



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº 11516.000152/2004-51
Recurso nº 154.280 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 106-17.147
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente GUSTAVO KUERTEN
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um arnuente. Claramente seria uma sociedade cujo *affectio societatis* se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não uma atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005 - DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI.

Dispositivo que institui uma nova modalidade de tributação não pode ser encarado como norma interpretativa, a retroagir seus efeitos para fatos geradores anteriores a sua edição.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO

As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto em acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar em vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena de a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, através da documentação pertinente, a data e o montante do imposto recolhido.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas.

Multa excluída.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para aproveitar os tributos pagos pela Pessoa Jurídica para reduzir o imposto sobre a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Relatora), Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Ana Paula Locoselli Erichsen (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage, que excluíram essa exigência e, por maioria de votos, excluir a multa isolada do carnê-leão, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor quanto à omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. O Conselheiro Gonçalo Bonet Allage apresentará declaração de voto.



Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF (Sucessora da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

Giovanni Christian Nunes Campos - Redator-Designado

EDITADO EM:

18 MAI 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente convocado), Carlos Nogueira Nicácio (Suplente convocado), Gonçalo Bonet Allage e Ana Maria Ribeiro do Reis (Presidente).

Relatório

Do lançamento

Em face do contribuinte acima mencionado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1923-1929, com ciência do autuado em 04.02.2004 (cf. fls. 1933), para exigência do IRPF referente aos anos-calendário de 1999 a 2002.

O lançamento abrangeu as seguintes infrações: a) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002; b) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, nos anos-calendário de 1999 e 2000; c) compensação indevida do imposto pago no exterior, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002; e d) exigência de multas isoladas em razão da falta de recolhimento do carnê-leão, em relação aos períodos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

O fiscal autuante esclareceu, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1884-1909 e anexos, dentre outros, os seguintes aspectos, cuja transcrição se faz necessária para melhor compreensão do lançamento:

(...)

Na documentação reunida constatamos a omissão de rendimentos recebidos do exterior na Declaração do Imposto de Renda de 2000 e a tributação de rendimentos da pessoa física na

pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, conforme descreveremos a seguir.

I) Os rendimentos recebidos do exterior em 1999 estão descritos no relatório "Rendimentos Recebidos do Exterior em 1999" (fls. 1880 e 1881), sendo muito superiores aos rendimentos informados na declaração de ajuste anual. Cabe observar que o contribuinte recolheu em 2001 parte do carnê-leão devido em virtude destas omissões (fls. 1872);

II) O contribuinte é um renomado atleta profissional de tênis e possui diversos contratos de patrocínio e de cessão de direitos de imagem, tendo atuação freqüente na divulgação de marcas e produtos, em anúncios de televisão e nos uniformes e demais produtos utilizados no seu desempenho profissional. Os contratos que envolvem a participação pessoal de Gustavo Kuerten e/ou a utilização de seu nome, imagem, marca e som de voz são os seguintes:

Advantage International – Contrato de administração da carreira (fls. 269 a 278);

Head Sport AG – Contrato internacional celebrado entre a pessoa física e a fabricante de raquetes e bolsas térmicas (fls. 279 a 291);

Diadora Spa – Itália - Contrato internacional celebrado entre a pessoa física e a marca de material esportivo (fls. 314 a 361);

Diadora Spa – Resto do Mundo - Contrato internacional celebrado entre a pessoa física e a marca de material esportivo (fls. 362 a 417);

Banco do Brasil S/A, CNPJ 00.000.000/0001-91 – Contrato de Patrocínio, Promoção e Publicidade celebrado com a instituição bancária brasileira (fls. 426 a 436);

Renault Comercial do Brasil S/A, CNPJ 01.069.573/0001-34 – Contrato de Licença e Endosso celebrado com a fabricante de veículos (fls. 437 a 445);

Pepsico & Cia, CNPJ 33.392.093/0001-04 – Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, Concessão de Imagem e Som de Voz Por Tempo Determinado Para Utilização em Campanha Publicitária (fls. 446 a 459);

Banco Real, CNPJ 17.156.514/0001-33 - Instrumento Particular de Contrato de Patrocínio, Promoção e Publicidade (fls. 460 a 469);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20; - Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, Concessão de Imagem, Som de Voz e Outras Avenças (fls. 469 a 477);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20; e Grendene Indústria de Calçados Ltda, CNPJ 01.315.863/0001-10 –

Contrato de Licença de Direitos Autorais e Uso de Imagem (fls. 478 a 484);

GLB Serviços Interativos S/A, CNPJ 03.304.489/0001-83 – Instrumento Particular de Contrato de Patrocínio (fls. 485 a 487) e Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Patrocínio (fls. 495 e 496);

GLB Serviços Interativos S/A, CNPJ 03.304.489/0001-83 – Instrumento Particular de Hospedagem e Outras Avenças (fls. 488 a 494);

Tilibra S/A Produtos de Papelaria, CNPJ 44.990.901/0001-72 – Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Marca, Imagem e Outras Avenças (fls. 497 a 593);

Motorola do Brasil Ltda, CNPJ 62.288.584/0001-08, substituída por Motorola Industrial Ltda, CNPJ 01.472.720/0003-84 – Instrumento Particular de Patrocínio e Concessão de Imagem por Tempo Determinado Para Utilização em Campanhas Publicitárias e respectivo aditamento (fls. 504 a 511);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20 – Contrato de Licença de Direitos Autorais e Uso de Imagem (fls. 512 a 518);

Grendene Sobral S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07; e Indústria de Calçados Grendene Ltda, CNPJ 01.299.277/0001-20 – Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços, Concessão de Imagem, Som de Voz e Outras Avenças (fls. 519 a 522);

Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/0001-60; e Grendene Calçados S/A, CNPJ 72.273.196/0001-07 – Contrato de Licença de Direitos Autorais e Uso de Imagem (fls. 523 a 529);

Recofarma Indústria do Amazonas Ltda – Contrato de Patrocínio e Outras Avenças (fls. 530 a 535);

Calçados Azaléia S/A, CNPJ 98.408.073/0001 – Contrato de Patrocínio e Outras Avenças (fls. 536 a 547);

Cabe observar inicialmente que os contratos internacionais foram celebrados com a pessoa física e os contratos nacionais foram celebrados com a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. No entanto, todos os contratos listados acima têm por objeto o patrocínio do atleta profissional Gustavo Kuerten e a participação deste ou a utilização de seu nome, imagem, marca e som de voz em atividades de propaganda dos produtos/serviços fabricados/prestados pelas empresas contratantes.

Os rendimentos dos contratos celebrados no Brasil também devem ser tributados na pessoa física, conforme descrevemos a seguir.

(...)

Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Gustavo Kuerten (fls. 11 a 21 e 1865 a 1870) constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, da qual é sócio com o irmão Rafael Kuerten, cada um possuindo 50% das quotas. O que chama a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Sr. Gustavo Kuerten, incluindo-o como interveniente anuente, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato, bem como a principal causa para a sua ruptura. Esta operação tem o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa, tendo em vista que a tributação na pessoa jurídica, através da opção pelo lucro presumido, é muito inferior àquela aplicável à pessoa física, que é a verdadeira contratada.

O fato de a verdadeira contratada ser a pessoa física de Gustavo Kuerten está evidenciado nos contratos

(...)

Dentre as notas fiscais apresentadas pela empresa, encontramos algumas (fls. 588, 595, 603, 606, 613, e 625) que se referem à participação/utilização da imagem do atleta Gustavo Kuerten na Copa Davis e no Torneio "Brasil Open de Tênis", não vinculadas a nenhum dos contratos apresentados pela empresa. Estes rendimentos, decorrentes diretamente da atividade profissional da pessoa física de Gustavo Kuerten, também devem ser tributados na pessoa física.

(...)

2. DAS INFRAÇÕES APURADAS

(...)

2.1 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO E DA CESSÃO DE DIREITOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos de uso da imagem, nome, marca e som de voz, discriminados no relatório "Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas Omitidos" (fls. 1877 a 1879). Estes rendimentos foram indevidamente tributados na pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.

(...)

Cabe destacar ainda que estamos compensando o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos omitidos, conforme consta das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte -

DIRF - entregues à Receita Federal (fls. 663 a 675). Os valores de Imposto de Renda Retido na Fonte destacados em Notas Fiscais que não constam de DIRF não foram aceitos para compensação com o imposto devido apurado no presente auto de infração.

2.2 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR

Omissão de parte dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, conforme discriminado a seguir.

2.2.1 Ano-calendário de 1999

Inicialmente, elaboramos o relatório "Rendimentos Recebidos do Exterior em 1999" (fls. 1880 e 1881), onde estão discriminados todos os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior no ano-calendário de 1999, bem como o imposto pago compensável, de acordo com os comprovantes apresentados pelo contribuinte. Neste relatório, quando o contribuinte recebeu, no exterior, restituição de imposto que havia sido anteriormente compensado, incluímos entre os rendimentos tributáveis os valores que deixaram de ser tributados em virtude desta compensação. Deste modo, a restituição de US\$ 19.088,00, recebida nos Estados Unidos em novembro de 1999 (fls. 266 e 267), está sendo tributada como rendimento deste mês - no valor de U\$ 69.410,91 (19.088,00/0,275) - com a descrição "Rest. Imposto de Renda - USA (Gross Up)". Este procedimento é idêntico ao adotado pelo contribuinte nos anos-calendário posteriores.

A conversão dos rendimentos e do imposto pago no exterior para reais consta do relatório "Conversão em Reais dos Rendimentos Recebidos do Exterior e do Imposto Pago Compensável - AC 1999" (fls. 1882).

(...)

2.2.1 Ano-calendário de 2000

No ano-calendário de 2000 (rendimentos declarados, fls. 14 e 1352 a 1354) foram omitidos os seguintes rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior:

- a) R\$ 6.015,94 (US\$ 3.375,00 x 1,7825) em maio de 2000, recebidos de Ubi Soft, conforme informação do contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 418/03 (fls. 1836);*
- b) R\$ 36.096,00 (US\$ 20.000,00 x 1,8048) em setembro de 2000, referentes a dois pagamentos, no valor de US\$ 10.000,00 cada, recebidos de Ubi Soft, conforme informação do contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 418/03 (fls. 1836).*

2.3 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido apurado nas declarações de ajuste anual de 2000 a 2003 (anos-calendário de 1999 a 2002), por falta de apresentação de comprovantes destes pagamentos ou por não existir acordos, tratados e convenções internacionais para eliminar a dupla tributação entre o Brasil e o país onde ocorreu a retenção/pagamento de imposto, conforme discriminado abaixo.

a) R\$ 9.274,67 (US\$ 7.700,66, fls. 11 e 1760) em janeiro de 1999, imposto retido na fonte na Austrália (Aust. Mens Hard e Adidas Sydney International), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Austrália, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento. Observe-se ainda que houve ressarcimento de imposto retido pelo Departamento Fiscal Australiano (fls. 192 e 193);

b) R\$ 50.040,00 (US\$ 30.000,00, fls. 11 e 1760) em maio de 1999, EUA - Garantia Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

c) R\$ 7.668,71 (US\$ 4.263,00, fls. 13 e 1354) em fevereiro de 2000, imposto retido na fonte no México (Torneio Aberto Mexicano de Tênis Pegaso 2000), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o México, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

d) R\$ 21.946,41 (US\$ 12.360,00, fls. 13 e 1354) em março de 2000, imposto retido na fonte no Chile (Torneio Chevrolet Cup 2000 - Santiago), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o Chile, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

e) R\$ 11.024,40 (US\$ 6.000,00, fls. 13 e 1354) em junho de 2000, Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento. Obs.: Intimado, através do Termo de Intimação nº 359/03 (fls. 1779 a 1780), a comprovar este pagamento, o contribuinte apresentou cópia de um fax recebido de Diadora Spa, datado de 26/01/2001 (fls. 1796), que diverge do anteriormente apresentado, datado de 24/01/2001 (fls. 867), ao omitir os rendimentos recebidos em maio de 2000 e transferir a retenção de US\$ 6.000,00 ocorrida neste mês - já aproveitada pelo contribuinte - para o mês de junho. Observe-se que só há retenção na Itália para os valores referentes ao Contrato Itália, não sendo o caso dos valores recebidos em 15 de junho de 2000. Desta forma, estamos convictos que os valores constantes do fax datado de 24/01/2001 (fls. 867) estão corretos, sendo desconsiderado o fax de 26/01/2001 e efetuada a presente glosa;

f) R\$ 13.626,90 (US\$ 7.000,00, fls. 18 e 1355) em fevereiro de 2001, Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

g) R\$ 94.309,66 (US\$ 47.621,52, fls. 18 e 1355) em março de 2001, imposto retido na fonte no México (Torneio de Acapulco),

glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o México, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

h) R\$ 36.637,40 (US\$ 18.500,00, fls. 18 e 1355) em março de 2001, Garantia do Torneio em Lyon, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

i) R\$ 2.643,84 (US\$ 980,00, fls. 18 e 1356) em outubro de 2001, imposto retido na fonte na Suíça (Swiss Open), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Suíça, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

j) R\$ 82.552,68 (US\$ 30.600,00, fls. 18 e 1356) em outubro de 2001, Garantia de Stuttgart, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

k) R\$ 20.233,50 (US\$ 7.500,00, fls. 18 e 1356) em outubro de 2001, Patrocínio Diadora, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

l) R\$ 104.124,71 (US\$ 37.479,200, fls. 18 e 1356) em novembro de 2001, imposto retido na fonte na Austrália (ATP Tennis Master Cup, fls. 1076 e 1077), glosado por não haver acordo, tratado ou convenção internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Austrália, bem como não foi provada a reciprocidade de tratamento;

Obs: Estamos compensando no ano-calendário de 2002 o valor do imposto restituído pela Austrália em agosto de 2002 (US\$ 30.237,81 = R\$ 86.017,50, fls. 1266 e 1267). Este valor foi tributado (US\$ 109.955,67 = 30.237,81/0,275) como Rest Imposto 02 do Gov. Austrália (Gross-up). Da mesma forma com que o imposto retido não é compensável, a restituição não é tributável. O lançamento de R\$ 86.017,50 como imposto a compensar no ano-calendário de 2002 elimina a tributação indevida do imposto restituído pelo governo da Austrália.

m) R\$ 27.547,76 (US\$ 11.625,00, fls. 1357 e 1866) em fevereiro de 2002, Diadora Italian Tax, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento;

n) R\$ 159.021,75 (US\$ 67.106,28, fls. 1357 e 1866) em fevereiro de 2002, antecipação de imposto na França, glosado por falta de apresentação de comprovante desta retenção/pagamento.

2.4 FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, decorrente das omissões de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e glosas de imposto pago no exterior, conforme demonstrado abaixo.

Inicialmente, apuramos na tabela abaixo o imposto devido mensalmente relativo ao total dos rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior no período de 01/01/1999 a 31/12/2002.

(...)

Em seguida apuramos o total do carnê-leão mais imposto pago no exterior pago pelo contribuinte no período de 01/01/1999 a 31/12/2002.

(...)

E, finalmente, apuramos a base de cálculo da multa isolada, ou seja, o valor do imposto sujeito ao carnê-leão não recolhido pelo contribuinte.

(...)

Estas foram, em resumo, as bases do lançamento que originou este processo.

Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

Irresignado com o lançamento, o Interessado apresentou, por intermédio de seus procuradores, a impugnação de fls. 1935-1971, através da qual se insurgiu contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base nos argumentos que foram devidamente relatados pela autoridade julgadora de Primeira Instância às fls. 2369-2375.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC concluíram, por maioria de votos, pela procedência em parte do lançamento, através de acórdão cuja ementa é a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

EMENTA: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO E DE ATIVIDADE ESPORTIVA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA - Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo e de atividade esportiva (patrocínio, premiação por desempenho) devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO EXTERIOR. TRATAMENTO FISCAL - Os rendimentos comprovadamente omitidos na declaração de ajuste, detectados em procedimento de ofício, serão adicionados à base de cálculo declarada, para efeito de cálculo do imposto devido, ainda que haja antecipação do referido imposto.

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. OBRIGATORIEDADE DE INFORMAÇÃO - A retenção pela fonte pagadora ou o pagamento do imposto no exterior não



exime o contribuinte de informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. ACORDO. RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – *As pessoas físicas que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, somente quando estiverem em conformidade com o previsto no acordo ou convenção internacional fixado com o país de origem dos rendimentos (se não houver sido restituído ou compensado naquele país) ou quando haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.*

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. LIMITE DE DEDUÇÃO – *O imposto pago no exterior (que não houver sido restituído ou compensado naquele país) poderá ser compensado com o imposto apurado na declaração de ajuste, porém não pode exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão do rendimento recebido no exterior e o imposto devido sem a inclusão do mesmo rendimento.*

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. *É devida a multa isolada concomitantemente com a multa sobre o imposto suplementar apurado na declaração, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), que deixar de fazê-lo, por serem penalidades que têm por origem fatos distintos.*

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS - *Diante de matérias não expressamente impugnadas, impedido fica o julgador administrativo de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal que com elas se relaciona, tornando-se os créditos tributários a elas associados exigências definitivamente constituídas em sede administrativa.*

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO - *As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO COMPROVADO – *Somente o imposto de renda comprovadamente retido na fonte, em nome da pessoa jurídica ainda que por alíquota imprópria, deve acompanhar os rendimentos tributados de ofício na pessoa física.*

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE – *A compensação de impostos e*

contribuições próprios da pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) com débitos da pessoa física não pode ser acatada por (a) ser matéria estranha ao litígio; (b) carecer o contribuinte de interesse jurídico; (c) supressão de instância na análise do pedido de restituição e compensação; (d) existir procedimento próprio para constatação de que a exclusão de receitas implicou no quantum do pagamento indevido pela pessoa jurídica e (e) falta de previsão legal para aproveitamento de supostos créditos de impostos e contribuições da pessoa jurídica no auto de infração da pessoa física.

Lançamento Procedente em Parte.

Através de tal decisão foram acolhidas parcialmente as alegações do Interessado no que diz respeito aos itens 002 e 003 do lançamento, mantendo-se integralmente as parcelas relativas aos itens 001 e 004.

Do Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de Primeira Instância e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, por intermédio de seu representante legal o Recurso Voluntário de fls. 2446-2502, acompanhado dos documentos de fls. 2503-2575, através do qual alegou, em resumo, que:

- aparentemente a autuação objeto deste processo advém de um último suspiro do Poder Executivo no sentido de tentar impor uma tributação mais elevada para os contribuintes que, na estrita observância das normas legais previstas no ordenamento jurídico brasileiro (e efetiva existência de “*business purpose*”), se organizam de forma a desenvolverem seus negócios e atividades profissionais de forma mais eficiente do ponto de vista fiscal;

- como amplamente noticiado na imprensa, o próprio Secretário da Receita Federal, já admitiu que a legislação brasileira permite aos prestadores de serviços constituírem pessoas jurídicas para desenvolverem as suas atividades profissionais e que tal possibilidade acaba gerando para os referidos contribuintes uma menor carga tributária;

- isso aconteceu, por exemplo, por ocasião da edição da Medida Provisória nº 232, de 2004, em que o Poder Executivo tentou aumentar a base de cálculo do IR e da Contribuição Social sobre o Lucro devido pelas sociedades que realizam a apuração da referida contribuição com base no lucro presumido; transcreve reportagem publicada no sítio da Gazeta Digital;

- não é possível vislumbrar qualquer possibilidade de que, em um Sistema Democrático de Direito, a decisão recorrida seja mantida e, conseqüentemente, o auto de infração venha a ser considerado como procedente, ainda que parcialmente; e

- a edição da Lei nº 11.196, de 1995, fruto da conversão da Medida Provisória nº 255, de 2005, veio a confirmar o entendimento exposto ao longo deste recurso e de sua própria impugnação, acerca da atual conjuntura tributária brasileira; seu artigo 129 introduziu uma norma de caráter eminentemente interpretativo, nos termos do art. 106 do CTN, na verdade, ratificando a legalidade da situação pré-existente de inúmeras sociedades prestadoras de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, elucidando, de uma vez por todas, que, para fins fiscais e previdenciários a prestação daqueles serviços, em caráter personalíssimo ou não, quando realizada por pessoa jurídica, sujeitam-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Conclui que não restaria mais qualquer dúvida de que a autuação em concreto, quanto a este aspecto, deveria ser julgada como totalmente improcedente, já que o posicionamento adotado pelas autoridades fazendárias vai manifestamente de encontro com o entendimento do Poder Legislativo, com a Jurisprudência e com as ponderações publicadas na imprensa do próprio Secretário da Receita Federal, destacando o voto vencido do Sr. Éden Ricardo Zanato.

Em seguida, passa a combater, um a um, os pontos da decisão recorrida, esclarecendo o motivo pelos quais a mesma mereceria reforma:

a) Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas:

- a decisão recorrida se deu no sentido de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direitos personalíssimos e de atividade esportiva deveriam ser tributados na declaração da pessoa física, que seria, de fato, aquela que teria relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador;

- ainda, alegaram as autoridades julgadoras que a compensação dos valores pagos pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. não seria possível, em razão, principalmente, da suposta ausência de desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa, no caso que se apresenta;

- o entendimento dos julgadores *a quo* é equivocado;

b) Das atividades da pessoa jurídica “Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda”:

- como já mencionado, a suposta omissão de rendimentos apontada pelas autoridades fazendárias, pelo recorrido, tem como premissa a equivocada e ilegal desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa (ainda que não admitida pela decisão recorrida), pessoa jurídica esta que figura como contratada em todos os contratos analisados pelas autoridades fiscais, tendo auferido e oferecido à tributação os rendimentos indevidamente imputados ao recorrente;

- destaca que os rendimentos decorrentes das atividades profissionais pessoais, no caso em concreto, correspondem às garantias e prêmios relacionados aos torneios dos quais participa, bem como às bonificações decorrentes de sua posição no ranking da ATP, sempre oferecidos à tributação na pessoa física;

- como se verifica do seu contrato social (fls. 2044 e seguintes), a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda possui dois sócios distintos, Gustavo Kuerten e Rafael Kuerten, e foi constituída com a participação de cada um em 50% do capital social, percentuais estes respeitados na distribuição dos lucros auferidos pela empresa, a evidenciar que tal empreendimento constitui efetivamente uma sociedade;

- assim, nota-se que a empresa decorre da conjugação de esforços de seus sócios, e adquire personalidade jurídica distinta dos mesmos, contraindo direitos e obrigações em seu próprio nome;

- destacam-se alguns aspectos relacionados à empresa mencionada, principalmente no que tange às suas atividades, dentre as quais, a administração do ativo,

constituído pelos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de Gustavo Kuerten, pessoa física;

- Da livre iniciativa, constitucionalmente prevista, e de conceito de sociedade, de acordo com a legislação e a doutrina acerca da matéria.

- sobre o tema, transcreve o art. 170 da Constituição Federal de 1988, e o art. 981 do Código Civil (art. 1.363, DO CC de 1916).

- e, conclui que uma sociedade comercial, no direito brasileiro: a) é formada através da livre iniciativa de seus sócios; b) tem personalidade jurídica própria; c) tem patrimônio próprio; d) exerce atividade econômica; e e) tem, como finalidade, a obtenção de lucro.

- além do exposto, é possível verificar, ainda que a sociedade decorre da união dos esforços de seus sócios para que alcancem fins comuns, dentre os quais, o lucro;

- destaca que a autonomia dos conceitos de Direito Privado para fins tributários é reconhecido pelo CTN, nos termos do art. 109;

- aplicando-se ao caso concreto, não há como se questionar a legitimidade da constituição da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, e o exercício do direito de seus sócios à organização empresarial, não se podendo duvidar de seu propósito negocial;

- Das atividades exercidas pelos sócios Rafael Kuerten e Gustavo Kuerten para a realização dos objetivos da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.

- a referida empresa é resultado da concorrência das atividades desenvolvidas por seus sócios Rafael e Gustavo Kuerten, de modo que os mesmos, abrigados pelo direito de livre iniciativa, constituíram tal sociedade, para fins de exploração dos direitos de imagem, voz, marca e nome do tenista Gustavo Kuerten, sendo certo que a participação de ambos os sócios é essencial para o desenvolvimento das atividades da sociedade;

- como forma de demonstrar a efetiva existência empresarial da aludida pessoa jurídica, foi aduzido, inclusive, que a mesma conta com funcionários que dão suporte às atividades desenvolvidas, como se infere da documentação anexada às fls. 2050 e seguintes;

- diante deste quadro, não há qualquer fundamento para se desconsiderar a personalidade de pessoa jurídica legalmente constituída, sob a alegação de que as atividades desenvolvidas pelo Sr. Rafael poderiam ser exercidas sobre outra forma jurídica, ou que todas as atividades da empresa são exercidas pelo Sr. Gustavo Kuerten, o que de forma alguma corresponde à verdade dos fatos;

- seria impossível pensar que o excelente tenista profissional, fosse excelente administrador de empresas, podendo cumprir todos os compromissos decorrentes da profissão de atleta e se dedicasse com êxito a tal atividade;

- a participação do sócio Rafael é considerada da maior importância para o gerenciamento e comercialização da marca Guga Kuerten, uma vez que ele é o responsável de fato, pela participação das negociações e realização dos contratos com terceiros em nome da empresa;

- de todo o exposto, não pode restar dúvida de que a sociedade Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda é resultado da conjugação de esforços de seus dois

sócios e é decorrência natural das atividades profissionais desenvolvidas por Gustavo Kuerten, as quais o afastam do Brasil por longos períodos durante o ano, tornando impossível que o mesmo concilie seu trabalho como tenista profissional com a administração de sua marca, nome, imagem e voz;

- a decisão recorrida é teratológica, ao passo que ignora a evolução das relações sociais e materializa raciocínios que parecem estagnados no tempo, pois, não há como se admitir que num mundo globalizado, um atleta profissional, ao exercer suas atividades, deixa de ser apenas um simples trabalhador e se transforma em um verdadeiro centro de negócios - uma unidade econômica e profissional, como ocorre no caso em análise e de outros tantos, nos mais variados esportes e artes, de modo que, ainda que encerrem suas atividades, continuam gerando negócios;

- resta evidenciado, desta maneira, que os rendimentos auferidos pelo Sr. Gustavo Kuerten, decorrentes do exercício de sua atividade de atleta profissional, tenista, são tributados, e sempre o foram pela pessoa física, conforme determina a Legislação, ao passo que os valores recebidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, decorrentes de sua atividade de administração dos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz são tributados por esta, sem que tal fato constitua qualquer infração à legislação fiscal;

c) Do direito à imagem e do caráter patrimonial de sua exploração:

- através do contrato celebrado entre o atleta profissional Gustavo Kuerten e a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, aquele transferiu para esta o direito de uso sobre seu nome, imagem, marca e voz;

- acerca do caráter patrimonial do direito de imagem dos atletas profissionais, os quais, de acordo com a decisão proferida, não poderiam ser transferidos no que concerne à sua exploração, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em entendimento que se coaduna com o do Recorrente;

- da leitura daquela decisão judicial, conclui-se que o direito à imagem, personalíssimo, tem uma característica que o difere dos demais direitos personalíssimos, qual seja, a possibilidade de sua exploração econômica, que lhe confere caráter patrimonial e, assim, de maneira contrária à afirmação da decisão recorrida;

- em seguida, transcreve trecho do referido acórdão (RESP 74.473 - STJ - Quarta Turma. Publicação no Diário Oficial em 21/06/1999);

- cita trecho de ensinamento doutrinário sobre o direito de imagem dos atletas, e conclui não restar qualquer dúvida quanto ao seu direito, enquanto atleta profissional, de transferir à Empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, os direitos sobre seu nome, marca, imagem e voz;

e) Dos contratos celebrados pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.:

- como titular dos aludidos direitos ao nome, imagem, voz e marca do tenista Gustavo Kuerten, a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda celebrou contratos com outras empresas, na realização de seu objeto social, contratos que foram objeto da fiscalização que ensejou a autuação de que se trata (fls. 2056 e seguintes);

- percebe-se dos referidos contratos que o Recorrente normalmente figura como interveniente anuente, todavia, é de se assinalar que tal interveniência não o transforma em parte no contrato;

- é importante ressaltar que todos os direitos e obrigações objetos dos contratos em questão recaem exclusivamente sobre a mencionada empresa e os respectivos contratantes, servindo a anuência do tenista apenas para formalizar que este, como titular originário dos direitos, objeto do contrato, estava de acordo com o mesmo;

- em nenhuma hipótese, em caso de inadimplemento contratual de qualquer das partes, teria o Recorrente direitos ou obrigações decorrentes dos contratos em questão;

- assim, não há quaisquer fundamentos para se sustentar que o Recorrente teria auferido, pessoalmente, tais rendimentos, carecendo de fundamentos jurídicos a autuação fiscal ora recorrida;

- e ainda, não pode a fiscalização desconsiderar os contratos celebrados para fins fiscais, como se pretende por intermédio da lavratura do auto de infração em tela;

f) Da impossibilidade de desconsideração de atos privados para fins fiscais:

- a decisão foi no sentido de que não teria ocorrido a desconsideração de atos privados para fins fiscais, uma vez que a tributação de rendimentos dependeria apenas da vinculação direta do contribuinte com o fato gerador;

- não concorda com a referida afirmação, uma vez que as autoridades pretenderam descaracterizar as atividades exercidas pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda para tributação de seus rendimentos pelo recorrido, sendo certo que não há qualquer regra jurídica que autorize sua desconsideração para fins estritamente fiscais;

- com efeito, a única regra que se refere à possibilidade de desconsideração de atos privados legítimos para fins tributários encontra-se prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN;

- a respeito de todas as controvérsias jurídicas relacionadas à validade da referida norma, importa destacar que, como previsto em sua parte final, a sua aplicabilidade encontra-se vinculada à edição de lei ordinária, a qual estabelecerá os procedimentos a serem observados pelas autoridades fiscais para a realização da aludida desconsideração;

- acerca do assunto, transcreve ensinamentos da doutrina;

- tal entendimento também foi manifesto na decisão recorrida;

- a necessária lei ordinária, não promulgada até a presente data, deve-se, presumivelmente, ao fato de ter o Poder Legislativo vislumbrado as imensas injustiças que poderiam advir de se conceder tamanho poder aos agentes fiscais, no sentido de que eles próprios de forma subjetiva, poderiam decidir quanto à desconsideração de determinadas operações;

- na presente hipótese, o auditor autuante, extrapolando suas funções de verificar a observância da legislação, ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, resolveu conceder, a si mesmo, a atribuição de legislar, procurando suprir, de modo próprio, função que a Lei Complementar 104/2001 atribuíra a futura lei ordinária;

- assim, diante da ausência da referida lei é de se reconhecer a inexistência, no ordenamento jurídico vigente, de qualquer previsão que autorize a desconsideração de atos privados para fins fiscais, conforme pretendido pela fiscalização; acerca da matéria, transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes;

- conclui pela inexistência de lastro jurídico que autorize a desconsideração da personalidade jurídica da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, assim como dos contratos celebrados, para fins de se tributar na pessoa do Recorrente rendimentos auferidos pela aludida empresa, como pretendido pela fiscalização;

g) Do art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN:

- a decisão recorrida manteve o entendimento da aplicação, ao caso em tela, da regra contida no art. 123 do CTN;

- entretanto, pela sua leitura, verifica-se uma inaplicabilidade à presente autuação, uma vez que o que o mesmo determina que os contribuintes não podem, por via de um contrato, transferir a posição de sujeito passivo de obrigação tributária, de modo que, determinações entre particulares não poderiam ser opostas ao Fisco, para estes fins;

- a constituição da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda de modo algum perfez a transferência do Recorrente para a referida pessoa jurídica da posição do sujeito passivo de obrigação tributária;

- como já anteriormente visto, a razão da constituição da referida pessoa jurídica foi a organização da atividade de exploração da imagem, nome, marca e voz do Recorrente, a qual, por razões óbvias, não poderia ser pelo mesmo desenvolvida diante de seus compromissos profissionais como tenista;

- desta forma, há que se reconhecer que não houve a transferência de sujeição passiva tributária na presente situação, mas sim o exercício de um direito outorgado pela legislação, que são coisas completamente distintas;

h) Da capacidade tributária passiva prevista pelo art. 126 do CTN:

- da análise do referido artigo, depreende-se que, para possuir capacidade tributária passiva, basta que a pessoa jurídica configure uma unidade econômica ou profissional;

- sobre o assunto destaca ensinamentos de Hugo de Brito Machado e de Luiz Alberto Gurgel de Faria;

i) Do direito à compensação dos valores recolhidos pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.:

- pretendendo tributar como rendimentos auferidos pelo Recorrente, receitas auferidas pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, seriam ignorados todos os recolhimentos de tributos federais (Imposto de Renda; Contribuição Social sobre o Lucro; Contribuição para o PIS e COFINS) realizados pela empresa sobre tais receitas;

- ou seja, já tendo recebido todos esses tributos sobre os rendimentos em questão, pretenderia o Fisco tributá-los novamente, em sua integralidade, na pessoa física, sem compensar os valores já recolhidos aos cofres públicos;

- ora, se os contratos assinados pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda e os conseqüentes rendimentos deveriam, no entender da fiscalização, ser imputados ao Recorrente, é inevitável que se reconheça que todos os pagamentos realizados pela empresa haviam sido feitos às suas expensas;

- neste contexto, é imperioso que se proceda à compensação dos valores que foram recolhidos pela pessoa jurídica com aqueles que ora são exigidos da pessoa física, sob pena de se proceder a *bis in idem*, ou seja, cobrança dupla de tributos sobre um mesmo rendimento;

- não há como sustentar a postura adotada pela fiscalização, por intermédio da qual se imputam à pessoa física todas as receitas decorrentes de uma determinada atividade enquanto mantêm-se na pessoa jurídica todos os recolhimentos de tributos federais decorrentes das mesmas receitas;

j) Compensação indevida de imposto pago no exterior:

- países como a Austrália, México e Chile autorizam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos que lá também estejam sujeitos à tributação;

- como meios de prova de suas alegações, capazes de atestar a reciprocidade de tratamento, anexou cópias das legislações dos mencionados países, devidamente consularizadas e traduzidas por tradutor juramentado;

- destaca que o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 preconiza que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem lei que o determine;

- não obstante, em manifesta afronta ao mencionado princípio tem-se o ato da Secretaria da Receita Federal, exteriorizado através da Instrução Normativa nº 208 de 27 de setembro de 2002, no qual foi baseada a decisão recorrida, que desconsiderou os documentos apresentados;

- verifica-se, assim, que o ato normativo exige que a cópia da Lei prevendo a reciprocidade de tratamento seja traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil no país, de modo que cria nova exigência de procedimento não previsto em lei, o que não se pode admitir;

- a Secretaria da Receita Federal ultrapassou sua competência, pois, no máximo, pode regulamentar as leis, todavia, jamais pode editar atos normativos que invalidem o espaço da lei e do Poder Legislativo;

- desta forma, não há motivos para se ignorar as legislações da Austrália, México e Chile juntadas pelo Recorrente à sua impugnação, pelo fato de não terem sido autenticadas pela autoridade brasileira nestes países;

- salienta que todas as normas ignoradas foram retiradas de *sítes* oficiais do Governo de cada País, e traduzidas por tradutor juramentado, conforme reconhecido pelos próprios julgadores *a quo*;

- desta forma, não resta dúvidas que além da violação ao princípio da legalidade, houve violação ao princípio da verdade material, uma vez que, conforme entendimento manifestado pela própria Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta Interna COSIT nº 33, de 21/10/2004, o destinatário da prova é o julgador e os fatos coletados na ação fiscal podem estar evidenciados por outros elementos de prova além dos documentos estrangeiros;

- sobre o assunto, transcreve ensinamentos doutrinários;

- por todo o exposto, alega que é forçoso concluir que a decisão recorrida se deu em evidente desconsideração ao princípio da verdade material;

l) Do torneio ATP Tennis Master Cup:

- como se depreende da análise das informações constantes da decisão recorrida, no item que se refere aos "limites do litígio", foi afirmado que o Recorrente teria deixado de impugnar, entre outros, valores decorrentes do torneio "ATP Tennis Master Cup", no montante de R\$ 104.124,71;

- quanto a este aspecto, cumpre esclarecer que o torneio em referência foi realizado na Austrália, de modo que os argumentos utilizados para sua defesa foram aqueles expostos no item acima, pela reciprocidade de tratamento, *"não devendo restar dúvida de que tal matéria foi, efetivamente, impugnada"*;

m) Dos comprovantes de rendimentos:

- Da glosa de fevereiro de 2001: insiste que o documento apresentado na peça impugnatória (fl. 2.193) é prova da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora, no valor de 15.578.000 libras italianas, equivalente a R\$ 13.626,90 (US\$ 7.000,00); e que as autoridades julgadoras *a quo* optaram por não acatar a comprovação de retenção, tendo em vista as divergências de valores;

- Da glosa de fevereiro de 2002: já havia apresentado na impugnação, o comprovante da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora em fevereiro de 2002, no valor total de 13.220,38 euros, equivalentes a R\$ 27.547,76 (US\$ 11.625,00), fl. 2.188, devidamente acompanhado de tradução juramentada;

- ressalta que o valor total do imposto retido, expresso em euros, corresponde à soma dos seguintes valores apresentados no referido comprovante: € 8.528,54 + € 8.528,54 + (€ 3.836,70) = € 13.220,38;

- vale notar que o valor de € 3.836,70 corresponde a um número negativo, motivo pelo qual está representado acima entre parênteses;

- as autoridades fazendárias consideraram, entretanto, esse valor como sendo positivo, tendo, dessa forma, apurado um montante total de imposto retido no exterior pela Diadora equivalente a 20.893,78 euros (resultante na soma de € 8.528,54 + € 8.528,54 + € 3.836,70);

- assim, o valor total do imposto retido pela Diadora, de acordo com o comprovante apresentado corresponde a 13.220,38 euros e não a 20.893,78 euros como consta da decisão;

- assim, entende que, também nesse caso, o documento apresentado é prova da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora, no valor de 13.220,38 euros;

- Do pagamento e retenção do imposto de renda efetuado pela Diadora, em maio de 1999: a retenção de imposto de renda no valor de R\$ 50.040,00 (US\$ 30.000,00) teria sido efetuada pela Diadora em maio de 1999, em relação a um pagamento efetuado por essa empresa naquele mesmo mês, no valor de R\$ 166.800,00 (US\$ 100.000,00), valores estes que foram inclusive levados em consideração pelo Recorrente em seus cálculos de carnê-leão relativos àquele ano-calendário;

- no entanto, de acordo com a documentação emitida pela própria Diadora, verifica-se que esta não efetuou qualquer pagamento ao Recorrente no mês de maio de 1999, além disso, não foi encontrado qualquer documento que possa estar relacionado a estes valores;

- do exposto, conclui que tanto o rendimento como o respectivo imposto de renda retido foram incluídos por um equívoco no carnê-leão do Recorrente, não tendo jamais existido de fato, devendo ser ambos desconsiderados para fins dos cálculos do lançamento da presente decisão;

n) multas isoladas:

- neste aspecto, considerou-se que os rendimentos para os quais teria ocorrido insuficiência de recolhimento de carnê-leão, já haviam sido tributados nos itens anteriores do auto de infração, e, o que é mais grave, já haviam sido penalizados com a multa de 75%, prevista no inciso I do mesmo art. 957, do RIR/99, caso sofressem uma segunda tributação de multa dos mesmos 75%, calculada sobre o imposto alegadamente não recolhido;

- reitera seu entendimento de que já está sendo tributado, no próprio auto recorrido, pelas mesmas infrações alegadas;

- as autoridades julgadoras de Primeira Instância optaram inclusive por afastar a jurisprudência apresentada, com base nas absurdas alegações de que as mesmas não guardariam relação com o caso concreto, uma vez que não tratavam de questões relacionadas ao próprio carnê-leão e que as decisões cujas ementas foram reproduzidas não poderiam vincular o Recorrente;

- a seguir, transcreve inúmeras ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

- do exposto, restaria evidente que a multa isolada não deve ser aplicada em conjunto com a multa de ofício, de modo que sua cobrança deve ser cancelada.

Estas, foram, em resumo, as questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário.

Tendo em vista que o Recurso não fora acompanhado de relação de bens para arrolamento, o contribuinte foi intimado (fls. 276) a recolher o crédito tributário em discussão, sob pena de sua inscrição como Dívida Ativa da União. O processo foi então inscrito como Dívida Ativa da União (fls. 2602/2615).

O Recorrente, em seguida, obteve decisão judicial que determinou o seguimento do recurso. A matéria não impugnada foi transferida para o processo nº 11516.002995/2006-53, fl. 2646.

Os autos então vieram a este Conselho para julgamento.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos da lei, por isso dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão DRJ/FNS nº 07.074, de 02 de dezembro de 2005, através do qual foi considerado parcialmente procedente o lançamento efetuado em face do Recorrente, o qual visava exigir IRPF em razão de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (item 001), omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior (item 002), compensação indevida do imposto pago no exterior (item 003) e exigência de multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior (item 004).

A decisão recorrida acolheu apenas em parte a argumentação do Recorrente, de forma a reduzir parcialmente os valores exigidos nos itens 002 e 003 do lançamento. Os demais foram integralmente mantidos.

A fim de facilitar a compreensão deste voto, passo à análise de cada um dos itens constantes do Auto de Infração.

01 - DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS (ITEM 001 – AUTO DE INFRAÇÃO).

Com relação a esta parcela de seu inconformismo, o Recorrente não contestou os critérios quantitativos da matéria tributável, mas apenas questões relativas ao critério pessoal.

Em outras palavras, ele não questiona o montante da omissão que lhe foi atribuída, mas somente a sua legitimidade passiva para se submeter a tal exigência fiscal, tendo em vista que – segundo sua defesa – os rendimentos alegadamente omitidos foram todos auferidos não por ele, mas sim pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. – da qual é sócio em conjunto com seu irmão Rafael.

Tais omissões estão relacionadas às fls. 1877/1879.

A decisão recorrida, a respeito da matéria, negou o pleito do Recorrente pelos seguintes motivos, *in verbis*:

(...)

A autoridade lançadora, ao fundamentar o lançamento, afirma, às folhas 1.885 e 1.886, que os contratos celebrados pela pessoa jurídica, Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., com a anuência do contribuinte, têm por objeto o patrocínio do atleta profissional Gustavo Kuerten, envolvem a sua participação pessoal e/ou a utilização de seu nome, imagem, marca e som de voz em atividades de propaganda produtos/serviços fabricados/prestados pelas empresas contratantes

(...)

A autoridade lançadora esclarece, ainda, às folhas 1.894 e 1.896, que tributou rendimentos na pessoa física relativos à emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. correspondentes aos direitos de uso de imagem do atleta Gustavo Kuerten na Copa Davis e no Torneio "Brasil Open de Tênis", não vinculados a nenhum dos contratos apresentados pela empresa (v. folhas 1.360 a 1.368).

(...)

Resta claro, portanto, que o principal objeto dos contratos é a exploração do direito de imagem do contribuinte, aí genericamente incluídos direitos conexos como nome, apelido, caricatura, fotografia, som de voz, currículo desportivo, assinatura.

(...)

A simples leitura das cláusulas dos contratos delata que seu objeto não se resume somente à licença do uso do direito de imagem, mas também o patrocínio do contribuinte (do tenista Gustavo Kuerten) incluindo o pagamento de bônus ou prêmios, de acordo com o desempenho profissional do atleta; a participação do atleta (contribuinte) em eventos e campanhas promocionais; o uso de vestuário (uniformes, agasalhos, bonés, camisas, camisetas), objetos pessoais, veículo e artigos e materiais esportivos pelo contribuinte; bem como o testemunho do contribuinte acerca dos produtos produzidos por seus patrocinadores.

Fica evidente, portanto, que o objeto dos contratos, as principais obrigações e direitos neles consignados, bem como as causas de rescisão dos contratos possuem relação pessoal e direta com o contribuinte, o tenista Gustavo Kuerten, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos.

Desta forma, a materialidade do fato analisado nos tópicos precedentes se identifica perfeitamente com as situações definidas na legislação tributária (hipótese de incidência), em que o contribuinte do imposto será necessariamente a pessoa física.

(...)

Não há discordância quanto à legalidade da constituição da empresa. Entende-se que não há impedimento de a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos administrar e gerenciar as licenças de exploração do direito de imagem do contribuinte, auferindo lucros para exercer tais atividades (administração e gerência), que podem ser desenvolvidas por qualquer um dos sócios, Rafael ou Gustavo Kuerten.

(...)



O que se verifica nos autos, entretanto, é que a realidade não se coaduna com o que alega o contribuinte acerca do propósito da empresa. O impugnante afirma, à folha 1.944, que a atividade desenvolvida pela empresa é completamente distinta daquela em que atua a pessoa física, o tenista Gustavo Kuerten; entretanto, como largamente se viu nos tópicos anteriores, no caso dos contratos relacionados, o direito a ser explorado, bem como a execução principal das atividades fica a cargo do contribuinte e não da pessoa física.

Como se vê, o ponto central da discussão é a celebração, pela pessoa jurídica da qual o Recorrente é sócio, de diversos contratos cujos objetos teriam ligação “pessoal e direta” com ele, seja através da cessão do seu direito de imagem, ou mesmo através de obrigações a serem por ele cumpridas – **todas relacionadas à sua imagem de atleta profissional**. No entender da fiscalização, por se tratar de contratos “personalíssimos”, não poderiam ter sido celebrados com uma pessoa jurídica, mas somente com a pessoa física do próprio Recorrente.

Como consequência deste entendimento do Fisco, todos os rendimentos recebidos em função destes mesmos contratos estariam sujeitos ao pagamento do IR pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica mencionada.

O Recorrente, por seu turno, alega que a suposta omissão de rendimentos apontada pelas autoridades fazendárias tem como premissa a “equivocada e ilegal desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa” (ainda que não admitida pela decisão recorrida) - pessoa jurídica esta que figura como contratada em todos os contratos analisados pelas autoridades fiscais, tendo auferido e oferecido à tributação os rendimentos que indevidamente lhe foram imputados.

Alega ainda que os rendimentos decorrentes das atividades profissionais pessoais, no caso em concreto, correspondem às garantias e prêmios relacionados aos torneios dos quais participa, bem como às bonificações oriundas de sua posição no ranking da ATP, **sempre oferecidos à tributação na pessoa física**.

E o Recorrente conclui que, nos termos do seu contrato social (fls. 2044 e seguintes), a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda possui dois sócios distintos, Gustavo Kuerten e Rafael Kuerten, e foi constituída com a participação de cada um em 50% do capital social, percentuais estes respeitados na distribuição dos lucros auferidos pela empresa - a evidenciar que tal empreendimento constitui efetivamente uma sociedade.

Assevera, ainda, que a empresa decorre da conjugação de esforços de seus sócios, e adquire personalidade jurídica distinta dos mesmos - contraindo direitos e obrigações em seu próprio nome.

Partindo à análise das alegações do Recorrente, impende salientar, de plano, que não houve, *in casu*, a alegada desconsideração da personalidade jurídica da empresa detentora dos direitos da marca, nome, imagem e voz do tenista profissional. Neste ponto, não lhe assiste razão, pois o que ocorreu nos presentes autos não foi verdadeira desconsideração da personalidade jurídica; o que houve foi a transferência (ou deslocamento, como alguns preferem) dos rendimentos por ela recebidos para a pessoa física do Recorrente. Isto é, houve uma alteração no apontamento do verdadeiro beneficiário do rendimento.

Isto pode ser facilmente confirmado através da leitura do seguinte trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal, do qual consta a justificativa da autoridade fiscal para

efetuar o lançamento em exame na pessoa física do Recorrente – deslocando os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda para ele, pessoa física, *verbis*:

Portanto, os contratos celebrados não podem modificar a definição legal do sujeito passivo, que no caso é a pessoa física de Gustavo Kuerten, tendo em vista tratar-se de prestação individual de serviços ou pagamento de direitos autorais pela utilização de seu nome, marca, imagem e som de voz.

(...) todos os contratos celebrados com empresas brasileiras referentes a patrocínio, prestação de serviços e/ou cessão de direitos de imagem, nome, marca e som de voz de Gustavo Kuerten tiveram como contratada a pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda e não a pessoa física Gustavo Kuerten. Este procedimento teve o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa.

(sem destaques no original)

Por isso, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas o cerne da questão a ser analisada neste tópico é saber quem deve ser o contribuinte do imposto incidente sobre os referidos rendimentos: se a pessoa física Gustavo Kuerten (ora Recorrente) - como entendeu a autoridade lançadora - ou se deve ser a pessoa jurídica “Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda”, como defende o Recorrente.

Com efeito, o alegado caráter “personalíssimo” das referidas contratações – fundamento para o lançamento, bem como para sua manutenção - não implica em que as receitas decorrentes de contratos pactuados entre a empresa (Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.) e outras pessoas jurídicas sejam tributadas como se rendimentos de pessoa física fossem.

Alberto Xavier, ao tratar da tributação de serviços tidos como “personalíssimos” através de pessoas jurídicas, assim se manifestou:

O Objeto de sociedades profissionais não é tanto o exercício de atividade propriamente dito, que, via de regra, só pode ser realizado pela pessoa física do sócio, mas, sim, a atribuição originária a uma entidade jurídica dos direitos e obrigações patrimoniais resultantes do exercício da atividade, notadamente do direito à remuneração.

(...)

O que no mundo jurídico ocorre é que, com a constituição da sociedade simples, dotada de personalidade jurídica, as pessoas físicas dos profissionais atribuíram à nova entidade os direitos patrimoniais decorrentes da prestação de serviços ou decorrentes da cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou som de voz.

Ora, se tais direitos patrimoniais foram legitimamente atribuídos à pessoa jurídica, pelo mecanismo facultado por lei que é a

sociedade simples, não pode o fisco pretender um deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, sem que invoque um fundamento específico de nulidade do ato ou contrato que deu origem à constituição da pessoa jurídica ou do ato ou contrato que esta celebrar com a entidade pagadora das remunerações.

(Alberto Xavier, em artigo intitulado “Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer”, publicado na obra “Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos legais, econômicos e tributários”, MP Editora, 2008 - pág. 220 e 221 – sem destaques no original).

Releva notar que, no caso ora em exame, o **Recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos por ele em torneios e a título de premiação** (cf. Declarações de ajuste anual de fls. 11 e seguintes, bem como planilhas de fls. 1352 a 1358).

Assim, o que foi tributado através da pessoa jurídica referida foram somente os rendimentos decorrentes de contratos celebrados com outras pessoa jurídicas, notadamente relacionados à **exploração da imagem** do Recorrente, que – como é sabido – é um atleta profissional mundialmente conhecido.

Foi por isso que se explorou bastante, através da decisão recorrida e também no Termo de Verificação Fiscal, a questão da cessão do direito de imagem, a qual, por si só, “justificaria” a tributação das receitas originalmente auferidas pela pessoa jurídica na pessoa física do Recorrente.

No entanto, a exploração patrimonial de direitos personalíssimos – como é o da imagem - pode ser sim cedida a terceiros, especialmente a pessoas jurídicas, desde que para tanto haja a anuência do detentor destes direitos.

O direito à imagem, na Constituição Federal, está previsto no art. 5º, da seguinte forma:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

(...)

*X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a **imagem das pessoas**, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*

(...)

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

(...)

(sem grifos no original)

Por outro lado, no Código Civil, o direito à imagem - que é um dos direitos da personalidade - teve o seguinte tratamento:

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

Já a cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/1998, que assim determina:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

(...)

Decorre destas normas que o direito à imagem é personalíssimo e inviolável, além de intransmissível e irrenunciável. Isto é inconteste.

No entanto, a melhor Doutrina esclarece que o direito à imagem tem duas vertentes: uma moral e outra patrimonial. Por isso que a 4ª Turma do Eg. STJ, por ocasião do julgamento do RESP 74.473, proferiu julgado do qual se extrai a seguinte ementa, *verbis*:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOCTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

II - O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o

interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada.

III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.

(REsp 74473/RJ, Rel. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, QUARTA TURMA, julgado em 23/02/1999, DJ 21/06/1999 p. 157 – sem destaques no original)

Em outra oportunidade, aquela Eg. Corte assim se manifestou:

DIREITOS AUTORAIS. LIQUIDAÇÃO. ART. 610 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DIREITOS MORAIS E DIREITOS PATRIMONIAIS. PEDIDO DE INDENIZAÇÃO AJUIZADO PELA EDITORA E CESSIONÁRIA POR UTILIZAÇÃO NÃO AUTORIZADA DA OBRA. DIREITOS MORAIS PERSONALÍSSIMOS. CONFIGURAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITO PATRIMONIAL. PRECEDENTE DA CORTE.

1. A violação de direitos autorais pode alcançar os direitos patrimoniais e os direitos moraís, estes personalíssimos. Pedido de indenização ajuizado pela editora e cessionária por utilização não autorizada da obra, configura violação a direito patrimonial, sendo assim decidido. O Acórdão exequendo manteve íntegra a sentença, salvo ligeiro reparo quanto ao critério de indenização, que impôs feito por arbitramento considerando o número de vezes em que se deu a veiculação indevida, com o que não ultrapassou o plano do direito patrimonial, tal e qual dispôs a sentença de liquidação, que merece, por isso, restabelecida.

2. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 410.734/SP, Rel. Ministro CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, TERCEIRA TURMA, julgado em 06/12/2002, DJ 10/03/2003 p. 190)

Fica claro, assim, que o que a pessoa jurídica em questão (Guga Kuerten Participações) faz é se utilizar da “vertente patrimonial” do direito à imagem, que pode sim ser cedida. Trata-se de contrato de autorização de uso de imagem, visto que o Recorrente concede o exercício do direito de exploração de sua imagem a terceiros (no caso, a empresa Guga Kuerten Participações), sem abandoná-lo ou dele abdicar. O que se dá é tão somente a permissão para a exploração de sua imagem, sem turbar a titularidade deste direito (à imagem).

Que fique claro aqui, que o Recorrente não cede à pessoa jurídica o seu próprio direito de imagem, mas cede tão-somente os direitos patrimoniais decorrentes do uso de sua imagem. E isto é plenamente possível e legal. Esta licença do direito de imagem é, inclusive, o que justifica a presença do Recorrente como interveniente nos contratos celebrados pela pessoa jurídica, já que é o seu próprio direito de imagem que está envolvido neles.

O contrato de fls. 268 comprova que o contribuinte Gustavo Kuerten – detentor dos direitos sobre sua própria imagem - cedeu a exploração patrimonial destes direitos à pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.. Assim dispõe o referido contrato:

Objeto: O presente contrato particular de autorização, tem por objeto conferir à Autorizada os mais amplos poderes e direitos no que diz respeito a administração e gerenciamento em relação ao uso da imagem, nome, marca e voz do atleta profissional de tênis Autorizador, podendo, em qualquer lugar e momento, firmar contratos, permissões de uso, confecção de objetos, comerciais, propagandas, a serem veiculadas na mídia em geral e tudo o mais que estiver no interesse da Autorizada, tendo como figura central a pessoa do Autorizador, sempre respeitados os contratos já existentes para que não haja choque de interesses, bem como a agenda profissional.

Daí porque as receitas em questão (repita-se, decorrentes da exploração patrimonial do direito de imagem do Recorrente, devidamente cedido à Guga Kuerten Participações) **pertencem à pessoa jurídica, e não à física.**

Há que se reiterar, aqui, que todos os contratos mencionados pela fiscalização se referem à exploração da imagem do Recorrente, por se tratar de atleta profissional mundialmente conhecido.

Diante do exposto, e sendo passível de cessão a exploração destes direitos, nenhuma irregularidade ou ilegalidade existe nas contratações pactuadas pela pessoa jurídica. Por isso mesmo, as receitas decorrentes de tais contratos foram corretamente oferecidas à tributação pela referida pessoa jurídica, não havendo que se falar no deslocamento destas para a pessoa física de seu sócio, o ora Recorrente.

Assim, não pode prosperar a exigência fiscal em exame, no que diz respeito ao item 001 do lançamento, eis que não houve omissão de rendimentos por parte do Recorrente.

Por este motivo, deixo de analisar o pedido de compensação do imposto pago na pessoa jurídica com o imposto devido pela pessoa física, por flagrante perda de objeto – em relação aos rendimentos decorrentes dos contratos celebrados com esta pessoa jurídica.

02 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR (ITEM 002 – AUTO DE INFRAÇÃO).

Com relação à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior (item 002 do AI), nos anos-calendário de 1999 e 2000, cabe destacar o contido no primeiro item do acórdão recorrido, *in verbis*:

(...) o contribuinte impugnou parcialmente o lançamento: concordou com a tributação dos rendimentos auferidos no torneio de Dubai, em fevereiro de 1999, bem como aqueles pagos pela UBI Soft Entertainment S.A., nos meses de fevereiro, julho e agosto de 1999 e maio e setembro 2000.

O contribuinte discorda da tributação dos rendimentos auferidos da empresa Diadora SPA, nos meses de setembro e novembro do ano-calendário 1999, e da Head Sport AG, nos meses de abril, maio, junho, outubro e novembro do mesmo ano-calendário, conforme relacionado na tabela 13, abaixo. Alega que, embora os rendimentos não tenham sido declarados, o imposto de renda incidente foi devidamente recolhido. Em sua defesa junta aos autos os documentos de folhas 2.171 a 2.179 (Anexo 09)

Da parte impugnada, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis – SC concluíram que, *in verbis*:

Desta forma, deve-se excluir da matéria tributária do lançamento (item 002 do AI), o montante de R\$ 137.336,43 (US\$ 69.410,91 x 1,9786), tributado em novembro de 1999. Mantém-se, entretanto, os demais valores tributados em virtude da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior.

Em sede de Recurso, não houve qualquer contestação quanto ao saldo remanescente desta matéria tributável, que por isso mesmo, deve prevalecer.

03 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR (ITEM 003 do AUTO DE INFRAÇÃO).

De início, cabe ressaltar que a Relatora do voto vencedor, no item 1 do r. Acórdão, no título “**Dos limites do litígio**”, destacou que:

(...)

No que concerne à compensação indevida do imposto pago no exterior (item 003 do AI), o valor tributável não impugnado, referente aos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, totaliza R\$ 276.814,70, assim especificado:

Fato Gerador	Descrição	Valor Tributável	Multa (%)
30/06/2000	Diadora	R\$ 11.024,40	75 %
31/10/2001	Torneio Swiss Open	R\$ 2.643,84	75 %
31/11/2001	ATP Tennis MasterCup	R\$ 104.124,71	75%
28/02/2002	Antecipação IR na França	R\$ 159.021,75	75 %
TOTAL		R\$ 276.814,70	75%

Tabela 7

(...)

Fica, então, desde já, limitado o alcance da matéria a ser aqui analisada, considerando a parcela acima mencionada (não impugnada).

No que diz respeito à parcela impugnada, a decisão recorrida deixou de acolher o pedido do Recorrente sob os seguintes argumentos (fl. 2401), *in verbis*:

A autoridade lançadora efetuou a glosa do imposto de renda pago no exterior em virtude: ou da falta de apresentação de comprovantes desses pagamentos ou por não existirem acordos, tratados e convenções internacionais para eliminar a dupla tributação entre o Brasil e o país onde ocorreu a retenção/pagamento de imposto.

O contribuinte, por sua vez, vem aos autos discordar de parte do lançamento apresentando, às folhas 2.185 a 2.232, os comprovantes relativos a pagamentos de imposto de renda no exterior, devidamente acompanhados de tradução juramentada e, às folhas 2.234 a 2.349, cópias das legislações da Austrália, México e Chile, autenticadas pelas representações diplomáticas no Brasil e traduzidas por tradutor juramentado, que permitiriam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos nestes últimos que estejam também sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

Foram, então, reproduzidos os dispositivos legais que regem a matéria, e tomada a seguinte conclusão: “O tratamento fiscal será, portanto, aquele pactuado entre o Brasil e o país contratante, com o fim de evitar a dupla tributação internacional da renda, ou o definido na legislação que permita a reciprocidade de tratamento fiscal sobre os ganhos e os impostos em ambos os países.”.

Foi mencionado, ainda, na decisão recorrida, o Ato Declaratório COSIT nº 31, de 10 de setembro de 1998, que informa os países que assinaram acordos internacionais com o Brasil com o intuito de evitar a dupla tributação da renda. E, dentre os países relacionados, encontram-se a Alemanha, França e Itália (para os quais o contribuinte apresentou os comprovantes de rendimentos relativos ao imposto de renda retido na fonte).

A conclusão a que chegaram os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, após a análise das provas apresentadas pelo contribuinte às fls. 2.185-2.232, foi a seguinte:

4.2.1. Do imposto de renda pago na Itália – Diadora SPA:

Da glosa de fevereiro de 2001:

(...)

Ocorre que não há correlação entre as informações constantes do documento emitido pela Diadora SPA e os valores e datas declarados pelo contribuinte no ajuste anual. Repita-se: a empresa informa que pagou rendimentos (US\$ 24,108.33) e reteve imposto na fonte (US\$ 7,232.39) no dia 16 de março de 2001; por outro lado o contribuinte alega que tal comprovante refere-se a rendimentos (US\$ 300,000.00) e imposto de renda retido na fonte (US\$ 7,000.00) relativos ao mês de fevereiro daquele ano-calendário.

Diante do quadro que se apresenta não há como se concluir, portanto, pela comprovação da retenção. Desta forma, deve-se manter o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 28 de fevereiro de 2001, no valor de R\$ 13.626,90.

Da glosa de outubro de 2001:

(...)

Por conseguinte, deve-se alterar o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 31 de outubro de 2001, no valor de R\$ 20.233,50 para R\$ 1.485,75 (R\$ 20.233,50 - R\$ 18.747,75).

Da glosa de fevereiro de 2002:

(...)

Da mesma forma que no item (a) acima, verifica-se que não há equivalência nem de valores nem de datas entre as informações declaradas pelo contribuinte e aquelas constantes dos documentos juntados aos autos.

Desse modo, deve-se manter a glosa efetuada pela autoridade lançadora do imposto de renda pago no exterior, para o fato gerador de 28 de fevereiro de 2002, no valor de R\$ 27.547,76.

4.2.2. Do imposto de renda pago na França – Garantia do Torneio em Lyon:

Assim como no item 4.2.1 (b), é de se acatar a comprovação da retenção do imposto de renda pago no exterior em razão da equivalência entre os valores, não obstante o contribuinte declarar o recebimento e a correspondente retenção do imposto de renda na fonte, no mês seguinte ao informado pela fonte pagadora.

Por conseguinte, deve-se alterar o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 31 de março de 2001, no valor de R\$ 36.637,40 para R\$ 355,28 (R\$ 36.637,40 - R\$ 36.282,12).

4.2.3. Do imposto de renda pago na Alemanha (Garantia de Stuttgart):

Desta forma, fica comprovado que o contribuinte recebeu na Alemanha, em outubro de 2001, a importância de R\$ 269.780,00 (US\$ 100.000,00), sendo-lhe retido na fonte o imposto de R\$ 82.552,68 (US\$ 30.600,00),...

Como a dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos, o imposto de renda pago no exterior, passível de compensação na Declaração de Ajuste Anual, limita-se a R\$ 74.189,50 (equivalente a 27,5% sobre os rendimentos), conforme artigo 24 do Decreto nº 76.988/76, acima transcrito.

Deve-se, portanto, alterar o lançamento da glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração, correspondente ao fato gerador de 31 de outubro de 2001, no valor de R\$ 82.552,68 para R\$ 8.363,18 (R\$ 82.552,68 - R\$ 74.189,50).

4.2.4. Conclusão:

Diante do exposto, deve-se alterar a glosa de imposto pago no exterior deduzido indevidamente do imposto devido na declaração de ajuste anual de 2001 (item 003 do Auto de Infração, à folha 1.927) para os valores abaixo especificados:

Em resumo, foram restabelecidas em parte as deduções do IR pago no exterior, no total de R\$ 129.219,37; mas somente em relação aos rendimentos auferidos em países com os quais o Brasil comprovadamente mantinha relação de reciprocidade, nos termos acima referidos.

Em seguida, as autoridades julgadoras *a quo* analisaram as razões apresentadas pelo contribuinte no tocante às glosas dos valores do imposto de renda pagos na Austrália, México e Chile. Quanto a estes concluíram que não havia a prova da reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os referidos países, de forma que a compensação do imposto não seria permitida.

Como, em sede de Recurso Voluntário, não foram efetuadas quaisquer novas alegações, eis que o Recorrente basicamente repisou os argumentos já apresentados em sua peça impugnatória - os quais foram minuciosamente analisados pelas autoridades julgadoras de Primeira Instância.

Todavia, o Recorrente ainda acrescenta que não há motivos para se ignorar as legislações de Austrália, México e Chile juntadas à sua impugnação, pelo fato de não terem sido autenticadas pela autoridade brasileira nestes países. Saliênta que todas as normas ignoradas foram retiradas de *sites* oficiais do Governo de cada País, e traduzidas por tradutor juramentado, conforme reconhecido pelos próprios julgadores *a quo*.

Por isso pugna pelo reconhecimento de que a decisão recorrida se deu em evidente desconsideração ao princípio da verdade material.

Neste ponto, contudo, não assiste razão ao Recorrente. Os motivos que levaram as autoridades julgadoras *a quo* a não restabelecerem as glosas efetuadas do imposto de renda pago no exterior (Austrália, México e Chile) prendem-se aos seguintes fatos, *in verbis*:

Austrália

(...)

Ademais, talvez por equívoco na tradução, o documento de folha 2.236 - confirmação da Lei de Avaliação de Imposto sobre Renda da Austrália - informa que a citada legislação "representa uma parte da atual legislação do imposto sobre renda em vigor na Austrália desde 25 de fevereiro de 2004". Como o contribuinte pleiteia compensar o imposto de renda pago naquele país em 1999, a legislação juntada aos autos pelo contribuinte não comprovaria a reciprocidade de tratamento naquele ano-calendário.

México

(...)

Por último, a tradução juramentada de confirmação da legislação mexicana, à folha 2.284, afirma que a Lei do Imposto de Renda, em excerto apenso, foi publicada no Diário Oficial em 1º de janeiro de 2002. Ocorre que o contribuinte pretende compensar imposto de renda pago naquele país nos meses de fevereiro do ano-calendário 2000 e de março do ano-calendário 2001. Os fatos geradores, portanto, são anteriores à publicação da legislação mexicana trazida aos autos.

Chile

(...)

O Decreto nº 4.852, de 2 de outubro de 2003, que promulga a Convenção entre o Brasil e o Chile, destinada a evitar a dupla tributação, firmada em 3 de abril de 2001, informa que a citada Convenção somente entrou em vigor em 24 de julho de 2003,

(...)

Pelo exposto, conclui-se que não há como acatar o pleito do impugnante em deduzir o imposto pago no Chile, em março de 2000, do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual, exercício 2001, por falta de Acordo, Tratado ou Convenção Internacional, firmado entre o Brasil e aquele país, e por falta de comprovação da reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no país, ambos vigentes à época do fato gerador.

Percebe-se, assim, que andou corretamente a decisão recorrida, eis que as normas que comprovam a reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os referidos países somente entraram em vigor em momento posterior àquele em que os rendimentos lá foram recebidos pelo Recorrente, razão pela qual não procede o pedido de compensação do imposto em questão.

Por fim, no que diz respeito ao torneio ATP Tennis Master Cup, o Recorrente assim se manifestou, *in verbis*:

Como se depreende da análise das informações constantes da decisão recorrida, no item que se refere ao “limites do litígio”, foi afirmado que o Recorrente teria deixado de impugnar, entre outros, valores decorrentes do torneio “ATP Tennis Master Cup”, no montante de R\$ 104.124,71;

Quanto a este aspecto, cumpre esclarecer que o torneio em referência foi realizado na Austrália, de modo que os argumentos utilizados para sua defesa foram aqueles expostos no item acima, pela reciprocidade de tratamento, “não devendo restar dúvida de que tal matéria foi, efetivamente, impugnada”;

Neste ponto, são infundadas as alegações do Recorrente, pois está claramente identificado na peça impugnatória que o mesmo, no que concerne à compensação indevida do imposto pago no exterior (item 003 do Auto de Infração) – Austrália, assim se expressou às fls. 1969-1970, *in verbis*:

Estamos também enviando, em anexo, cópias das legislações da Austrália (documento 15), México (documento 16) e Chile (documento 17), devidamente consularizadas e traduzidas por

tradutor juramentado, que autorizam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos nestes últimos que estejam também sujeitos à tributação pelo imposto de renda na Austrália, no México e no Chile, respectivamente. Logo, uma vez que a legislação brasileira adota a reciprocidade de tratamento, os seguintes valores de imposto pago no exterior poderão ser utilizados na compensação com o imposto de renda no Brasil:

- *Retenções de imposto de renda relativas aos torneios de tênis "Aust. Mens Hard" e "Adidas Sydney International", realizados em janeiro de 1999 na Austrália, no valor de R\$ 9.274,67 (US\$ 7.700,66);*

(...)

No entanto, e considerando que, de fato, a parcela relativa aos rendimentos auferidos na Austrália foi impugnada como um todo, releva notar que nenhum prejuízo teve o Recorrente por terem as autoridades julgadoras considerado esta parcela do litígio como não impugnada.

Isto porque os rendimentos em questão teriam sido recebidos ao longo do ano de 2001 na Austrália. Por isso, nos termos já demonstrados acima, o imposto incidente sobre tais rendimentos não seria passível de compensação no Brasil, uma vez que somente a partir do ano de 2004 é que o imposto pago na Austrália passou a ser compensável aqui em razão da reciprocidade de tratamento com aquele país.

Por fim, em relação à glosa de fevereiro de 2002, o Recorrente argumenta que já havia apresentado na impugnação, o comprovante da retenção de imposto de renda efetuada pela Diadora naquele mês, no valor total de 13.220,38 euros, equivalentes a R\$ 27.547,76 (US\$ 11.625,00), fl. 2.186/2190, devidamente acompanhado de tradução juramentada (fls. 2196/2205).

Afirmou que o valor total do imposto retido, expresso em euros, corresponde à soma dos seguintes valores apresentados no referido comprovante: € 8.528,54 + € 8.528,54 + (€ 3.836,70) = € 13.220,38. O valor de € 3.836,70 corresponde a um número negativo, motivo pelo qual está representado entre parênteses.

Entretanto, as autoridades fazendárias consideraram esse valor como sendo positivo, tendo, dessa forma, apurado um montante total de imposto retido no exterior pela Diadora equivalente a 20.893,78 euros (resultante da soma de € 8.528,54 + € 8.528,54 + € 3.836,70). Todavia, o valor total do imposto retido pela Diadora, de acordo com o comprovante apresentado, corresponderia a 13.220,38 euros e não a 20.893,78 euros, como consta da decisão.

No entanto, a documentação mencionada pelo Recorrente se refere a março, e não a fevereiro de 2002. Assim, como já ressaltado pelas autoridades julgadoras de Primeira Instância, não há equivalência nem de valores nem de datas entre as informações declaradas pelo contribuinte e aquelas constantes dos documentos juntados aos autos. Desse modo, ratifico o entendimento de que deve ser mantida a glosa efetuada pela autoridade lançadora do imposto de renda pago no exterior, para o fato gerador de fevereiro de 2002, no valor de R\$ 27.547,76.

04 – MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO DE CARNÊ-LEÃO (ITEM 004 – AUTO DE INFRAÇÃO).

O último item da autuação a ser analisado por esta Câmara diz respeito à exigência da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior (objeto do item 002 do lançamento).

A decisão recorrida manteve esta parcela da autuação pelos seguintes motivos, *in verbis*:

(...)

Como dos autos se infere (v. folhas 1.902-1.908 e 1.927-1.928), a autoridade a quo efetuou o lançamento da multa isolada em virtude de o contribuinte não ter recolhido o carnê-leão devido mensalmente, relativo a (a) rendimentos omitidos recebidos de fontes situadas no exterior (item 002 do AI) e (b) glosas de imposto pago no exterior (item 003 do AI), nos anos-calendário 1999 a 2002.

Neste caso, não há que se falar em duplicidade na aplicação da multa, visto que a exigência da multa de ofício é sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste e a multa isolada é lançada em decorrência da falta de recolhimento mensal do carnê-leão. As penalidades, portanto, têm por origem fatos distintos.

(...)

E ainda:

(...)

Nota-se que a legislação aplicada não prevê hipótese de exclusão da multa isolada em caso de aplicação de outra multa de ofício, pelo contrário, determina sua imposição “ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste” (art. 44, § 1º, inciso III).

Portanto, embora as multas tenham sido lançadas no contexto do mesmo procedimento fiscal, não têm elas a mesma base de cálculo nem o mesmo embasamento legal. A multa isolada apenas é exigida nos casos em que demonstrado fica ter ocorrido falta de pagamento mensal obrigatório, em determinados meses, conforme apuração em demonstrativos às folhas 1.903-1.908, 1.911, 1.914, 1.917 e 1.920.

O Recorrente argumenta que além da multa de ofício, as autoridades fazendárias impuseram também a multa isolada decorrente da falta de recolhimento de imposto de renda a título de carnê-leão, de forma que teria havido uma dupla penalização sobre uma mesma infração. Conclui que resta evidente que a multa isolada não deve ser aplicada em conjunto com a multa de ofício, de modo que sua cobrança deve ser cancelada.

De fato, neste ponto do Recurso entendo que assiste razão ao Recorrente, pois a aplicação conjunta de ambas as multas (de ofício e isolada) implicaria na duplicidade de sanções sobre o mesmo fato, o que é vedado.

Como dos autos se infere (v. folhas 1.902-1.908 e 1.927-1.928), a autoridade *a quo* efetuou o lançamento da multa isolada em virtude do contribuinte não ter recolhido o carnê-leão devido mensalmente, relativo (I) a rendimentos omitidos e recebidos de fontes situadas no exterior (item 002 do AI) e (II) glosas de imposto pago no exterior (item 003 do AI), nos anos-calendário 1999 a 2002.

Quanto a esta matéria, impende ressaltar que este Conselho vem decidindo de forma reiterada que a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão não pode ser exigida em conjunto com a multa de ofício quando as mesmas incidirem sobre a mesma base de cálculo. É o que se vê do seguinte julgado:

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA. Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas. Recurso provido.

(Ac. 106-15.639, Rel. Cons. Gonzalo Bonet Allage)

No mesmo sentido o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

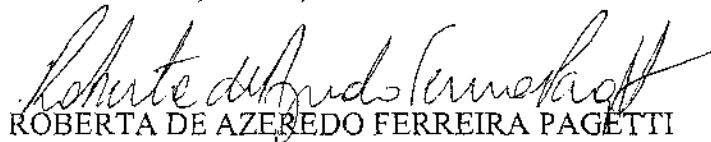
MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado.

(Ac. CSRF/01-04.987, Rel. Cons. Leila Maria Scherer Leitão)

E foi exatamente o que ocorreu no caso em tela, em que a base para a exigência dos valores relativos à multa isolada é exatamente aquela utilizada pela fiscalização para a exigência do IRPF em razão da omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior.

Assim, em razão da concomitância entre a aplicação destas duas multas (isolada e de ofício), voto no sentido de excluir a parcela da multa isolada do lançamento:

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar o item 001 do lançamento (relativo a omissão de rendimentos de pessoas jurídicas), bem como para excluir do mesmo a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício (item 004 do lançamento).


ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI

Voto Vencedor

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Redator-Designado

A matéria referente a este voto vencedor restringe-se à pertinência da infração relativa à omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas.

Inicialmente, resumem-se os pontos defensivos trazidos no recurso voluntário:

1. a autuação dessa espécie seria um último suspiro do Poder Executivo para fazer valer uma tributação mais gravosa, a despeito da regular constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços, personalíssimos ou não;
2. o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, norma de caráter eminentemente interpretativo nos termos do art. 106 do CTN, veio ratificar a situação pré-existente de inúmeras sociedades prestadoras de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, quando realizada por pessoa jurídica, sujeitam-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas;
3. o atleta profissional Gustavo Kuerten firmou contrato com a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, transferindo para esta o direito de uso sobre nome, imagem, marca e voz daquele, No tocante ao caráter patrimonial do direito de imagem dos atletas profissionais, os quais, de acordo com a decisão recorrida, não poderiam ser transferidos no que concerne à sua exploração, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (REsp 74.473-RJ), em linha com a tese esposada pelo recorrente;
4. o procedimento perpetrado pela fiscalização tem como premissa a equivocada e ilegal desconsideração jurídica da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, a qual percebeu os rendimentos de todos os contratos analisados pela autoridade fiscal, oferecendo-os a regular tributação. Tal pessoa jurídica possui como sócios distintos, Gustavo Kuerten e Rafael Kuerten, constituída com a participação de cada um em 50% do capital, percentual respeitado na distribuição de lucros, a demonstrar que tal empreendimento é efetivamente uma sociedade, que tem como atividade, entre outras, a administração do ativo constituído pelos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de Gustavo Kuerten, pessoa física. Trata-se de sociedade desenvolvida a partir dos esforços comuns de seus sócios Rafael e Gustavo Kuerten, sendo certo que a participação de ambos os sócios é essencial para o desenvolvimento das atividades da

sociedade, havendo, inclusive, a contratação de funcionários que dão suporte às atividades desenvolvidas (vide fls. 2.050 e seguintes);

5. os rendimentos decorrentes das atividades profissionais pessoais, correspondentes às garantias e prêmios relacionados aos torneios dos quais participa o recorrente, além das bonificações decorrentes de sua posição no ranking da ATP, sempre foram oferecidos à tributação na pessoa física. De outra banda, os valores percebidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, decorrentes de sua atividade de administração dos direitos sobre a imagem, nome, marca e voz, foram tributados por esta, sem que tal fato constitua qualquer infração à legislação fiscal;
6. Apesar de o tenista Gustavo Kuerten figurar como anuente nos contratos fiscalizados, tal anuência não o transforma em parte nos contratos, sendo que os direitos e obrigações avençados recaem unicamente sobre as partes contratantes, não podendo tais atos privados ser desconsiderados para fins fiscais, inclusive em decorrência da única norma de suporte para tal providência, o art. 116, parágrafo único, do CTN, ter sua aplicabilidade vinculada à edição de lei ordinária, o que ainda não aconteceu, hipótese que não pode ser suprida pelo auditor autuante;
7. a decisão recorrida entendeu aplicar ao caso em tela o art. 123 do CTN, que proíbe que convenções particulares possam alterar a sujeição passiva tributária. Ora, isso não ocorreu no caso aqui em debate, já que a pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda foi constituída para administrar a atividade de exploração de imagem, nome, marca e voz do recorrente, a qual, por razões óbvias, não poderia ser desenvolvida pessoalmente pelo recorrente diante dos seus compromissos como tenista;
8. na forma do art. 126 do CTN, depreende-se que, para possuir capacidade tributária passiva, basta que a pessoa jurídica configure uma unidade econômica ou profissional, e isso implica que a desconsideração da empresa Guga Kuerten, para fins de imposição de tributação ao recorrente, acabará levando à tributação do centro de negócios ou unidade econômica ou profissional "Gustavo Kuerten", pessoa jurídica;
9. subsidiariamente, o recorrente já aduzira em sua impugnação o direito à compensação dos valores recolhidos pela Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre as receitas tributadas na pessoa física do recorrente, aqui renovando o pleito.

A prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, tendo esta basicamente um único ativo, qual seja, os direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de uma pessoa natural famosa, vinha sendo seguidamente debatida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como se viu no Acórdão nº 104-21.583, sessão de 24 de maio de 2006, quando



se apreciou o caso do conhecido apresentador de TV Carlos Roberto Massa ("Ratinho"), o qual, de forma similar ao que aqui se debate, havia constituído uma empresa com seu cônjuge para exploração dos direitos de imagem, nome e voz do apresentador junto à emissora de TV, a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes considerou regular a imputação dos rendimentos pagos à empresa que explorava o ativo representado pelo trabalho do apresentador à própria pessoa física do apresentador, ou seja, *"os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses"*.

Nos caso ora em discussão, chama a atenção algumas questões, a desnaturar a possibilidade da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda desenvolver um verdadeiro elemento de empresa, ou seja, uma atividade econômica, com receitas diversas da exploração personalíssima dos direitos de imagem do recorrente, tudo a demonstrar que há apenas uma formalidade jurídica para encampar o desenvolvimento de uma atividade econômica de uma específica pessoa física:

- há contratos internacionais celebrados entre empresas estrangeiras e a própria pessoa física do recorrente, com objeto similar aos contratos nacionais capitaneados pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, como se podem ver nos contratos com a Diadora Spa-Itália (fls. 314 a 361). Ora, como há um contrato particular entre o recorrente e a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda para gerenciamento da imagem, nome, marca e voz do atleta profissional de tênis (fl. 2.054), ficaria ao alvedrio do tenista recorrente a celebração de contratos de exploração de sua imagem a partir da pessoa física ou da pessoa jurídica? Assim, o elemento pessoal do fato gerador do imposto de renda referente a rendimentos percebidos em situação idêntica poderia ser alterado pelo beneficiário, atribuindo-o a uma pessoa física ou a uma pessoa jurídica por si constituída? Ora, o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na forma do art. 121, I, do CTN, não estando no âmbito do sujeito passivo desnaturar, ao seu talante, a partir de negócios jurídicos privados, o real contribuinte, como inclusive vedado no art. 123 do CTN;
- a cessão dos direitos de imagem do tenista à Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda teria sido feita de forma graciosa? Ademais, parece totalmente implausível que o principal ativo de um atleta profissional de renome internacional, ou seja, sua imagem, seja transferido para uma empresa que não detém outros ativos, ficando o cedente a ser remunerado por apenas 50% dos lucros de tal empresa. Será que há razoabilidade em atribuir metade dos lucros empresariais da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda ao sócio Rafael Kuerten, o qual poderia, no máximo, ser responsável pela captação dos contratos, isso passível de uma remuneração específica, exceto se visualizarmos a empresa como um ente unipessoal, centrado na figura do recorrente, sendo os valores que sobejam a remuneração da captação pelo sócio Rafael Kuerten mera liberalidade de um irmão para o outro?

- alega o recorrente que a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda teria funcionários para suportar as atividades comerciais da empresa. Para tanto, logrou trazer três contracheques de funcionários diversos (fls. 2.050 a 2.052), a justificar uma estrutura empresarial. Ora, será que os modestos estipêndios dos funcionários da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, como se vê nos contracheques juntados aos autos, traduzem a real existência de uma estrutura empresarial?
- O recorrente figura como anuente nos contratos vergastados pela fiscalização. Porém, o recorrente não é um mero anuente, a concordar com a execução de determinado negócio jurídico. Exceto pela disponibilização de imagens, a qual poderia figurar como um acervo já pronto (como no caso de um artista ou esportista já falecido), o recorrente é o principal responsável pela execução ou inexecução das avenças. Veja-se, como exemplo, por todos, o contrato firmado com o Banco do Brasil (fls. 426 a 435). Neste, o anuente deve ser impedido (!?) pelo Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda de usar boné, camisetas ou outras peças de vestuário em marcas de outras instituições; a contratada deve envidar seus maiores esforços para que o anuente mencione o nome do Banco do Brasil em todas as mídias; o anuente deve participar de almoço para divulgação do contrato de patrocínio; o anuente deve estar disponível, sete dias por ano, para gravação de comerciais, sessões de fotos, para participação de torneio de exibição patrocinado pelo Banco do Brasil; o anuente, as suas expensas, deve manter serviço de profissional de assessoria de imprensa, enviando *clipping* ao patrocinador; a contratada receberia bônus adicional se o anuente ocupasse a posição de primeiro do *ranking* mundial da ATP. Ainda, esse contrato seria rescindido se o anuente se envolvesse em atos não condizentes com a postura desportiva; no caso de morte do anuente; no caso de o anuente deixar de jogar profissionalmente por motivo de doença, contusão ou debilidade física que perdure por 09 (nove) meses consecutivos; ou caso o anuente fosse condenado por crime inafiançável. Ora, claramente esta não é a posição jurídica de um anuente, que é uma figura passiva em um negócio jurídico, que simplesmente concorda com a realização do pacto. No caso em apreço, temos um contrato bilateral, em que o Banco do Brasil e o recorrente, simultânea e reciprocamente credor e devedor um do outro, assumem obrigações recíprocas. A figura passiva, sequer necessitando figurar como anuente, é a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda e não o recorrente;
- O recorrente defende calorosamente a necessidade da existência da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, como condição necessária para gerenciamento de sua carreira, recheada de compromissos internacionais. Ora, aqui há um rematado equívoco, a se imaginar que apenas uma pessoa jurídica tem condições de gerir patrimônios expressivos. Nada impede que uma pessoa física,



detentora de expressivo patrimônio, mantenha uma escrituração contábil, com contratação de terceiros agentes de sua carreira. Assim normalmente ocorre com artistas, jogadores e treinadores de futebol. É falaciosa a argumentação da necessidade de uma pessoa jurídica para gerir a carreira de um único artista, jogador ou técnico de futebol. Caso se acoberte essa estapafúrdia tese, qualquer executivo de uma grande empresa, com expressivos ganhos financeiros, se sentiria autorizado a criar uma pessoa jurídica, esta gestora de um experto em administração, o próprio executivo, este passando a perceber os salários pela distribuição de lucros da pessoa jurídica criada e não em decorrência da execução pessoal do trabalho pela pessoa física. Ainda, por que somente iria se autorizar a abertura de empresas em nome de artistas ou jogadores famosos, quando há inúmeros outros profissionais, em todas as áreas da vida social, que poderiam pugnar pelo mesmo direito, desnaturando completamente a tributação do imposto de renda da pessoa física, com ou sem vínculo empregatício? E mais, por que somente os detentores de altos vencimentos teriam direito a abertura de empresas (unipessoais!) e não as demais pessoas físicas de rendimentos mais modestos, com ou sem vínculo empregatício, todos a desfrutar de uma tributação mais favorecida no âmbito da pessoa jurídica?

Percebe-se que a constituição da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda foi um claro abuso de direito, já que o único ativo da empresa seria a imagem, nome, marca e voz do tenista Gustavo Kuerten, o qual apenas permutou a tributação dos serviços prestados de forma personalíssima pelo tenista como pessoa física para uma tributação como pessoa jurídica. Criou-se uma formalidade jurídica, destituída de qualquer substância, com o único fim de economizar o pagamento de tributos.

Deve-se anotar que não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, cujo único ativo é o direito de imagem de um tenista famoso, para a alienação dos desdobramentos patrimoniais de tal direito, quando se verifica que a empresa sequer agrega qualquer valor a marca negociada. Claramente seria uma sociedade cujo *affectio societatis* seria unicamente a redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos pelo recorrente, e não uma atividade econômica específica, que agregasse valor aos ativos existentes no *portfolio* da empresa. Ora, é notório que uma pessoa jurídica ou pessoa física equiparada à pessoa jurídica deve desempenhar uma atividade econômica que extrapole a mera prestação pessoal de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, sob pena de subverter completamente o regime trabalhista previsto nas leis pátrias, pois, se a tese do recorrente fosse acatada, nada impediria que qualquer pessoa física constituísse uma pessoa jurídica, passando os rendimentos do trabalho a serem pagos diretamente a empresa e essa efetuando a distribuição de lucros ao sócio. A constituição de empresa da espécie é um cristalino abuso de direito, que tem o único fim de perseguir uma tributação menos gravosa em face daquela que incidiria sobre os rendimentos do trabalho da pessoa física. Dessa forma, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

Como reforço às razões acima deduzidas, esta que bastariam para rechaçar a pretensão do recorrente, traz-se à colação excerto do Acórdão nº 104-21.583, já citado, que julgou o recurso do conhecido apresentador televisivo, inclusive enfrentando as mesmas questões de direito deduzidas pelo ora recorrente, que também adoto como razão de decidir, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

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

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

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

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

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos

consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

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

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

CAPITULO I

PESSOAS JURÍDICAS

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

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

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

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

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

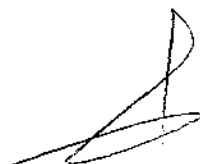
Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

CAPITULO II

EMPRESAS INDIVIDUAIS

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

§ 1º São empresas individuais:



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

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

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

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

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

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

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

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d") V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

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

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

Do texto acima transcrito é possível se concluir que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no

CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

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

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

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

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

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

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

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

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

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher



determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante.

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

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

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

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

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

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por "empresas

unipessoais" (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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



profissional), entendendo que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão.

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

Com relação às alegações da existência formal da pessoa jurídica envolvida, cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, o que houve foi desconsideração dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos / receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvido, que é o beneficiário de fato.

Nem poderia ser diferente, já que o Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços para Realização de Programas de Televisão e Outras Avenças de fls. 62/71 e os Contratos de Parceria Para Divulgação Publicitária e Termo de Licença Onerosa de Uso de Imagem de fls. 72/194, firmados entre o suplicante e as empresas recebem a anuência / interveniência deste. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente o apresentador Carlos Roberto Massa, por ato de sua vontade, que pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer, que a pessoa jurídica Massa & Massa em questão não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que realmente se trata de direitos da personalidade, já que não se pode olvidar o trabalho pessoal, ou prestação pessoalmente de serviços, do chamado "um homem só", no caso o próprio beneficiário final dos rendimentos, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "zero", repito o que já disse, ou seja, que é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando o apresentador Carlos Roberto Massa que o faturamento continuaria no mesmo patamar.

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

Como, também, não tenho dúvidas, que o direito à imagem integra os direitos da personalidade e os rendimentos daí decorrentes, são de tributação na pessoa física.

É de se reforçar, que no caso em questão, o próprio apresentador Carlos Roberto Massa é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada feito, não há como

outro sócio substituí-lo, até porque as cláusulas contratuais são nitidas neste sentido.

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

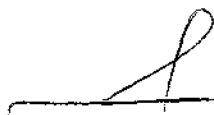
É de se salientar que o fato de a fiscalização ter intitulado como "Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício" os valores recebidos da TV SBT Canal 4 de São Paulo não significa que o Fisco teve a intenção de declarar a existência ou não de relação jurídica de emprego, nos termos da CLT, já que,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

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

(...)

III - DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM SEDE ADMINISTRATIVA:

Analisando este item, constata-se pelos elementos que compõem os autos que, ao contrário do argumento do litigante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda. em sede administrativa, mesmo porque, como já exaustivamente repetido em itens anteriores, a tributação em causa, com supedâneo no enquadramento legal consignado no auto de infração, mormente o preceituado no § 4º do art. 3º da Lei nº



7.713/88, e em face do disposto nos arts. 4º, 118 e 123 do CTN, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada; cabe acrescentar que não foi objeto de fiscalização a empresa referida, de forma que não subsistem as alegações relativas a lucros por ela distribuídos, e despesas e compras incorridas. Não há mais o que comentar ou fundamentar já que não houve a desconconsideração jurídica das empresas em questão. O que houve foi o deslocamento de parte da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física.

No tocante ao pretenso suprimimento da lacuna normativa do art. 116, parágrafo único, do CTN pela autoridade autuante, também melhor sorte não socorre ao recorrente. A autoridade administrativa não descon siderou atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (doação por alienação; ganho de capital por rendimento de trabalho), mas apenas atribuiu o fato gerador ocorrido, inconteste, o auferimento de renda, ao sujeito passivo correto, no caso a pessoa física. Trata-se da aplicação do vetusto dispositivo existente no art. 149, VI, do CTN (*O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária*).

Para finalizar, remanesce o pedido de compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda em decorrência dos rendimentos ora imputados à pessoa física do recorrente. Aqui assiste razão ao recorrente, até em razão de um paralelismo de procedimento, em obediência ao princípio da moralidade administrativa, já que soaria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física dos sócios, mantendo lá os tributos pagos, obrigando a empresa a solicitar uma restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Aqui, para deferir a pretensão do recorrente, mais uma vez reforço as razões acima com as deduzidas no Acórdão nº 104-21.583, em relação a idêntico ponto lá debatido, *verbis*:

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

Com referência ao pedido de compensação dos recolhimentos efetuados pela empresa Massa & Martinez Ltda. (Massa & Massa Ltda.), no sentido de deduzi-los do imposto de renda pessoa jurídica e contribuições devidos apurado nas declarações de ajuste anual do autuado, entendo que é, totalmente, procedente o pedido do suplicante.

Aliás, diga-se de passagem, deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para pessoa física, tendo por base documentação da pessoa jurídica, não faz nenhum sentido manter a tributação da pessoa jurídica no que se refere ao valor transferido para pessoa física.

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

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

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

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei nº 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei nº 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto nº 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto nº 70.235/72).

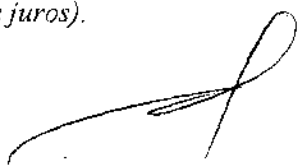
Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

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

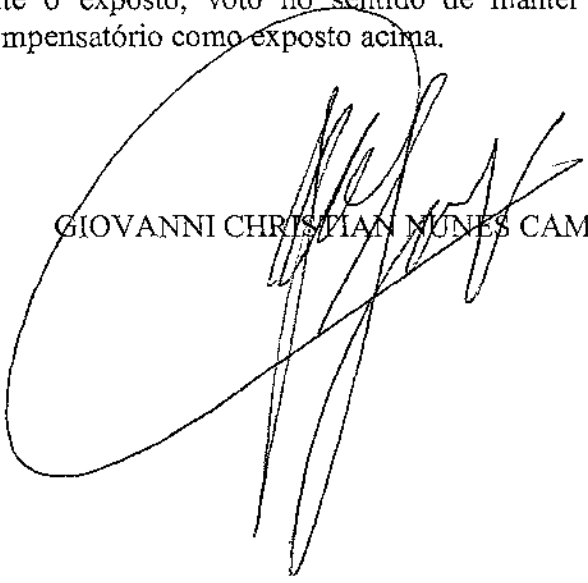
Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

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

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



Ante o exposto, voto no sentido de manter a presente infração, porém deferindo o pleito compensatório como exposto acima.



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Declaração de Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

Em que pese a respeitável posição defendida pela corrente vencedora, adotada pelos Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Sérgio Galvão Ferreira Garcia e Ana Maria Ribeiro do Reis, com relação ao item 001 do auto de infração - omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas – ousei divergir para acompanhar o voto da Relatora, entendendo que esta parcela do lançamento é im procedente.

Nesta declaração de voto farei apenas breves considerações sobre a possibilidade, prevista pela legislação pátria, quanto à constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços profissionais por seu sócio, ainda que com caráter personalíssimo e sem concurso de terceiros, empregados ou não, bem como sobre a plena aplicabilidade ao caso da regra prevista no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, cuja consequência é a impossibilidade de manutenção da exigência fiscal, relativamente ao item 001 do auto de infração.

Pois bem, o Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) prevê, em seus artigos 146 e seguintes e no artigo 647, que as pessoas jurídicas são contribuintes do imposto de renda e que estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, os rendimentos de serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas.

Esta situação, aliás, parece-me inquestionável.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho¹:

A compreensão, sob o ponto de vista estrutural e funcional (teleológico) do enunciado do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, requer um exame das normas que dispõem sobre a sujeição passiva do Imposto de Renda Corporativo de modo a verificar em que condições elas determinam ou permitem escolhas por parte dos prestadores de serviços.

Percorrendo as normas do vigente Regulamento do Imposto de Renda de 1999 identificamos pelos menos duas possibilidades à disposição de uma pessoa que pretenda prestar serviços de natureza pessoal debaixo de uma forma jurídica específica: a criação de uma pessoa jurídica.

¹ Artigo "Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05", publicado na obra "Prestação de Serviços Intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários / Pedro Anan Jr., Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores; Gustavo Tepedino ... [et al.]. - São Paulo: MP Ed., 2008, p. 485-486.

Em primeiro lugar, os rendimentos provenientes da prestação de tais serviços poderiam vir a ser tributados de acordo com os regimes de tributação que são acessíveis às pessoas jurídicas se fosse constituída uma sociedade que adquirisse personalidade jurídica segundo um dos tipos previstos na ordem jurídica; esta escolha teria guarida no inciso I do artigo 147 do Regulamento do Imposto de Renda.

Em segundo lugar, haveria a possibilidade de escolha do regime jurídico das denominadas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada. Havendo a possibilidade de eleição dessa via (os serviços deveriam ser objeto de lei que regulasse uma dada profissão), os rendimentos gerados podem ser tributados no regime de uma pessoa jurídica se contratado por intermédio de uma sociedade civil, na forma do § 3º do artigo 146 do Regulamento do Imposto de Renda.

Há, ainda, uma terceira hipótese. De fato, em face do disposto no inciso III do §1º do artigo 150 do Regulamento, serão tributados de acordo com os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas os rendimentos auferidos por pessoas físicas decorrentes da exploração de quaisquer atividades econômicas de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, com exceção daqueles listados nos itens I a VIII do § 2º do mesmo artigo 150. Trata-se, como se vê, de uma forma de equiparação de pessoas físicas a pessoa jurídica, e, neste caso, seria desnecessária a criação de uma pessoa jurídica.

Evoluindo um pouco, a possibilidade de existência de pessoas jurídicas nas quais os serviços são prestados pessoalmente pelo sócio, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, é admitida pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que encampou orientações dadas pelo INSS (Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, artigo 156) e pela Secretaria da Receita Previdenciária (IN/SRP nº 03/2005, artigo 148).

Refiro-me, especificamente, à Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, cujo artigo 120 tem a seguinte redação:

Art. 120. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

(...)

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.



Esta orientação normativa prevalece há longa data.

Aliás, no âmbito da legislação previdenciária, a prestação de serviços de natureza estritamente pessoal por pessoas jurídicas está prevista no § 5º, do artigo 201, do Decreto nº 3.048/99.

Ainda se pode encontrar previsões legislativas semelhantes no artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68 (ISS), no artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS), no artigo 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123/2006 e no artigo 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96 (ambos referentes ao SIMPLES).

Assim, sob minha ótica, perfeitamente lícito e possível que a pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., da qual o recorrente é sócio em conjunto com seu irmão Rafael Kuerten, firmasse contratos relacionados à exploração da imagem de Gustavo Kuerten e, conseqüentemente, auferisse receitas referentes a tal atividade.

A contribuinte do imposto de renda, relativamente a estas receitas, é ela (pessoa jurídica) e não a pessoa física de seu sócio Gustavo Kuerten.

Quando o legislador pretendeu que a receita auferida por pessoas jurídicas fosse imputada aos seus sócios, editou norma específica (Decreto-lei nº 2.397/87), já revogada.

Conforme destacado pela Relatora, o recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos em torneios e a título de premiação (cf. Declarações de ajuste anual de fls. 11 e seguintes, bem como planilhas de fls. 1352 a 1358), de modo que a exigência atinge, apenas, valores auferidos pela pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. de outras pessoas jurídicas, relacionados à exploração patrimonial do direito de imagem do autuado.

Esta parcela do lançamento não pode prosperar.

Certamente com o objetivo de dirimir controvérsias semelhantes a esta, em 21/11/2005 veio à tona a Lei nº 11.196, em cujo artigo 129 está expresso que:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Segundo penso, este dispositivo limitou-se a explicitar situação tributária que sempre existiu, apenas esclarecendo que devem ser tributadas pelo imposto de renda, entre outros tributos, as pessoas jurídicas (e não os seus sócios), relativamente às receitas decorrentes da prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural; em



caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

É evidente, pois, o caráter interpretativo desta norma legal, o que se confirma pela *justificação* da sua inclusão no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005 (PLV nº 23/05), a qual está posta nos seguintes termos:

Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria.

(Grifei)

É relevante destacar que a *justificação* do Poder Legislativo equivale à “Exposição de Motivos” do Poder Executivo.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ tem jurisprudência sedimentada no sentido de que a Exposição de Motivos de ato normativo e, portanto, também a sua *justificação*, são determinantes para a interpretação da norma, conforme ilustram as ementas dos seguintes julgados:

*TRIBUTÁRIO IPI AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO D 2.917/98
ART. 4º, II, DL Nº 1.199/71. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.*

I - Embora o Decreto-Lei nº 1.199/71 não faça menção expressa à exigência de motivação, a Exposição de Motivos do Decreto nº 2.917/98 justifica que a elevação da alíquota do IPI para 5% "tem o objetivo de ajustar a tributação do IPI sobre o açúcar, revogando-se em consequência, o Decreto no 2.501, de 18 de fevereiro de 1998, por não persistirem as razões que motivaram a atribuição de crédito presumido a estabelecimentos fabricantes para equalização dos preços do produto em todas as regiões do País". Desse modo, conclui-se que a medida enquadra-se nos escopos da política econômica governamental a que se refere o art. 4º do Decreto-Lei no 1.199/71, não havendo violação desta norma pelo Decreto nº 2.917/98, criado com base no Poder Regulamentar que exerce o Presidente da República (art. 84, IV, da Constituição Federal).

(STJ, Primeira Turma, REsp nº 710.458/MG, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005, p. 214)

ADMINISTRATIVO. 11,98%. SERVIDORES PÚBLICOS. LEI Nº 8.880/94. CONVERSÃO DE CRUZEIROS REAIS EM URV'S. REDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

I - A conversão de que trata o art. 22, da Lei nº 8.880/94, quanto aos vencimentos e proventos dos servidores públicos que têm a data de pagamento estabelecida em consequência do art. 168 da Constituição Federal, deve observar a data do efetivo pagamento.

II - Interpretação sistêmica do conteúdo da Lei nº 8.880/94, cuja Exposição de Motivos proclamam a manutenção do poder aquisitivo dos trabalhadores e servidores públicos.

III - Agravo interno desprovido.

(STJ, Quinta Turma, Ag. Rg. No REsp nº 767.792/SP, Relator Ministro Gilson Dipp, DJ de 14/11/2005 p. 403)

Segundo penso, é extrema de dúvidas o caráter interpretativo do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

Não se pode olvidar que, nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”, de modo que o item 001 do auto de infração é improcedente, conforme, inclusive, voto-vencido na decisão de primeira instância.

O posicionamento adotado por este julgador é corroborado pela ampla maioria da doutrina que se debruçou sobre o tema.

Nesse sentido, trago à colação excertos do Prefácio da obra citada nesta declaração de voto, de autoria do Secretário da Receita Federal no período 1995-2002, Sr. Everardo Maciel (fls. 07-09):

Os lançamentos fiscais, no âmbito da prestação de serviços intelectuais, buscam tangenciar esse impedimento. Procede-se na prática à desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico como se dissimulação houvera. Não se faz, todavia, alusão à prerrogativa que teria a administração fiscal, nos termos do assinalado art. 116, parágrafo único, do CTN. Fala-se na esdrúxula figura do deslocamento de renda da pessoa jurídica para pessoa física. Cogita-se, também, da reclassificação de rendimentos, como se essa possibilidade não restasse limitada a uma mera revisão, no âmbito de um mesmo contribuinte, nas classes de rendimentos (isento para tributável, tributável exclusivamente na fonte para tributável na declaração de ajuste, etc.). Qualifica-se, por vezes, a infração como simulação, sem a aplicação de multa agravada, gerando uma contradição em termos, tendo em conta seu caráter, por suposto, doloso.

As explicações oferecidas para a atitude assumida pelas autoridades fiscais, para além do que faculta a legislação aplicável, são pírias. Não se pode dizer que a tributação das pessoas jurídicas seja mais generosa que a das pessoas físicas. Simplesmente não são comparáveis. Os custos de uma pessoa

jurídica contratada, por exemplo, são significativos maiores do que os de uma pessoa física (contabilidade, salários e encargos sociais dos empregados, aluguel e tributos patrimoniais incidentes sobre respectiva sede, etc.). Ainda que fosse procedente o entendimento de que há desequilíbrio de tratamento, a equiparação dar-se-ia pela revisão das alíquotas praticadas, não pela desconsideração da pessoa jurídica contratada. Não cabe igualmente se falar em proteção ao trabalhador, entendido como sócio da pessoa jurídica prestadora de serviço, pois é ele justamente o alvo do auto de infração lavrado, o que revelaria uma profunda ironia.

Nesse cenário de incongruências e insubsistências, o Congresso Nacional aprovou emenda à denominada "MP do Bem", que resultou no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, pondo termo, em princípio, à insegurança jurídica vivida pelos prestadores de serviços intelectuais. Não foi exatamente assim, todavia.

Quando considerado, no curso do processo administrativo fiscal, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, foi tido como norma que instituiu novo regime fiscal, ainda que não se saiba o que venha a ser tal regime. Os autores deste livro que abordaram especificamente a questão são unânimes em entender o efeito retroativo da norma. Quase todos a vêem como de caráter interpretativo, tese que também perfilho. Ninguém a compreende como marco de um novo regime fiscal, com efeitos a partir de sua vigência.

De fato, a partir de 1997, em virtude do art. 55 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se estabeleceu a integração na tributação da renda entre pessoas jurídicas e físicas, com isenção na distribuição dos resultados, sem qualquer distinção de tratamento no universo das pessoas jurídicas. Esse regime se contrapõe ao que vigorou entre 1988 e 1996, em que se admitia a compulsória distribuição aos sócios, no final de cada período-base, do lucro apurado em sociedade civil de prestação serviços de profissões regulamentadas. Essa distribuição ficava sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do que seria devido na declaração de ajuste da pessoa física.

Portanto, desde 1997, a norma contida no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, já produzia efeitos. Nas circunstâncias, sobre ser interpretativa, ela tem também caráter quase tautológico.

A insistência da administração fiscal em perceber de forma restritiva o comando do referido artigo 129 e o disfarçado recurso ao disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN, já dito como carente de norma que lhe dê concretude, é que certamente inspirou o legislador a introduzir o que veio a ser chamado de Emenda Três no projeto de lei, do qual resultou a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil. Tal Emenda nada mais é que uma ordem de serviço, pois tão-somente lembra à autoridade administrativa que, ressalvadas as hipóteses de simulação, a desconsideração de ato ou negócio jurídico, sem autorização judicial, só poderia ocorrer com a aprovação, por lei ordinária, dos procedimentos



especiais reclamados pela parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

(...)

A prestação de serviços intelectuais, na forma aqui tratada, ainda suscita outras indagações. Se a autoridade fiscal entende ilícita essa prática, por que, desde sempre, não esclareceu seu entendimento, mediante a edição de atos interpretativos? O contribuinte se inscreve no cadastro fiscal, pratica os atos contratuais pactuados com o contratante, recolhe com regularidade os tributos devidos pela pessoa jurídica, por que, então, se vê inopinadamente surpreendido com uma interpretação diversa do que sempre julgou lícito? Seria o caso de se falar em deslealdade institucional?

Ortega y Gasset, certa vez, nos ensinou que a "clareza é delicadeza do legislador para com o povo". Este livro demonstra à saciedade a natureza interpretativa e a legalidade do mencionado artigo 129 da Lei nº 11.196. Já não seria o tempo de cessar tão minúscula batalha, na perspectiva dos cofres públicos, a despeito da importância que tem para as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, encerrando, assim, essa injustificada temporada de insegurança jurídica? Seria bom para o País.

A transcrição foi longa, mas extremamente valiosa, pois demonstra que, no caso, inexistiu omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, sendo improcedente a exigência fiscal com relação a este ponto.

Também na obra citada, o Professor Roque Antonio Carrazza escreveu artigo chamado "*O Caráter Interpretativo do Art. 129, da Lei nº 11.196/2005*", cujas conclusões, extraídas das fls. 258 do livro, passo a transcrever:

Tudo posto e considerado, só nos resta sumular as seguintes conclusões:

6.1. O artigo 129, da Lei nº 11.196/05, tem caráter meramente interpretativo, inclusive no que respeita à tributação por meio de imposto sobre a renda e de contribuição.

6.2. O dispositivo em foco limitou-se a explicitar situação tributária que, em matéria de imposto sobre a renda e de contribuição, sempre existiu para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, em caráter personalíssimo ou não, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada e, no caso daquelas de profissão legalmente regulamentada, mereceu tratamento diverso apenas no período compreendido entre 1988 e 1996 (por força do disposto no art. 2º, do Decreto-lei nº 2.397/87).



6.3. O artigo 129, da Lei nº 11.196/05, apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que as integram.

6.4. A aplicação do artigo 129, da Lei nº 11.196/05, há de ser feita em sintonia com o disposto no artigo 106, I, do CTN, que é peremptório no sentido de que as leis tributárias interpretativas retroagem à data da entrada em vigor das leis tributárias interpretadas.

Sob minha ótica, a matéria é clara e não comporta maiores digressões.

No entanto, para quem ainda tem dúvida quanto ao cometimento de infração à legislação tributária por parte do recorrente, tenho como aplicável ao caso a regra prevista no artigo 112, inciso II, do CTN, segundo a qual “*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*” (Grifei)

Com tais considerações relacionadas à improcedência do item 001 do auto de infração, acompanho o voto da Relatora.



GONÇALO BONET ALLAGE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 11516.000152/2004-51

Recurso nº: **154.280**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 106-17.147.

Brasília/DF,

18 MAI 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional