das licenças do direito de imagem superaram, desproporcionalmente, os valores dos salários pagos pelo recorrente; c) o recorrente não utilizou o direito de imagem dos jogadores de futebol, durante a vigência das licenças de uso, celebrado com as pessoas jurídicas; d) os técnicos de futebol prestaram, pessoalmente, os serviços de consultoria desportiva;
- o juízo *a quo* induziu esta premissa através de provas indiciárias. As provas indiciárias são inválidas, pois esse tipo de prova viola, particularmente, o princípio jurídico da verdade material, que orienta o direito probatório, nos processos administrativos, em geral, e nos processos tributários em especial;
- os negócios do recorrente não integram a categoria de negócios simulados pelos seguintes argumentos: a) não violaram, segundo o próprio acórdão recorrido, qualquer dispositivo de lei formal, que limita a autonomia privada, nos contratos de licença de uso de imagem e de prestação de serviços de consultoria desportiva; b) não ocorreu, ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

contrário do acórdão recorrido, a interposição fictícia de pessoas jurídicas; c) não ocorreu, ao contrário do acórdão recorrido, a divergência entre a aparência e a realidade, devido a inexistência de acordos simulatórios;

- inexistência de responsabilidade tributária por solidariedade. O recorrente argüiu em sua impugnação que não tem responsabilidade tributária, em relação ao imposto, eventualmente devido pelos contribuintes;
- o juízo *a quo* rejeitou esse argumento utilizando a orientação contida no Parecer Normativo nº 1 de 2002 do Coordenador do Sistema de Tributação e no artigo 722 do RIR/1999;
- o artigo 722 não tem contudo, qualquer fundamento de validade formal, pois o art. 103 do Decreto –lei nº 5.844/43, que constitui aparentemente o fundamento da validade, prescreve a responsabilidade tributária por solidariedade da fonte, apenas “ nos casos das extintas quotas –partes de multas, juros de títulos ao portador e nos casos de residentes ou domiciliados no estrangeiro ou da exploração de películas cinematográficas estrangeiras, sem qualquer outra obrigação prevista;
- de acordo com esta perspectiva, o recorrente não tem responsabilidade tributária por solidariedade, devido a reserva absoluta de lei, que exige lei formal (art. 97, III, do Código Tributário Nacional). Nesse sentido existe jurisprudência judicial, especialmente do Tribunal regional Federal da Quarta Região;
- a competência da administração de desconsiderar os negócios, independentemente de pronunciamento jurisdicional, viola contudo, a cláusula jurídica da reserva de jurisdição, prevista pelo direito privado, no art. 168 do Código Civil;
- a cláusula legal da reserva de jurisdição fundamenta-se, particularmente, no tradicional monopólio da primeira palavra,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

segundo o qual ao Poder Judiciário compete não só a última palavra, mas também a primeira palavra referente à definição do Direito aplicável a certas relações jurídicas.

Por último, contradita a aplicação da SELIC como juros, defendendo que o legislador ordinário poderá fixar juros iguais ou inferiores a 1% ao mês, nunca juros superiores a esse percentual. Transcreve os artigos 5º, § 3º e 6º, § 2º da Lei nº 9.430/1996, art. 161, § 1º do CTN, para concluir que a utilização da Taxa Selic para fins tributários só poderia exceder a esse limite, desde que também prevista em lei complementar.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

I - Do Recurso de Ofício.

Os fundamentos registrados na decisão de primeira instância para cancelar parte do lançamento são copiados a seguir:

- *A interessada reclama como indevida a autuação da fonte pagadora, alegando que a responsabilidade do clube, quanto ao IRRF, é de mera retenção por antecipação do devido na declaração de ajuste. Entende, pois, que o lançamento deveria ter realizado diretamente contra os beneficiários da renda. Suporta sua tese no Parecer Normativo COSIT nº 1/1995.*
- *A questão é tormentosa e tem sido objeto de severa dissensão jurisprudencial.*
- *Todavia, posteriormente à lavratura do auto de infração, a Administração Fazendária firmou o entendimento quanto as questões envolvendo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF. Transcrevo a seguir o item 14 do referido Parecer, que é imediatamente aplicável ao caso dos autos.(...).*
- *Apesar de minha opinião pessoal de que é cabível a responsabilização da fonte pagadora em casos da espécie, a teor do que vem sistematicamente decidido no STJ (ver entre outros, o RE 309.913-SC, de 02.05.2002, RE nº 153.664-ES, de 08.08.2000 e RE nº 345.268-SC, de 06.12.2001), é inarredável que a atividade de julgamento nas DRJ é vinculada pelo disposto no art. 7º da Portaria MF nº 256 de 27.08.2001, que determina observância obrigatória às normas legais e regulamentares (nos termos do art. 116, III da Lei 8.112/1990), bem como ao entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos tributários e aduaneiros, no caso o Parecer Normativo COSIT nº 01/2002.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

- *Nesse contexto, deve ser cancelado o lançamento de ofício no que tange aos fatos geradores ocorridos em 1999 e 2000, visto que, quando cientificado o auto de infração à contribuinte (17.09.2001), já havia encerrado o prazo para entrega da declaração de ajuste anual (DIRPF) dos exercícios 2000 e 2001.*
- *Tal efeito não ocorre, contudo, em relação aos fatos geradores ocorridos no próprio ano de 2001, conforme orienta o item 13 do mesmo Parecer (...).*

Considerando, que esse também é o entendimento adotado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos seus julgados, como exemplifica o Acórdão nº 01-05.047, sessão de 10/8/2004, cuja ementa está redigida nos seguintes termos:

RENDIMENTOS-TRIBUTAÇÃO NA FONTE- ANTECIPAÇÃO- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – *Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração, inexistente responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora, devendo o beneficiário, em qualquer hipótese, oferecer os rendimentos à tributação no ajuste anual.*

Levando em conta que a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem por objetivo uniformizar a jurisprudência, e que numerosos são os julgados no sentido de que até o encerramento do ano – calendário a responsabilidade do pagamento do imposto é da fonte pagadora, e a partir dessa data cabe ao beneficiário do rendimento oferece-lo à tributação na declaração de ajuste anual, a decisão de primeira instância não merece reparo.

II – Do recurso voluntário.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

O que se discute em grau de recurso são as diferenças de imposto na fonte não retidas pela recorrente no ano-calendário de 2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

As diferenças apuradas têm origem nos pagamentos feitos em razão de contratos firmados entre a recorrente e pessoas jurídicas constituídas por seus atletas como "direitos de imagem" e técnicos a título de prestação individual de serviços, com retenção de imposto de renda à alíquota de 1,5%, previsto para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Preliminarmente, faço um resumo dos principais fatos registrados nos autos.

1. Das conclusões da autoridade fiscal:

a) No caso de cessão de direitos de imagem:

- quem contrata a cessão do direito de imagem do atleta no clube é uma pessoa jurídica;
- a pessoa física, ou participa do quadro societário da pessoa jurídica, ou cede a esta, gratuitamente, ou em troca de prestação de serviços de representação, o seu direito de imagem;
- a pessoa física recebe repasses dos valores pagos pelo clube, ou diretamente, ou por distribuição de lucros, quando consta no quadro societário da empresa;
- quando a pessoa física não participa do quadro societário, as pessoas jurídicas que receberam os recursos, intimadas a declarar sua destinação, informaram tê-los distribuído aos sócios, sempre em espécie, não tendo havido comprovação, por parte de nenhuma delas, da efetiva distribuição;
- desproporção entre o valor dos salários dos atletas e os valores da cessão de imagem, sendo que, em um dos casos, este chegou a alcançar até o triplo daquele, sem que tenha havido comprovação da efetiva contraprestação por parte da cessionária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

- todos os contratos de cessão dos direitos de imagem foram impressos em papel timbrado do Sport Club Internacional, e todos com idêntica redação, o que denota a participação ativa do clube na preparação da operação.

b) No caso de serviços prestados pelos técnicos esportivos:

- quem aparece como contratado para a prestação do serviço é uma pessoa jurídica;
- a pessoa física prestadora de serviço é quem efetivamente se beneficia dos recursos pagos pelo clube, ou por meio de distribuição de lucros, quando participa do quadro societário, ou do repasse direto;
- o serviço é prestado exclusivamente pela pessoa física indicada no contrato, pessoa de reputação notória nos meios esportivos por sua atuação como técnico desportivo.

Disso se extrai que o lançamento do imposto tem como causa a desconsideração dos contratos feitos entre os beneficiários dos rendimentos (jogador/técnico) e as pessoas jurídicas que possuíam o direito de explorar, porque a autoridade fiscal entendeu que: a) quem está sendo remunerado é o atleta pessoa física; b) as pessoas físicas adotaram as formalidades necessárias para transferir seus rendimentos para as pessoas jurídicas criadas ou contratadas especialmente como intermediárias nas operações.

2. Da conclusão do relator do voto condutor da decisão de primeira instância.

Pelo exame dos elementos que integram os autos, o relator do voto concluiu pela existência de simulação dos atos jurídicos praticados pelos beneficiários dos rendimentos de fato e de direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

Essa acusação caracteriza um fato novo, pois a autora do procedimento fiscal em qualquer momento afirmou que houve simulação, e tampouco aplicou a multa qualificada no percentual de 150%.

Mudar o enquadramento legal da infração constatada pela autoridade fiscal, sem que tenha sido reaberto o prazo para a manifestação do contribuinte (art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.2357/1972), caracteriza cerceamento de defesa e torna a decisão passível de ser anulada, contudo, sob o amparo do art. 59, § 3º do decreto indicado, passo ao exame do mérito.

3. Sujeito passivo da obrigação de pagar o imposto.

Desde sua impugnação o recorrente afirma que não tem responsabilidade tributária, em relação ao imposto, eventualmente devido pelos contribuintes. Entende o recorrente que o artigo 722 do RIR/1999 não tem qualquer fundamento de validade formal, pois o art. 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, prescreve a responsabilidade tributária por solidariedade da fonte, apenas nos casos das extintas quotas – partes de multas, juros de títulos ao portador e nos casos de residentes ou domiciliados no estrangeiro ou da exploração de películas cinematográficas estrangeiras.

No dizer de Paulo de Barros de Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário, 14ª. ed, São Paulo, Saraiva, 2002 , p 264-266 o “Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeitos de direitos - pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da obrigação: pecuniária, nos nexos obrigacionais, e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

No artigo 121 da Lei nº 5.132 de 25 de outubro de 1962, Código Tributário Nacional, o legislador qualifica dois tipos possíveis de sujeito passivo, o contribuinte ou o responsável.

O contribuinte é a pessoa ligada materialmente ao evento tributado. Portanto, a qualidade de contribuinte é uma decorrência da realização do fato gerador.

No dizer de Ruy Barbosa Nogueira, em seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1995, p.145, a pessoa que realiza o fato previsto na lei como tributável adquire o status de contribuinte.

Responsável é um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador. O artigo 128 do C.T.N assim preceitua:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.(original não contém destaques)

O artigo transcrito, ao se referir à pessoa vinculada ao fato gerador, compreende a vinculação tanto “de fato” como “de direito”, pois não as distingue.

O sujeito passivo da obrigação de pagar o imposto sobre a renda da pessoa física anual, em regra, é o contribuinte às exceções são aquelas previstas no C.T.N nos artigos 131, II e III, 134, I a IV.

Como anteriormente registrado a Secretaria da Receita Federal definiu pelo Parecer Cosit nº 1 de 2002, que até o encerramento do ano –calendário a responsabilidade pelo pagamento é da fonte pagadora dos rendimentos. Este também



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

é o entendimento pacificado pela Câmara de Recursos Fiscais deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Contudo no caso em pauta a fonte pagadora, a princípio, cumpriu a obrigação tributária que lhe competia, pois recolheu o imposto de 1,5% incidente nos rendimentos pagos a pessoas jurídicas.

O Código Tributário Nacional disciplina a matéria nos seguintes termos:

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

Parágrafo único. 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.(original não contém destaques)

Esta responsabilidade está fixada no Livro III – Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VI – Retenção e Recolhimento do mencionado regulamento, nos seguintes termos:

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º)

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Art. 725. Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaíra o imposto, ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

Art. 842. Quando houver falta ou inexactidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para a exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários. (Leis nºs 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19) (original não contém destaques)

Disso se infere:

1. a fonte pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, na qualidade de responsável;
2. quanto assume o ônus do pagamento do imposto, a fonte pagadora passa a ser sujeito passivo na qualidade de contribuinte;
3. na hipótese de inexactidão do valor recolhido a repartição competente deve intimar a fonte pagadora a efetuar o recolhimento do imposto, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários.

Repetindo, a autora do procedimento apurou irregularidades e desconsiderou os contratos feitos entre os beneficiários dos rendimentos (jogador/técnico) e as pessoas jurídicas por eles criadas. O relator do voto acusou os referidos atos jurídicos de simulados.

Para que se afirme que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto, deve estar provado que ela participou das irregularidades praticadas, ou seja, que tinha conhecimento de que as pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos estavam em situação irregular ou que não existiam de fato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11080.009675/2001-87
Acórdão nº : 106-14.487

Tanto a autoridade lançadora quanto a julgadora registram que dois fatos revelam a participação ativa do clube na preparação da operação: a) os contratos de cessão dos direitos de imagem terem sido impressos em papel timbrado do Sport Club Internacional; b) a idêntica redação de todos os contratos.

Estes dois fatos são indícios, e como tais insuficientes para demonstrar a participação do recorrente na prática das irregularidades constatadas.

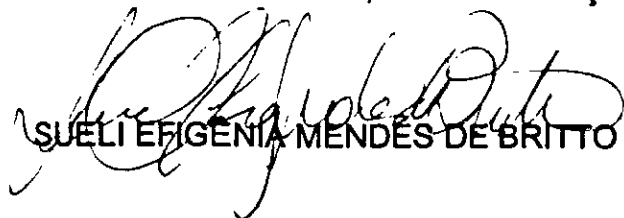
Os pagamentos feitos pela recorrente foram a pessoas jurídicas e por isso o imposto foi retido no percentual de 1,5 %. Na época do pagamento esse procedimento estava correto e adequado à lei, uma vez que as pessoas jurídicas estavam constituídas e devidamente inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda.

Comprovado que a fonte pagadora reteve e recolheu o imposto devido, não há como concluir que ela assumiu o ônus do mesmo, como exige a norma legal.

Não estando caracterizada a participação da fonte pagadora na prática da infração tributária a sua responsabilidade limita-se a recolher o imposto retido no percentual de 1,5%, eventuais diferenças de imposto devem ser cobradas dos beneficiários dos rendimentos que são os contribuintes de fato e autores da infração tributária.

Explicado isso, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2005.


SUELI EFÍGENIA MENDES DE BRITTO

