



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11516.000152/2004-51  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-004.548 – 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de novembro de 2016  
**Matéria** IRPF  
**Recorrentes** GUSTAVO KUERTEN e FAZENDA NACIONAL  
GUSTAVO KUERTEN e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA.  
TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA  
COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA  
DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS.

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Por voto de qualidade, acordam em não conhecer das matérias adicionais ao recurso, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram das referidas matérias. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra. Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deu provimento parcial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Heitor de Souza Lima Junior. Julgamento iniciado em 10/2016 e concluído dia 23/11/2016.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício)

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional (fls. 4.189/4.192) e pelo Contribuinte (fls. 4.276/4.303), em face do acórdão nº 106-17.147, julgado na sessão do dia 05 de novembro de 2008, pela 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o qual julgou parcialmente procedente o Recurso Voluntário.

A decisão restou assim ementada:

*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 afluente.*

*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 urna 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 /s18 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 eia 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.*

Na origem, trata o presente processo de Auto de Infração, fls. 3.326/3.333, contendo as seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e de cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002; (ii) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, nos anos-calendários de 1999 e 2000; (iii) compensação indevida do imposto pago no exterior, nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002 e; (iv) exigência de multas isoladas em razão da falta de recolhimento do carnê-leão, em relação aos períodos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

Para entendermos a presente autuação é importante destacar alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal, de fls. 3.288/3.310:

*Foi então instaurado procedimento fiscal de diligência para a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. (MPF N° 0920100 2003 00368 9, fls. 419), para quem foi encaminhada a Intimação 117/03 (fls. 420), solicitando os contratos envolvendo a participação pessoal de Gustavo Kuerten, que tenham gerado rendimentos no período de 01/01/1999 a 31/12/2002, e as notas fiscais emitidas pela empresa no período de 01/01/99 a 31/12/99. Em resposta, a empresa apresentou os documentos das folhas 422 a 565.*

*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 (f Is. 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 (f Is. 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, conforme demonstramos a seguir:*

*(...)*

*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**

*Com base nos documentos apresentados pelo contribuinte e pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. e nas Declarações de Ajuste Anual de 2000 a 2003 (fls. 11 a 21 e 1865 a 1870), apuramos as infrações que seguem abaixo discriminadas.*

### **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 US\$ 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, trate 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 n 2 359/03 (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, o 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 31/12/2003.*

(...)

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

Inconformado com o lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação de fls. 3.339/3.378 do e-processo, requerendo a (i) improcedência da autuação fiscal em razão da carência de fundamentos jurídicos que a fundamente; (ii) e em relação a “omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas” que seja, ao menos, realizada a compensação dos valores recolhidos a título de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal sobre os mesmos rendimentos pela empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda.

Ao analisar o presente processo, a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis/SC, na sessão do dia 02 de dezembro de 2005, conforme Acórdão nº 7.704, julgou procedente em parte o lançamento, mantendo a exigência do IRPF no montante de R\$ 7.722.195,79 (inicialmente R\$ 8.193.977,94), mantendo a multa de ofício de 75%, juros de mora e multa isolada no valor de R\$ 342.338,49 (inicialmente R\$ 467.096,84).

Diante de tal decisão, houve a interposição de Recurso Voluntário de fls. 3.856/3.914, alegando os seguintes pontos que transcrevo:

*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 As 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 as 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 unido 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 A 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 As atividades desenvolvidas, como se infere da documentação anexada As 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 a 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 a 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 A. 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 atribuirá 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 A. 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 fez 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, e imperioso que se proceda A. 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 A. 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, Mexico e Chile autorizam a compensação do imposto pago em outros países sobre rendimentos auferidos que lá também estejam sujeitos a 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 principio 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 principio 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 sites 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 descon sideração 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 carne-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 camê-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 camê-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 carne-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.

A 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, na sessão do dia 05 de dezembro de 2008, de acordo com o Acórdão nº 106-17.147, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

*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-ledo, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Sérgio Galvdo Ferreira Garcia (Suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor quanto h. 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.*

Diante de tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de fls. 4.170/4.186, na antiga modalidade “contra decisão não unânime”, no qual, de acordo com o exame de admissibilidade, abordou os seguintes pontos:

*a) para a parte da decisão que determinou a compensação do crédito tributário lançado com os tributos pagos pela pessoa jurídica, contrariedade aos arts. 156, inciso II, e 170 do Código Tributário Nacional — CTN e aos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e divergência com o Acórdão nº 108-08.231, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, julgado na sessão de 16 de março de 2005, e cm o Acórdão nº*

201-79.480, da Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, julgado na sessão de 27 de julho de 2006;

b) para o capítulo do julgado que excluiu a multa isolada por falta do recolhimento do carnê-leão, contrariedade ao art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em relação aos Acórdãos citados pela Fazenda Nacional, transcrevo as ementas abaixo:

*Acórdão n.º 108-08.231*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO — ARGÜIÇÃO DE NULIDADE — DECISÃO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES — CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA — DESNECESSIDADE — É desnecessário que o Fisco percorra todas as instâncias administrativas com o processo de exclusão do SIMPLES para só então, com a decisão final desfavorável ao contribuinte, proceder ao lançamento de ofício. A tramitação conjunta dos processos de exclusão do SIMPLES e do auto de infração evita a ocorrência da decadência tributária.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO — ARGÜIÇÃO DE NULIDADE — ARBITRAMENTO DO LUCRO — JUNTADA DE PROVAS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL — INTIMAÇÃO PRÉVIA — DESNECESSIDADE — É desnecessária a audiência prévia do contribuinte acerca de procedimentos característicos de fiscalização como a decisão de arbitrar a empresa, bem assim a juntada de notas fiscais de compra que embasaram o arbitramento. Eventuais irregularidades nos procedimentos do Fisco podem ser apontadas pelo contribuinte, sem prejuízo para o mesmo, durante o período de litígio fiscal.*

*COMPENSAÇÃO — COMPETÊNCIA ORIGINAL — OPORTUNIDADE — PROCEDIMENTO - A apreciação de pedido de compensação tem momento, procedimento e competência original próprios. O pedido deve ser dirigido à autoridade lançadora, na forma normatizada pela Receita Federal, após a decisão definitiva do litígio, conforme inteligência das Instruções Normativas SRF nºs 021, 073/1997 e 210/2002.*

*Recurso negado.*

*Acórdão n.º 201-79.480*

*Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF*

*Ano-calendário: 1999*

*Ementa: CONTITUCIONALIDADE. ART. 13 DA LEI Nº 9.779/99. OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. INCIDÊNCIA DO IOF. CONSTTUICIONALIDADE.*

*Falece ao Conselho de Contribuinte competência para apreciar e julgar eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade da incidência do IOF sobre operações de empréstimos de recursos financeiros realizados entre pessoas jurídicas, conforme determina o art. 13 da Lei nº 9.779/99.*

*COMPENSAÇÃO, POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA.*

*A compensação não é matéria de defesa e se dá entre débito definitivamente constituído e crédito líquido e certo do contribuinte. Não existindo débito definitivamente constituído, não há como se falar em compensação.*

*Recurso negado.*

Conforme despacho de fls. 4.189/4.192, o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, sendo o contribuinte intimado conforme AR de fls. 4.218. Na oportunidade, ele opôs Embargos de Declaração (fls. 4.225/4.228) e apresentou Contrarrazões (fls. 4.242/4.256).

Nas Contrarrazões o Contribuinte alega:

- Intempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, que **foi apresentado no dia 16/08/2010**, sendo que o recebimento na Procuradoria ocorreu no dia **20/07/2010**. Alega que no dia 19/07/2010 o processo encontrava-se “em trânsito”, porém, no dia 20/07/2010 o mesmo já estava “em andamento” no Controle Administrativo Tributário da PGFN-DF;

- Recurso Especial por contrariedade à Lei ou Evidência de prova, não cumprimento dos pressupostos de admissibilidade, previstos no art. 15, §1º do Antigo Regimento da CSRF;

- Recurso Especial de Divergência, alega que não houve a indicação da fonte de onde os acórdãos foram copiados, em flagrante desrespeito ao preceituado no art. 67, §9º do antigo RICARF;

- Alega que a decisão está correta ao determinar o aproveitamento dos valores que foram recolhidos pela pessoa jurídica com aqueles exigidos pelo Contribuinte;

- Impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício sobre a mesma base de cálculo;

Em seus Embargos, o Contribuinte, em síntese, apresentou os seguintes fundamentos, conforme despacho de fls. 4.261, que houve contradição, pois o acórdão, ora recorrido, (i) nega a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, porém admite o deslocamento do fato gerador dela para a pessoa física do sócio; (ii) o acórdão foi silente no tocante a aplicação do art. 50 do Código Civil, que institui uma cláusula de reserva de jurisdição para desconsideração da personalidade jurídica. Conforme o despacho de fls. 4.261/4.264 os Embargos foram rejeitados.

Do despacho que rejeitou os Embargos de Declaração, opostos pelo Contribuinte, houve sua intimação conforme AR de fls. 4.272. Nesta oportunidade, houve a interposição de Recurso Especial por parte do Contribuinte, de fls. 4.276/4.303, alegando: (i) divergência de interpretação quanto à cessão de direito de imagem, que exigiria a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil,

utilizando como paradigma os Acórdãos ns. 102-49.191 e 2102-01.487 e; (ii) retroatividade da lei na reciprocidade de tratamento dos tributos recebidos no exterior, utilizando como paradigma o Acórdão nº 3101-00.453. Conforme ementas transcritas abaixo:

*Acórdão nº 102-49.191*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. No caso dos autos a caracterização, como próprios, de rendimentos recebidos em nome de pessoa jurídica, somente pode ser feita a partir da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que impõe a obtenção de decisão judicial para tanto, a teor do que dispõe o art. 50 do Código Civil.*

*Pretensão fiscal que não encontra, no ordenamento jurídico pátrio, fundamento de validade.*

*Recurso provido.*

*Acórdão nº 2102-01.487*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003*

*CESSÃO DE DIREITOS DE PATRIMONIAIS DE AUTOR OU IMAGEM, NOME, MARCA OU VOZ PARA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.*

*A partir da sanção, promulgação e publicação do art. 980A, § 5º, do Código Civil, deve-se reconhecer que soçobrou toda a discussão sobre eventuais óbices a impedir a atribuição de direitos personalíssimos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código Civil de 1916 (e sociedades simples e empresárias do Código vigente), porque não se pode conceber que tais direitos somente poderiam ser ativados em uma empresa individual de responsabilidade limitada, sendo claro que tal faculdade se aplica a qualquer tipo de sociedade, pois a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar), XXVIII, “a” (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), da Constituição da República, não se podendo assim dizer que o art. 980A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a*

*constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988, sendo passível de utilização em qualquer tipo de sociedade.*

*SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. IMPLEMENTO DOS REQUISITOS DESSA TIPOLOGIA SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. A sociedade de profissão regulamentada deve prestar serviços de natureza civil, todos os sócios devem estar em condições de exercer a profissão regulamentada, capacitados para tal, e as receitas da sociedade devem provir da retribuição do trabalho profissional dos sócios. Esses são os requisitos para que se reconheça uma sociedade como tal, a qual fará jus à tributação na forma do art. 55 da Lei nº 9.430/96, não se admitindo que as receitas da sociedade sejam imputadas aos sócios prestadores do serviço, mesmo que executados a título personalíssimo.*

*Recurso provido.*

Conforme despacho de fls. 4.384/4.388, o Recurso Especial do Contribuinte foi aceito parcialmente, somente em relação ao seguinte ponto: (i) divergência de interpretação quanto à cessão de direito de imagem, que exigiria a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil. O Reexame de Admissibilidade de fls. 4.389/4.390, confirmou o prosseguimento em relação a esse único ponto.

Intimada, A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de fls. 4.393/4.394, alegando que a discussão de fundo do acórdão recorrido se restringe à matéria fática, portanto, descabe ser apreciada em sede de recurso especial e o que foi decidido no acórdão recorrido está em conformidade com a jurisprudência, requerendo, assim, o desprovemento do Recurso Especial.

Assim, estão em discussão os seguintes pontos:

- **autorização de compensação do crédito tributário lançado com os tributos pagos pela pessoa jurídica;**
- **multa isolada por falta do recolhimento do carnê-leão;**
- **divergência de interpretação quanto à cessão de direito de imagem, que exigiria a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil.**

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Patrícia da Silva, Relatora

**ADMISSIBILIDADE**

### **Recurso Especial do Procurador**

O recuso especial do procurador atende todos os requisitos de admissibilidade, apesar da estranheza que causa ciência e protocolo do recurso no mesmo dia. Entretanto pela lógica do processo, entendo necessário analisar o recurso especial do contribuinte.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Já no que tange ao Recurso Especial do contribuinte, entendo que ele se reveste de todas as formalidades necessárias para sua admissibilidade e, desde já esclareço que não entendo cabível alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional de que se trata de recurso para tornar esta Câmara Superior de Recursos Fiscais uma “terceira instância administrativa”, mas verifico a existência de controvérsias jurídicas relevantes, sobre as quais, não restam dúvidas, a destacar o que encontra-se em litígio:

**Divergência de interpretação das Turmas Ordinárias da 2ª Seção quanto à cessão de direito de imagem, e a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil.**

Outrossim, trago a colação trecho do despacho de admissibilidade, pontualmente esclarecedor quanto à questão, da lavra do Dr. Luiz Eduardo...:

*“Comparando-se este julgado com os paradigmas indicados, observa-se que há a divergência jurisprudencial necessária para o seguimento do recurso, uma vez que, em situação parecidas, os colegiados decidiram pela “necessidade da desconsideração da personalidade jurídica”, bem como que, desde o advento da Constituição Federal de 1988, “há a possibilidade de cessão dos direitos de imagem”, sendo passível de utilização em qualquer tipo de sociedade, “não se admitindo que as receitas da sociedade sejam imputadas aos sócios prestadores de serviço, mesmo que executados a título personalíssimo”.*

Ponto sobre o qual, passo a análise.

### **RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

Exigir o crédito tributário é o mesmo que exercer a competência administrativa para produzir normas com o propósito de tornar efetivo o direito de crédito por parte da Fazenda Pública. Para tal, analisando o plano das normas abstratas, constata-se que as prerrogativas da Fazenda Pública em exercer a atividade de produção destes atos administrativos de cobranças estão previstas em “consequentes” das noras de competência administrativa - desempenho.

O teste de coerência e aderência desta competência administrativa, encontra-se bem delineada pela doutrina, conforme se depreende do exaustivo estudo de Daniel Monteiro Peixoto, em *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*<sup>1</sup>

*“...a norma de competência administrativa – desempenho é aquela que, diante do **motivo legal**, estabelece a obrigação ou a facultatividade de ser produzido determinado ato administrativo. No percurso da instituição e cobrança do crédito tributário, todos os atos, **se ocorridos os pressupostos delineados no motivo legal**, são de produção obrigatória. (vinculação quanto à emanação do ato)”*

*No motivo legal para a prática do ato de lançamento e imposição de multa, estão os critérios para a identificação de alguns fatos que devem ocorrer (evento tributário em tributo sujeito ao autolancamento + incorreta formalização) e outros que não devem ocorrer (causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário). Assim, uma vez configurados estes pressupostos positivos e negativos, nascerá a obrigação, por parte do agente fiscal, de produzir referido ato.*

**Ainda sobre a análise do modal utilizado pelo conseqüente jurídico das normas de exigibilidade, importa a questão da prerrogativa ou obrigatoriedade do agente administrativo, conforme se vê:**

*Vimos que a exigibilidade é a prerrogativa de praticar determinado ato administrativo de cobrança. Esta prerrogativa (permissão – Pp) surge no conseqüente da norma concreta e geral (**se ocorrer determinado conjunto de fatos jurídicos**, é permitido o exercício da competência pelo agente administrativo). A generalidade da relação reside no fato de que ninguém poderá impedir este exercício.*

*Por outro lado, dissemos que os atos que marcam o percurso da instituição de cobrança do crédito tributário são de produção obrigatória (vinculação quanto à emanação), o que parece desmentir a ideia de prerrogativa (Pp) quando há, na verdade, a obrigação (Op).*

*...Qual a diferença, então, entre obrigar ou simplesmente permitir a prática de um ato administrativo?*

*...É usual a formulação de que toda conduta que não é expressamente proibida é permitida pelo ordenamento jurídico. Todavia, como observa LOURIVAL VILANOVA, a atribuição de habilitação para produzir normas não pode ser presumida, i.é,*

---

1

PEIXOTO, Daneil Monteiro, *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*, Quartier Latin – São Paulo, p. 199 e ss

*não decorre da simples ausência de proibição<sup>2</sup>. Portanto, se inexistir norma que prescreva a permissão de se exercer determinada competência, ou ainda, se não estiverem configurados os pressupostos fáticos dos quais dimana a autorização, não se pode supor a habilitação em voga (exemplo: se não ocorrer o evento tributário, não surge a prerrogativa de se praticar o lançamento estrito.*

*Mas o fiscal, no caso, quis preservar-se quando realizou o presente ato administrativo de “deslocar” a sujeição passiva do imposto sobre a renda para a pessoa física, uma vez que:*

***Se, ainda assim, o agente praticar a atividade de produção normativa, o ato produzido, apesar de portar presunção de validade, será passível de invalidação por vício no atendimento a requisito de emanção (não ocorrência do motivo). Não caberá, todavia, a imputação de penalidade ao agente, pois sua condita não fora qualificada como ilícita.”***

*In casu, cabe-nos averiguar o que houve com a regra matriz de incidência tributária. A hipótese normativa, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> aponta a existência de um critério material – comportamento de alguma pessoa (física ou jurídica), condicionado no tempo – critério temporal – e espaço – critério espacial.*

*Já o conseqüente normativo, de suma importância para a questão, pode ser decomposto em critério pessoal – sujeitos ativo e passivo – e critério quantitativo – base de cálculo e alíquota.*

***Importa resgatar por de suma importância aqui que, MERA OCORRÊNCIA DE SITUAÇÃO SOCIAL QUE CORRESPONDA A ESTES CRITÉRIOS, I. É, ÀS CLASSES DE ACONTECIMENTOS PREVISTAS NA HIPÓTESE, NÃO É SUFICIENTE PARA A INSTAURAÇÃO DO VÍNCULO TRIBUTÁRIO. É IMPERIOSO QUE HAJA UM ATO DE APLICAÇÃO PELO AGENTE COMPETENTE, QUE RELATANDO AQUELE ACONTECIMENTO (EVENTO TRIBUTÁRIO) MEDIANTE A LINGUAGEM DAS PROVAS EM DIREITO ADMITIDAS, O TRAGA PARA O PLANO DA***

---

2

Quando comenta a respeito das condutas permitidas pela simples falta de proibição (“permissão negativa”, na terminologia kelseniana ou “permissão fraca”, na terminologia de Von WRIGHT) o referido autor cuida de ressaltar que “dessa licitude de conduta não pode o titular favorecido munir-se de autorização para exigir o cumprimento de obrigações, nem está habilitado para constituir, modificar ou extinguir relações jurídicas. Em outros termos: a permissão negativa não confere competência, habilitação ou poder (...) – VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. p. 274)

3

Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – fundamento jurídicos da incidência*.

***FACTICIDADE JURÍDICA, CONSTITUINDO ASSIM FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.***

*Veja: com base na regra geral e abstrata, agora com atenção ao conseqüente, somente constituirá uma relação jurídica tributária quando temos sujeito e conteúdo-dever devidamente delimitados – v.g., fulano deverá pagar x reais a título de ICMS para o Estado de Goiás).*

Aqui se encontra a mais clarividente definição de legalidade tributária, que vem a ser exatamente o objeto do presente Recurso Especial do Contribuinte.

O acórdão recorrido justifica um *deslocamento* independentemente da desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

Este fenômeno (bizarro, nas palavras do prof. Alberto Xavier<sup>4</sup>) **não é conhecido na ordem na ordem jurídica brasileira**, que apenas permite como conseqüência da nulidade de ato ou contrato que sejam a fonte dos rendimentos em causa, nulidade essa que, no caso não existe, **a desconsideração da pessoa jurídica** nas específicas situações constantes da lei com apreciação do Poder Judiciário conforme podemos comprovar a partir dos seguintes fatos:

*A orientação do acórdão da Turma a quo contraria o correto entendimento da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que legitimou operação de “incorporação às avessas” – consistente em um ato ou sequencia de atos em que uma empresa deficitária incorpora outra superavitária para se beneficiar de compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ, sob o fundamento de que “inexistindo impedimento para a realização da incorporação tal como realizada” e não sendo o ato praticado “de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação como simulada”. Além disso registrou que “o(s) objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado (Acórdão 101 – 94.127).*

A orientação do recorrido, adveio uma alteração jurisprudencial anterior, sob o argumento de que o que era um direito, se convertera em seu abuso.

A jurisprudência administrativa teria passado a **desconsiderar (ênfase para o tipo: desconsiderar)** negócios jurídicos para fins tributários, pautando-se em critérios que não estão adstritos à legalidade, anterioridade do fato gerador e ausência de fraude (simulação).

Destarte, a verdade é que a jurisprudência administrativa deu um salto muito mais profundo que aquele permitido por qualquer eventual ato inovador do Congresso Nacional (v.g. advento do parágrafo único do art. 116 do Código tributário Nacional e a possibilidade de “desconsiderar 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, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária – que

---

4

XAVIER, Alberto. *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.*

a nosso ver, não foi implementada e, *ad argumentandum tantum*- SE SE COMPROVAR DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO ou ainda, ABUSO DE DIREITO – fundamentação constante do acórdão recorrido– o fisco poderia utilizar-se subsidiariamente da norma constante do artigo 50 do Código Civil), foi como uma fábula de Horácio, retomada por La Fontaine “a montanha que pariu um rato”.

Podemos falar em “uma nova natureza de operação jurídica: a lícita, mas inoponível ao Fisco<sup>5</sup>”?

Nossa Constituição Federal determina que estamos no Estado Democrático de Direito e que um dos principais primados, o da segurança jurídica nos coloca sob o que XAVIER denomina “reserva absoluta da lei” ou “tipicidade cerrada”.

Da reserva absoluta da lei, temos quatro enunciados dogmáticos: “o princípio da seleção, o princípio do *números clausus* , o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada”.

Ou seja, a ordem jurídica posta “exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito (os agentes administrativos) NÃO POSSAM INTRODUIZIR CRITÉRIOS SUBJETIVOS DE APRECIACÃO NA SUA APLICAÇÃO CONCRETA.

**Temos aqui consequência do prescritivo constante dos artigos 146, III, “a” e 150, I da Carta Constitucional e seu conteúdo veda tanto alterações constitucionais supervenientes, quanto métodos de delegação indireta das normas constitucionais aos aplicadores do direito.**

**Importa, ainda frisar a impossibilidade de restrições à liberdade econômica por razões não previstas no artigo 170 da Constituição Federal.** O princípio da liberdade de contratar, direito também protegido pela legalidade não poderia estar “sujeito a qualquer restrição infraconstitucional em razão de ordem fiscal” que não tenham fundamento nos princípios elencados no capítulo constitucional da ordem econômica, especialmente aqueles propostos pelos incisos do art. 170.

Não há que se falar na ilação constante do Auto de Infração:

*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*

---

5

CALCINI, Fabio Palaretti. *A desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais quando da prestação de serviços ou cessão de direitos personalíssimos e a jurisprudência do Carf. Algumas ponderações.*

*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.*

*Em relação à tributação dos rendimentos da pessoa física na pessoa jurídica o contribuinte, através de sua procuradora, argumenta (fls. 680 a 683), basicamente, que "(...) as atividades da Guga Kuerten Ltda não correspondem, simplesmente, à prestação de serviços por parte do indivíduo Gustavo Kurten" e que "(...) a participação do sócio Rafael Kuerten pode ser considerada da maior importância para o gerenciamento e comercialização da marca Guga Kuerten, uma vez que é ele a pessoa que de fato participa das negociações e fecha os contratos em nome da empresa". Estas afirmações são descabidas, pois:*

*1 - os rendimentos que foram **atribuídos incorretamente** à empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. decorrem do desempenho profissional e da conseqüente comercialização dos direitos de utilização do nome, marca, imagem e voz de Gustavo Kuerten, conforme demonstram as diversas cláusulas dos contratos descritas anteriormente;*

*2 - Negociar os contratos é atividade diversa e anterior à prestação de serviços neles contratada. É uma atividade de intermediação. O negociador não é responsável pelo cumprimento do contrato, apenas tem procuração para vender o serviço em nome do terceiro. Portanto, Rafael Kuerten atua, em alguns contratos, como uma espécie de empresário/agente de Gustavo Kuerten. Não se pode confundir o empresário/agente com o profissional de tênis. Cabe ao primeiro a negociação do contrato - recebendo para isto uma remuneração que pode ser paga pelo contratante ou pelo contratado - e ao segundo a prestação do serviço ou a cessão dos direitos acordada no contrato;*

*3 - Em vários contratos celebrados no Brasil o agente é a empresa Koch Tavares Promoções e Eventos S/A, o que reduz ainda mais a participação de Rafael Kuerten. Podemos citar como exemplo o contrato celebrado com a Pepsico Cia, em que a remuneração do agente é explicitada no contrato (fls. 452) e paga diretamente pela contratante.*

***Deu-se a autuação com base no deslocamento de rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física com base no que se considera OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO E DA CESSÃO DE DIREITOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.***

Veja que a fundamentação é de que o objetivo da sociedade é impossível juridicamente; ou seja, a cessão os direitos e prestação de serviços de caráter pessoal no que concerne às profissões de atletas não é passível a estes como objeto social.

Entendo que tal proibição, se existisse seria flagrantemente inconstitucional - tendo em vista os incisos XIII e XVII do artigo 5º da Constituição Federal – respectivamente estabelecem “ser livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer” e que “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar.”

Ao contrário do que fundamenta a autuação ora sob análise, as leis pátrias vieram para aclarar esta possibilidade constante da Carta Constitucional, conforme o artigo 44 do Código Civil e o artigo 98, *verbis*:

*Celebram contrato de sociedades as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”*

Veja que a sociedade empresária constituída pelo contribuinte recorrente continua a existir e a produzir efeitos, realizando uma série de fatos geradores de tributos. Está esta sociedade constituída conforme os ditames do art. 966 do referido Código Civil, que define o contribuinte como empresário “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços”, exatamente o que acontece com os sócios da Pessoa Jurídica “desconsiderada”, como sobejamente comprovado nos autos e o que não mais se encontra em discussão.

De qualquer forma, sobre o objeto dessas sociedades, e tendo em vista este julgamento tratar-se de um *leading case*, cabe discorrer brevemente sobre a distinção entre exercício da atividade e exploração de direitos patrimoniais.

Segundo XAVIER, “no que concerne ao objeto dessas sociedades (simples – ainda que adotada qualquer das formas típicas reguladas nos artigos 1.039 a 1.092 do Código Civil, a saber: sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples e sociedade limitada), há que se distinguir o exercício efetivo da atividade profissional dos direitos patrimoniais dele decorrentes.” E continua:

*“Toda prestação de serviços – como trabalho que é 9art. 594 do Código Civil), só pode ser realizada, por natureza, por pessoas físicas, sendo a pessoa jurídica um instrumento criado pelo direito para a imputação a um novo sujeito de direitos de certos direitos, especialmente patrimoniais.*

...

*A lei fiscal permite que tais atividades sejam exercidas à opção do contribuinte, quer diretamente pela pessoa física, que sob a forma de pessoa jurídica.”*

O mesmo mestre, salienta que os efeitos atualmente pretendidos pelas autoridades fiscais ao “deslocar” os rendimentos das pessoas jurídicas para as pessoas físicas já foi previsto por lei no Brasil.

O Decreto-lei n.º 2.397, de 21/12/1987, instituiu um sistema de “transparência fiscal”, onde o imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, não incidia sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período base pelas referidas sociedades. Considerava-se tal lucro automaticamente distribuído aos sócios de acordo com a

participação de cada um nos resultados da sociedade, ficando então sujeito a incidência do imposto de renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física.

Um coisa porém é o “deslocamento” – ou melhor, a presunção de distribuição automática de lucros – ser objeto de lei que expressamente o prevê, outra coisa é o fisco pretender *contra legem*, obter por via administrativa, efeitos similares a da lei revogada.

Similares, porque no caso sob análise, a atuação do fisco é ainda mais “ousada”: desconsidera a existência do outro sócio!

Parte-se da premissa (inconstitucional e ilegal) do caráter artificioso da constituição das sociedades pelo profissionais, refugindo que a motivação empresarial da constituição da pessoa jurídica é, também, que os profissionais envolvidos, pretendem limitar a responsabilidade pelo seu exercício a parcela de seu patrimônio, que destaca para o efeito, devendo permanecer incólume o patrimônio remanescente.

### **Impossibilidade ainda de manutenção da autuação fundamentada no artigo 3.º, § 4º da Lei 7.713/88 para “deslocamento” dos rendimentos da pessoa jurídica para pessoa física.**

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

Referido preceito legal representou a consagração de uma cláusula geral contendo o princípio da universalidade da tributação dos rendimentos – conforme o artigo 153, § 2.º, I da Constituição Federal.

Não obstante as **pessoas físicas** passarem a ser tributadas por todas e quaisquer variações patrimoniais positivas do que adquiram a disponibilidade jurídica e econômica – conforme o art. 43 do CTN – não significa que nesta universalidade se possam incluir rendimentos que JURIDICAMENTE são de titularidade de pessoas jurídicas regularmente constituídas!

Outrossim, não se pode invocar o disposto no artigo 123 do CTN para o malfadado “deslocamento” dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, uma vez que este artigo 123 pressupõe a incidência do tributo se encontre claramente definida em lei e particulares celebrariam pactos ou convenções estabelecendo - ENTRE SI – responsabilidade pelo pagamento de tributos.

No caso de constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços correspondes a atividades profissionais, o que ocorre é a origem de uma nova entidade que passará a figurar *ex lege* como VERDADEIRO E ÚNICO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, que já nascerá na sua titularidade e à qual compete exclusivamente a responsabilidade pelo pagamento de tributos.

Desta forma, verifica-se a total impossibilidade de subsistência da autuação e seus consectários.

Apenas a título argumentativo, pois não é possível a subsistência do “deslocamento” dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do contribuinte recorrente, importa refutar o argumento de “abuso de direito”, constante do acórdão recorrido, insista-se, inovando na fundamentação do auto de infração.

Estabelece o art. 50 do 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 estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.*

Como obtempera XAVIER, é bem de ver que o referido preceito é igualmente inaplicável ao caso concreto.

A uma porque não poder alegar-se desvio de finalidade quanto a uma pessoa jurídica que exerce REGULARMENTE o seu objeto social consistente na exploração dos direitos patrimoniais decorrentes de suas atividades profissionais ou da cessão de direito ao uso de certos direitos autorais. A duas não se pode alegar confusão patrimonial, eis que se encontram claramente delimitadas as fronteiras que separam as pessoas jurídica e física, presentes no presente caso, conforme largamente demonstrado na escrituração regular.

Finalmente, porque a hipótese do artigo 50 do CC a desconsideração da personalidade jurídica é um efeito de decisão judicial.

Outrossim, não se encontra nos autos nenhum elemento de falsidade, engano ou encobrimento. Existe este negócio jurídico, não permitindo duvidar da absoluta coincidência entre a vontade real e a vontade declarada pelo contribuinte que é a de explorar os direitos patrimoniais da atividade profissional sob a forma de pessoa jurídica, submetendo-se à tributação nos precisos termos da lei, sob a modalidade do lucro presumido.

Nenhum artifício é objeto da vontade do contribuinte e da pessoa jurídica, uma vez que o *business purpose*, ou motivo empresarial é estabelecer uma limitação de responsabilidade para seu patrimônio.

Releva notar que, no caso ora em exame, o Recorrente ofereceu 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 A 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 A. 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;*

Por outro lado, no Código Civil, o direito A. 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 h. 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 a imagem é personalíssimo e inviolável, além de intransmissível e irrenunciável. Isto é inconteste.

No entanto, a melhor Doutrina esclarece que o direito h. imagem tem duas vertentes: uma moral e outra patrimonial. Por isso que a 4ª Turma do Eg. STJ, por ocasião do julgamento do REsp nº74.473/RJ, proferiu julgado do qual se extrai a seguinte ementa, *verbis*:

*DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELE. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES AS 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 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.*

*I. A violação de direitos autorais pode alcançar os direitos patrimoniais e os direitos morais, 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 exequindo 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 (A imagem).

Que fique claro aqui, que o Recorrente não cede a 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, 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.*

Dai porque as receitas em questão (repete-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 A. 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 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.

*Ad argumentandum tantum* sobre a questão de ordem pública

Assim, por estes motivos, DOU PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, a fim de anular o pretense deslocamento/reclassificação.

### **RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA**

Entendo que a questão sobre a compensação é perfeitamente bem desenvolvida no acórdão 9202-002.764 – 2ª Turma, com voto vencedor do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo

*INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADE PERSONALÍSSIMA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE IMPUTAÇÃO DO TRIBUTO RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA AOS VALORES LANÇADOS.*

*No caso de desconsideração de pessoa jurídica interposta para a realização de serviços personalíssimos, os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica deverão ser imputados aos tributos devidos pela pessoa física, exigidos no auto de infração.*

*Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que – de acordo com a própria fiscalização – não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento.*

*De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando se*

*somente uma parte do ocorrido.*

*Assim, acompanhando o voto do relator no tocante à qualificação da multa, divirjo na parte relativa à compensação dos tributos.*

*Por todo exposto, voto em dar provimento em parte ao recurso da PGFN, para manter a qualificação da multa, porém permitir a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica (na proporção dos lucros formalmente destinados ao contribuinte, em relação ao total de lucros destinados aos proprietários), com os tributos objeto do lançamento, exigidos da pessoa física.*

**Quanto à multa do carnê leão - duas multas pela mesma base de cálculo. Princípio da consunção.**

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda.

*(assinado digitalmente)*

Patrícia da Silva

## **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Em julgamento os Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional. No primeiro, discute-se o regime de tributação de rendimentos decorrentes de contratos de cessão de direitos de imagem, se na Pessoa Jurídica ou na Pessoa Física. No segundo, analisa-se a possibilidade de aproveitamento dos tributos recolhidos pela Pessoa Jurídica, para pagamento dos tributos lançados na Pessoa Física, bem como a exoneração da multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Peço vênia para divergir do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no que tange ao Recurso Especial do Contribuinte.

Trata-se de Auto de Infração, por meio do qual é exigido Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, incidente sobre rendimentos recebidos pelo Contribuinte em decorrência de contratos firmados com terceiros para exploração de sua imagem, registrados e tributados como receita de Pessoa Jurídica constituída pelo Contribuinte e seu irmão.

A Fiscalização entendeu que ditos rendimentos deveriam ter sido tributados pelo Imposto de Renda da Pessoa Física, sem desconsideração da personalidade jurídica da empresa que registrou as receitas decorrentes do serviço personalíssimo, mas sim pela mera reclassificação desses valores para tributação na Pessoa Física.

Primeiramente, cabe delimitar o objeto do Recurso Especial, que constitui apelo de cognição restrita à demonstração de divergência jurisprudencial em face da lei tributária. Nesse momento processual, não há que se falar em exame de novas questões, documentos ou provas, tampouco no conhecimento de novos pedidos, apresentados posteriormente à interposição do recurso, inclusive aqueles trazidos em sede de memoriais ou de sustentação oral. Com efeito, o acolhimento de tal pretensão levaria a Câmara Superior de Recursos Fiscais a atuar como uma Terceira Instância, e não como a Instância apta a dirimir divergência jurisprudencial em face da legislação tributária, acerca daquilo que foi prequestionado, ou seja, que foi tratado no voto condutor do acórdão recorrido. É esse inclusive o posicionamento dos Tribunais Superiores, que examinam recursos semelhantes. Confira-se:

### **Superior Tribunal de Justiça**

*"AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO. CÉDULA DE CRÉDITO INDUSTRIAL. CITAÇÃO. INTIMAÇÃO. VÍCIOS. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS N. 282/STF E 211/STJ. DISPOSITIVOS*

*LEGAIS. SIMPLES MENÇÃO. SÚMULA N. 284/STF. NÃO PROVIMENTO.*

**1. Ausente o prequestionamento, exigido inclusive para as matérias de ordem pública, não se conhece do recurso especial, no ponto.**

*2. Na instância extraordinária não se aplica o princípio segundo o qual o juiz sabe o direito, de modo que não é suficiente a simples menção a dispositivo legal sem a demonstração de sua efetiva violação, cuja falta atrai as disposições do enunciado n. 284 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.*

*3. Agravo interno a que se nega provimento." (Agravo em Recurso Especial nº 225.513 - SC - 2012/0186720-1, de 20/10/2016, Relatora Min. Maria Isabel Gallotti)*

*"ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL. ATUALIZAÇÃO DE VALOR DEPOSITADO. ARTIGOS 15-A E 33, § 2º, DO DECRETO-LEI 3.365/41. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF.*

*1. Inexistindo, na Corte de origem, efetivo debate sobre os dispositivos de lei tido como violados pela parte recorrente, resta descumprido o requisito do prequestionamento, conforme dispõe a Súmula 282/STF.*

**2. É firme no Superior Tribunal de Justiça o entendimento quanto à necessidade de prequestionamento da matéria trazida a exame, ainda que vinculada a tema de ordem pública.**

*3. Agravo interno a que se nega provimento." (AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 928.071 - ES - 2016/0145180-0, de 04/10/2016, Relator Min. Sérgio Kukina)*

*"PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RECEBIMENTO COMO AGRAVO INTERNO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO. DECISÃO MANTIDA.*

**1. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, ainda que se trate de matéria de ordem pública, é exigido o requisito do prequestionamento.**

*2. Pedido de reconsideração recebido como agravo interno, ao qual se nega provimento." (RCD no Agravo em Recurso Especial nº 938.531 - SP-2016/0161035-0, de 22/11/2016, Relator Min. Antonio Carlos Ferreira)*

## Supremo Tribunal Federal

"EMENTA: DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SISTEMA FINANCEIRO DE HABITAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL QUE NÃO ATACA TODOS OS FUNDAMENTO DA DECISÃO AGRAVADA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE. CONTROVÉRSIA QUE DEMANDA ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. REAPRECIÇÃO DOS FATOS E DO MATERIAL PROBATÓRIO CONSTANTES DOS AUTOS (SÚMULA 279/STF), BEM COMO A ANÁLISE DAS CLÁUSULAS CONTRATUAIS (SÚMULA 454/STF). CARÁTER PROTELATÓRIO. IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. A parte agravante não atacou todos os fundamentos utilizados pelo Tribunal de origem para inadmitir o recurso extraordinário, de modo que a decisão permanece incólume. Precedente. **2. A jurisprudência do Supremo Tribunal é firme em exigir o regular prequestionamento das questões constitucionais suscitadas no recurso extraordinário, ainda que se trate de matéria de ordem pública.** Precedentes. 3. Para chegar a conclusão diversa do acórdão recorrido, imprescindíveis seriam a análise da legislação infraconstitucional pertinente, nova apreciação dos fatos e do material probatório constante dos autos (Súmula 279/STF), assim como a interpretação de cláusulas contratuais (Súmula 454/STF), procedimentos inviáveis em sede de recurso extraordinário. 4. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 5. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015." (ARE 97741 AgR/SC, Relator Min. Roberto Barroso, publicado em 29/08/2016)

"1. Embargos de declaração em recurso extraordinário com agravo. 2. Decisão monocrática. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental. **3. Inovação recursal. Matéria não ventilada no recurso extraordinário. Preclusão. 4. Matéria de ordem pública. Ausência de prequestionamento.** Não interposição de embargos de declaração. Súmula 356 do STF. 5. Agravo regimental a que se nega provimento." Decisão: A Turma, por votação unânime, recebeu os embargos de declaração como agravo regimental e a ele negou provimento, nos termos do voto do Relator." (ARE 937975 ED/SP, Relator Min. Gilmar Mendes, publicado em 14/03/2016)

Esclarecedor é o trecho do voto proferido pelo STJ no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 67.820-SP (95.0012017-8), DJ de 25/09/1995:

" (...) É que esta Corte, em reiteradas decisões, firmou escólio no sentido da imprescindibilidade do prequestionamento da matéria devolvida como condição posta ao conhecimento do apelo raro.

*Não se trata de 'birra', como desavisadamente possa parecer a alguns, mas de imenso esforço destinado a ver observados os princípios constitucionais e processuais norteadores da técnica processual.*

*Com efeito, é defeso a esta Corte debruçar-se sobre tema não examinado pelo acórdão recorrido, pois se assim procedesse estaria vulnerando o princípio das instâncias recursais, que limita a amplitude do efeito devolutivo. A supressão de instância, sua consequência concreta, constitui gravíssimo atentado contra as garantias processuais das partes, principalmente no que concerne ao direito de defesa.*

*A apreciação de questão não debatida subverte o iter processual, apanha a parte adversa de surpresa e cria para esta Corte o ônus de conhecer tema jurídico inédito. A uniformização da interpretação da lei federal tem como pressuposto lógico a prévia existência de exegese distoante, não sendo logicamente possível exercer raciocínio dialético sem que haja duas teses antagônicas.*

*Por isso, do ponto de vista lógico-processual, o conhecimento do apelo especial, in casu, é pleito de impossível atendimento.(...)"*

Assim, a matéria a ser tratada no presente voto é aquela que obteve seguimento à Instância Especial, limitando-se o objeto do julgamento àquilo que foi debatido no acórdão recorrido, razão pela qual não conheço de matérias adicionais suscitadas pelo Contribuinte após a interposição do Recurso Especial.

Nesse passo, conforme o Despacho de Admissibilidade de fls. 2.921 a 2.923, confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 2.924, a matéria ora em discussão foi assim definida:

#### Despacho de Admissibilidade

*"Comparando-se este julgado com os paradigmas indicados, observa-se que há a divergência jurisprudencial necessária ao seguimento do recurso, uma vez que, em situação parecidas, os colegiados decidiram pela 'a necessidade da desconsideração da personalidade jurídica', bem como que, desde o advento da Constituição Federal de 1988, 'há a possibilidade de cessão dos direitos de imagem', sendo passível de utilização em qualquer tipo de sociedade, 'não se admitindo que as receitas da sociedade sejam imputadas aos sócios prestadores do serviço, mesmo que executados a título personalíssimo'."*

#### Despacho de Reexame

*"De fato, há divergência na matéria da cessão do direito de imagem, já que um paradigma exigiu a desconsideração da personalidade jurídica para mudança na tributação e o outro considerou regular os rendimentos declarados na pessoa jurídica."*

Destarte, no que tange ao apelo do Contribuinte, a matéria alçada à Instância Especial diz respeito unicamente à cessão do direito de imagem, sendo que os argumentos recursais foram aduzidos à luz dos paradigmas por ele indicados - Acórdãos nºs 102-49.191 e 2102-01.487.

**O primeiro e principal argumento constante do Recurso Especial é no sentido de que teria havido a descon sideração da personalidade jurídica, o que de acordo com o art. 50, do Código Civil de 2002, demandaria autorização judicial:**

*"Art. 50. 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.*

(...)

*Art. 2.044. Este Código entrará em vigor 1 (um) ano após a sua publicação." (Lei nº 10.406, de 10/01/2002, publicada no DOU de 11/01/2002)*

De plano, constata-se que o Código Civil que o Contribuinte quer ver aplicado ao seu caso, por meio do art. 50, somente teve vigência em 2003. Quanto aos rendimentos em tela, estes foram recebidos durante os anos-calendário de 1999 a 2002 (Auto de Infração de fls. 1.924 a 1.926), portanto a eles não poderia ser aplicado o dispositivo legal pretendido, ainda que fosse esse o caso.

Mesmo admitindo-se a aplicação retroativa do Código Civil de 2002, com o fito de fazer valer o seu art. 50 relativamente a fatos geradores anteriores à sua vigência, saliente-se que o caso ora analisado não demanda a utilização desse dispositivo legal, simplesmente porque não ocorreu a suposta descon sideração da personalidade jurídica, mas tão somente a reclassificação de rendimentos, conforme será demonstrado.

**Nesse ponto, equivoc a-se a Ilustre Conselheira Relatora, ao asseverar que o presente julgamento constituiria *leading case*. Isso porque a Instância Especial já se debruçou sobre o próprio paradigma indicado pelo Contribuinte - Acórdão nº 102-49.191 - oportunidade em que dito julgado foi reformado pelo Acórdão nº 9202-002.451, de 08/11/2012, por meio do qual, à unanimidade, deu-se provimento ao Recurso Especial que havia sido interposto pela Fazenda Nacional (disponível no sítio do CARF na Internet).**

Por oportuno, trago à colação o brilhante voto proferido no Acórdão nº 9202-002.451, reformador do paradigma acima, da lavra do Ilustre Conselheiro Gustavo Lian Haddad, que traduz o posicionamento desta Conselheira, relativamente à suposta descon sideração da personalidade jurídica e à inaplicabilidade do art. 50, do Código Civil de 2002:

*"No mérito a questão posta é a possibilidade de caracterização, como próprios de pessoa física, de determinados rendimentos recebidos em nome de pessoa jurídica.*

(...)

**Verifica-se, assim, que a fiscalização não negou a existência da pessoa jurídica "Mesca Consultoria e Sistemas Ltda", tendo,**

**em verdade, reconhecido que os rendimentos auferidos pela referida pessoa jurídica decorrem do exercício, por seu sócio, do cargo de Diretor de Tecnologia da Informação na ASMAE. Assim, verificado que os rendimentos foram efetivamente auferidos pela pessoa física a autoridade fiscal lançou tais valores como rendimentos omitidos.**

**Neste ponto, dirijo respeitosamente do entendimento manifestado pela decisão recorrida, eis que entendo não se cuidar de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e tampouco de aplicação do art. 50 do Código Civil, a ela vinculada.**

*O tema já foi enfrentado por este colegiado em outras ocasiões, algumas das quais exemplifico abaixo:*

*Acórdão 106-14.244*

'IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.

IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA - Quando os rendimentos da pessoa física sujeitarem-se tão-somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano-calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício.

SIMULAÇÃO - Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol.

MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO - Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na fôrma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício.'

*Acórdão 104-18.641*

IRPF - RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os 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.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

*IRPF - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL* - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

IRPF - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - "FLUXO FINANCEIRO" - RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS - Na apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto devem ser levados em conta, como recursos, também os rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, quando componentes ou justificadores da mesma variação patrimonial, ainda que não declarados, sob pena de sua tributação indireta, no conceito de proventos de qualquer natureza.

IRPF - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (art. 131 e 332, do C.P.C. e art. 29, do Decreto n.º 70.235, de 1972).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inc. I, do art. 4º, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.'

*Destaco, desde já, que compartilho com o entendimento manifestado no v. acórdão recorrido de que o artigo 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, embora estabeleça que 'a autoridade administrativa poderá desconsiderar 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, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária' veicula norma antievasiva, que combate a simulação e outros abusos. Além disso, ainda pende de regulamentação.*

*A acusação em exame, entretanto, não foi de simulação ou abuso, mas sim de recharacterização dos rendimentos por sua natureza personalíssima.*

**Não se tratou, assim, de desconsiderar a existência da pessoa jurídica (no que diverjo do entendimento do acórdão recorrido, que considerou aplicável o art. 50 do Código Civil), mas sim de tributar os rendimentos como sendo alocados à pessoa física, tendo em vista o conjunto fático composto de vários elementos, dentre os quais destaco:**

(...)

**Diante dos fatos acima o agente fiscal qualificou os rendimentos recebidos como tributáveis pela pessoa física, sem que para tanto seja necessário imputar simulação ou fraude na constituição da pessoa jurídica.**

**Trata-se, a rigor, de divergência na qualificação dos fatos e determinação do regime tributário aplicável, sem que o procedimento do contribuinte (feito às claras e sem propósito doloso de esconder o fato gerador) possa ser qualificado como simulado ou fraudulento. Tanto assim que não (sic)**

**Dessa forma, entendo correto o lançamento dos valores como rendimentos recebidos pelo contribuinte pessoa física.**

*Nada obstante, em consonância com a jurisprudência acima referida, entendo que eventuais tributos pagos pela pessoa jurídica sobre os rendimentos recebidos da ASMAE (i.e. IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devem ser descontados do montante do IRPF devido, apurado por meio do presente lançamento.*

(...)

*Dessa forma, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para restabelecer o lançamento, devendo, no entanto, ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada a rendimentos da pessoa física." (grifei)*

### **Decisão:**

*"Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o lançamento com a compensação de tributos já pagos, nos termos do voto do relator." (grifei)*

### **Composição da Turma:**

*"Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire."*

E nem se alegue que o caso discutido no Acórdão nº 102-49.191, acima colacionado - indicado pelo próprio Contribuinte como paradigma - seria diferente do caso analisado no presente processo, porque se assim fosse o seu Recurso Especial sequer poderia ter sido conhecido, já que a divergência não se configura quando as situações fáticas não são similares. Nesse passo, registre-se que não foi levantado qualquer óbice quanto à admissibilidade do recurso do Contribuinte, que foi conhecido à unanimidade pelo Colegiado.

Assim, constata-se que a matéria ora tratada há muito vem sendo discutida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como nos antigos Conselhos de Contribuintes, inclusive na Instância Especial, e o entendimento restou sedimentado no sentido da impossibilidade, à época dos fatos geradores em tela, de prestação de serviços personalíssimos por meio de Pessoa Jurídica. Nesse sentido, a seguir serão reproduzidas as ementas de mais alguns julgados no mesmo sentido:

### **Acórdão nº 104-21.954, de 18/10/2006**

*NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o atuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só questão*

*preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

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

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

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº. 4.502, de 1964. A realização de operações envolvendo empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por pessoa física, caracteriza a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.*

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

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

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

*Preliminar rejeitada.*

*Recurso negado.*

**Acórdão nº 2202-00.252, de 23/09/2009**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*NULIDADE - CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL - INEXISTÊNCIA - As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões.*

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

**Acórdão nº 2101-00.979, de 10/02/2011**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2002, 2003, 2004*

*DECADÊNCIA. IRPF. Lançamento por homologação. Art. 150, § 4º, do CTN. Falta de pagamento de parcela do tributo. Aplicabilidade do art. 173, I, do CTN. Decadência afastada.*

*REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - É tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados de natureza não comercial e personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhe dê. O simples fato de a relação contratual ter sido formalmente estabelecida em nome da pessoa jurídica não a torna contribuinte.*

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

*TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO - Reconhecido o pagamento na pessoa jurídica, cabe deduzir a exigência na pessoa física. Incabível relegar essa matéria para apreciação no pedido de restituição ou de compensação de pagamento a maior.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

#### **Acórdão nº 2102-01.490, de 24/08/2011**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF Exercício: 2003, 2004*

*(...)*

*IRPF. REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM CARÁTER INDIVIDUAL. DESEMPENHO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Dentro da nova tipologia do direito da empresa do Novo Código Civil, vê-se que a recorrente sequer poderia ser considerada “empresário”, constituída como empresa individual (firma individual), nos limites do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, pois exerce profissão de natureza artística, não restando comprovado nos autos a presença do elemento de empresa. Ao revés, percebe-se que a contribuinte desempenha atividade de modelo, em caráter individual, devendo os rendimentos auferidos na atividade serem tributados como pessoa física, na forma do art. 150, §2º, I e II, do Decreto nº 3.000/99.*

#### **Acórdão nº 2801-01.870, de 28/09/2011**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA -  
IRPF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003*

*NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Se argumento estranhos aos autos deixa*

*de ser rebatido no julgamento de primeira instância, tal fato não cerceia o direito de defesa e nem gera prejuízo ao sujeito passivo e, portanto, não pode gerar a nulidade pretendida.*

*RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. São tributáveis na pessoa física os rendimentos proveniente de prestação de serviços de natureza personalíssima, devendo ser excluídos aqueles que já foram espontaneamente declarados.*

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

*IMPOSTO DEVIDO APURADO. ERRO DE FATO. CORREÇÃO. Cabe recalcular o imposto devido apurado quando constatado que diferença de desconto simplificado não aproveitada na declaração apresentada deixou de ser computada pela autoridade lançadora.*

*MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. DISPENSA DO PAGAMENTO DE PENALIDADES. Somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.*

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

*Preliminares Rejeitadas*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

**Acórdão nº 2202-001.496, de 29/11/2011**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, ou seja, aqueles que decorrem do fruto do desempenho pessoal do indivíduo e que não podem ser prestados por outrem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.*

*APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o*

*art. 129 da Lei n.º. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.*

**Acórdão nº 2801-02.280, de 12/03/2012**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2001*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Não procedem as arguições de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.*

*RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. São tributáveis na pessoa física os rendimentos provenientes de prestação de serviços de natureza personalíssima, devendo ser excluídos aqueles que já foram espontaneamente declarados.*

*APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. Inaplicável o art. 129 da Lei n.º. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa.*

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

*MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LEGALIDADE. Presentes os pressupostos de exigência, cobram-se juros de mora e multa de ofício pelos percentuais legalmente determinados.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

**Acórdão nº 2202-001.702, de 13/03/2012**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, ou seja, aqueles que decorrem do fruto do desempenho pessoal do indivíduo e que não podem ser prestados por outrem,*

*devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.*

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

**Acórdão nº 2801-002.733, de 17/10/2012**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2002, 2003*

*RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA. RESPONSABILIDADE. A ausência de retenção e de recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo.*

*ABUSO DE DIREITO. ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRIVADOS. INEFICÁCIA DECLARADA PELO FISCO. POSSIBILIDADE. O abuso de direito viabiliza a declaração da ineficácia dos atos e negócios privados cujos efeitos repercutem na esfera tributária. Mas para que o Fisco se valha desta figura e declare a ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte, com o objetivo de buscar os efeitos tributários decorrentes dessa declaração, é necessário que a autoridade fiscal, na motivação do ato de lançamento, aponte de forma clara e convincente os fatos que caracterizaram o abuso.*

*DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO. TRIBUTAÇÃO. A prestação de serviços de forma pessoal e individual, em face da cessão onerosa da imagem e do nome de treinador de futebol, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, deve ser tributada na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para intermediar a relação treinador/entidade esportiva.*

*TRIBUTOS FEDERAIS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. Em face da declaração de ineficácia dos atos ou negócios celebrados em nome da pessoa jurídica, os valores de tributos federais por ela recolhidos devem ser compensados com o imposto apurado na pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais.*

*Preliminar Rejeitada*

**Acórdão nº 2102-02.441, de 19/02/2013**

*ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF*

*Exercício: 2004, 2005, 2006*

*REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. CONTRIBUINTE. São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.*

No presente caso, restou sobejamente comprovado que as relações jurídicas que ensejaram o recebimento dos valores em tela não poderiam ser objeto de prestação por uma Pessoa Jurídica, o que se evidencia pelas próprias obrigações contratuais, tais como realizar entrevistas, usar determinadas peças de vestuário e estar presente em eventos específicos. Ora, essas são obrigações de impossível cumprimento por uma Pessoa Jurídica, restando evidente que foram desempenhadas pela Pessoa Física do Contribuinte autuado. No mesmo sentido, as hipóteses elencadas nos contratos, que ensejariam a eventual rescisão, têm como consequência a condenação da Pessoa Física, já que ditas condutas obviamente não poderiam ser imputadas a uma Pessoa Jurídica.

Assim, constata-se claro equívoco jurídico ao se classificar os rendimentos decorrentes desses contratos como receita de uma Pessoa Jurídica, já que se trata de efetivos rendimentos da Pessoa Física cumpridora das obrigações contratuais. Em outras palavras, aos fatos ocorridos não foi corretamente aplicado, pelo Contribuinte, o direito vigente à época, ou seja, não foi aplicado o correto regime jurídico a que estavam sujeitos os rendimentos auferidos.

Confirmando a conclusão acima, somente a partir de 2006 passou-se a admitir a possibilidade, em alguns casos, de tributação de rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos na Pessoa Jurídica, nos termos do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, a seguir reproduzido:

*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.*

Destarte, conforme a jurisprudência reiterada do CARF, somente a partir da vigência do dispositivo legal acima é que passou a ser possível, em determinados casos, a tributação de valores decorrentes de relações jurídicas personalíssimas como prestação de serviços de sociedade. Isso porque o dispositivo introduz no sistema, na forma de ficção jurídica, regime jurídico contemplando situação que anteriormente não era permitida. Cabe destacar a impossibilidade de aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, já que não se trata de retroatividade benigna, tampouco de lei interpretativa, mas sim de alteração de regime jurídico de tributação. Como os fatos geradores em discussão são anteriores à citada lei, não há que se falar em sua aplicação.

Apenas a título de esclarecimento, a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos definidos no Código Civil de 2002, determinada pelo juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público, tem por objetivo buscar, no patrimônio dos sócios, os recursos necessários ao adimplemento de obrigações da sociedade, com o afastamento da limitação de responsabilidade, nos casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Ocorre que, no presente caso, não se trata de adimplemento de obrigações da Pessoa Jurídica pelos sócios, mas sim da existência de obrigações tributárias da Pessoa Física de um dos sócios, em face de fatos ocorridos, de sorte que o dispositivo é absolutamente inaplicável.

Assentado que os rendimentos ora tratados devem ser tributados na Pessoa Física, correta a exigência do respectivo imposto com base nas regras específicas, estabelecidas na Lei nº 7.713, de 1988, com as alterações posteriores, ou seja, com base na tabela progressiva.

No rastro da premissa equivocada de que no presente caso teria ocorrido a desconsideração da personalidade jurídica, o Contribuinte argumenta ainda pela inaplicabilidade do art. 123, do CTN, e do art. 150, do RIR/1999, entendimento este adotado no paradigma representado pelo Acórdão nº 102-49.191, cuja reforma pela Instância Especial deixou patente o equívoco da premissa.

Ainda assim, os argumentos serão analisados, iniciando-se pela suposta inaplicabilidade do art. 123, do CTN:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Assentada a impossibilidade de tributação dos rendimentos em questão na Pessoa Jurídica, o art. 123 do CTN é plenamente aplicável ao presente caso. Isso porque, independentemente da existência da empresa e dos contratos particulares a ela direcionando os respectivos ganhos, a legislação tributária define expressamente a tributação dos rendimentos de qualquer natureza, recebidos por pessoa física, por meio da Declaração de Ajuste Anual, conforme, repita-se, as regras da Lei nº 7.713, de 1988, com as alterações posteriores. Nesse passo, esclareça-se que não foi a constituição da Pessoa Jurídica, em si, que fundamentou o lançamento, mas sim a tributação, na Pessoa Jurídica, de disponibilidade de renda de titularidade da Pessoa Física, de sorte que a materialidade dos fatos aqui tratados identifica-se perfeitamente com as situações definidas na legislação tributária, em que o Contribuinte do imposto é necessariamente a Pessoa Física.

Quanto ao artigo 150, do RIR/1999, este foi mencionado no acórdão recorrido apenas como reforço de argumentação à impossibilidade de tributação dos rendimentos em tela na Pessoa Jurídica, sem prejuízo dos demais dispositivos legais constantes do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal. O Contribuinte, por sua vez, ao rechaçar tal argumento, ancora-se no entendimento exarado no paradigma representado pelo Acórdão nº 102-49.191, que, repita-se, já foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Assim, resta deixar patente que a questão discutida nos presentes autos não diz respeito à forma de sociedade criada pelo Contribuinte, mas sim à espécie de rendimento - de natureza personalíssima - que se intentou tributar por meio da Pessoa Jurídica, qualquer que seja a sua modalidade.

Finalmente, no que tange ao art. 5º, inciso XXVIII, "a", da Constituição Federal, que alberga a proteção à reprodução da imagem e voz humanas, citado pelo

Processo nº 11516.000152/2004-51  
Acórdão n.º **9202-004.548**

**CSRF-T2**  
Fl. 4.532

---

Contribuinte como se houvesse sido violado, saliente-se que em momento algum tal direito foi questionado. O que se questionou foi o regime de tributação equivocada, adotado pelo Contribuinte quando da cessão desses direitos. Nesse passo, reitera-se que houve tão somente a correção do equívoco, mediante a reclassificação dos rendimentos para a Pessoa Física. Afinal, esse era o regime de tributação, no caso de serviços personalíssimos, inclusive aqueles envolvendo o direito de imagem. Esse é o entendimento adotado pela jurisprudência do CARF, conforme restou demonstrado.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, voto com a Relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

## Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra,

Como visto, o ponto fulcral do presente caso é saber se o direito de exploração de imagem da pessoa física poderia ser cedido para pessoa jurídica com atividade empresarial, anteriormente à Lei 11.196/2005.

No entendimento da fiscalização, o contribuinte em questão não poderia ceder seu direito de explorar sua imagem, pois a “*proteção legal conferida ao nome do atleta é intransmissível, ou seja, somente o atleta pode ser proprietário da marca*” (fl. 3.290).

Desse modo a receita da exploração da imagem do contribuinte auferida pela pessoa jurídica foi desqualificada e considerada como rendimento tributável da pessoa física. Vale frisar, o negócio jurídico (contrato) da cessão de direito foi desconsiderado pela fiscalização.

No entender da fiscalização a celebração do contrato de cessão teve o objetivo de enquadrar os rendimentos numa tributação menos onerosa.

Penso de forma diferente.

Inicialmente, importa registrar que não estamos aqui tratando de transmissão de direitos personalíssimos, mas apenas da cessão de seu uso. E sobre essa cessão nunca existiu nenhuma vedação legal em nosso ordenamento jurídico.

Ao contrário disso, analisando a evolução da legislação é possível depreender que sempre houve expressa permissão legal.

Especificamente em relação ao nome ou apelido desportivo de atleta profissional a Lei 9.615/1998, em seu artigo 87, parágrafo único, sempre garantiu seu uso comercial, da seguinte maneira:

*Art. 87. A denominação e os símbolos de entidade de administração do desporto ou prática desportiva, bem como o nome ou apelido desportivo do atleta profissional, são de propriedade exclusiva dos mesmos, contando com a proteção legal, válida para todo o território nacional, por tempo indeterminado, sem necessidade de registro ou averbação no órgão competente.*

*Parágrafo único. A garantia legal outorgada às entidades e aos atletas referidos neste artigo permite-lhes o uso comercial de sua denominação, símbolos, nomes e apelidos.*

Em 2011, o direito à cessão do uso da imagem do atleta foi alçado à condição de norma legal nitidamente de caráter interpretativo, com a inserção do artigo 87-A, à referida Lei 9.615/1998, nos seguintes termos:

*Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).*

Em meu entendimento a norma acima transcrita foi introduzida no ordenamento jurídico com o nítido objetivo de esclarecer que a relação jurídica relativa à cessão do direito de uso de imagem do atleta sempre foi distinta da relação jurídica de trabalho desportivo.

Ou seja, tal norma veio ao mundo jurídico apenas com o intuito de esclarecer que o instituto da cessão, negócio jurídico distinto do trabalho desportivo, não poderia ter o mesmo tratamento legal que este último.

Por este motivo, entendo que não houve qualquer irregularidade na cessão realizada pelo contribuinte em questão.

De fato, exigir que o contribuinte exercesse suas funções de atleta, o que lhe exigia treinamento constante, bem como a realização de viagens por todo o mundo para participação em campeonatos, aliada às funções de gestor de sua imagem, seria exigir algo que nenhum ser humano seria capaz de realizar sozinho.

Nesse contexto, nada mais lógico do que se associar a terceiro para delegar a atividade de exploração da imagem, de modo a permitir que o melhor das duas atividades fosse executado.

Assim, por essa razão entendo que a decisão da Turma a quo merece ser reformada.

*Ad argumentandum tantum*, ainda que se considerasse que os valores recebidos pela cessão da imagem do contribuinte seriam rendimento próprio, vejo que o lançamento realizado encontra-se eivado de vício material, tendo em vista o erro na apuração da base de cálculo do tributo.

Nos termos do artigo 75, do Decreto 3.000/1999, o contribuinte que auferem rendimentos do trabalho não assalariado, podem deduzir da receita decorrente da atividade os encargos previstos em seus incisos, da seguinte forma:

*Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):*

*I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;*

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

*III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

Ocorre que, como visto anteriormente, no trabalho fiscal realizado no presente caso houve apenas a reclassificação das receitas da pessoa jurídica para a pessoa física, sendo mantidas na pessoa jurídica todas as despesas necessárias para o exercício da atividade.

Logo, a base de cálculo do IRPF utilizada para se calcular o imposto ora exigido está sobremaneira majorada, contrariamente ao que determina a legislação.

Nesse contexto, eivado de vício material o lançamento efetuado.

Contudo, tendo em vista que entendo ser totalmente legítima a cessão da imagem realizada pelo contribuinte, para que sua exploração fosse realizada pela pessoa jurídica, DOU provimento ao seu recurso e NEGO provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Gerson Macedo Guerra

## Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Corroborando o posicionamento da relatora, saliento que acompanho o voto desta em razão do mesmo estar em consonância com Ordenamento Jurídico Pátrio.

Em breves palavras é muito importante no momento da resolução de uma demanda administrativa que o Conselho de Julgadores atente para o objetivo do Tribunal Administrativo.

Primeiramente, a solução do conflito com a Administração Pública deve se dar no máximo quanto possível no âmbito de suas próprias instalações, ou seja, no órgão definido como apaziguador da contenda havida entre as partes, tendo como elemento norteador de suas funções o interesse público e o atendimento ao princípio da legalidade, evitando ao máximo a judicialização das questões. Ou seja, o tribunal Administrativo precisa ser útil a sociedade.

Seguindo aqui a linha que já adotei em outras oportunidades, o princípio da legalidade deve ser observado nos termos da lei 9784/99, devendo o servidor público no exercício de sua atividade pública ou judicante agir conforme a Lei e o Direito.

No caso em tela, a simples aplicação da lei já garante ao Contribuinte o direito legítimo de dispor de seu direito de imagem. Imagem é patrimônio. Essa possibilidade não surge para o ordenamento Jurídico através de Lei Ordinária, Complementar, Decreto ou Portaria. Esse é um Direito previsto na redação da nossa Carta Magna, no art 5 da Constituição Federal de 1988.

A chamada Constituição Cidadã elencou um conjunto de valores, direitos e garantias fundamentais, tendo sido o direito de imagem um deles. Observe-se que sequer o Código Civil Brasileiro, vigente a época dos fatos, proibia a disposição de vontade acerca do direito de imagem.

**Sendo assim, se a Constituição Federal garantiu o Direito ao cidadão de dispor de sua imagem e o Direito Civil, que é o responsável por disciplinar as relações que envolvem cessão de Direito patrimonial, nesse caso de imagem, não limitou sua disponibilidade, não cabe ao Direito Tributário, por meio de ato de vontade da fiscalização da Receita Federal o fazer.**

Desse modo, seguindo o princípio basilar do Direito Administrativo de respeito a legalidade, enquanto a Administração Pública só pode fazer o que está previsto em lei, ao Administrado, no caso em tela Contribuinte, é possível fazer tudo aquilo que não é proibido.

Ainda, para Hely Lopes Meirelles:

*Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” (MIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005).*

A Legalidade é intrínseca a idéia de Estado de Direito, pensamento este que faz que ele próprio se submeta ao direito, fruto de sua criação, portanto esse é o motivo desse princípio ser tão importante, um dos pilares do ordenamento. É na legalidade que cada indivíduo encontra o fundamento das suas prerrogativas, assim como a fonte de seus deveres. A administração não tem fins próprios, mas busca na lei, assim como, em regra não tem liberdade, escrava que é do ordenamento.

O Princípio da Legalidade é uma das maiores garantias para os gestores frente o Poder Público. Ele representa total subordinação do Poder Público à previsão legal, visto que, os agentes da Administração Pública devem atuar sempre conforme a lei. Assim, o administrador público não pode, mediante mero ato administrativo, conceder direitos, estabelecer obrigações ou impor proibições aos cidadãos. A criação de um novo tributo, por exemplo, dependerá de lei. Do mesmo modo, a limitação de direitos não poderá ser feita por via de interpretação mais gravosa que aquela propriamente estabelecida na norma.

Na fiscalização, o Princípio da Legalidade possui atividade totalmente vinculada, ou seja, a falta de liberdade para a autoridade administrativa. A lei define as condições da atuação dos Agentes Administrativos, determinando as tarefas e impondo condições excludentes de escolhas pessoais ou subjetivas.

Por fim, esse princípio é vital para o bom andamento da Administração Pública, sendo que ele coíbe a possibilidade do gestor público agir por conta própria, tendo sua eficácia através da execução jurídica dos atos de improbidade, evitando a falta de vinculação à norma e, principalmente, a corrupção no sistema. Essa preocupação se faz constante para que seja atingido o objetivo maior para o país, o interesse público, através da ordem e da justiça.

**Contudo, não poderá ser imputado ao Contribuinte proibições, sanções ou quaisquer atos mais gravosos que aqueles “estritamente” constantes no texto de lei. Motivo pelo qual, em função de não haver qualquer proibição expressa em lei, o direito do contribuinte em ceder sua imagem à Pessoa Física responsável pela administração e gestão da mesma, não pode ser objeto de glosa, ou impedimento por parte da Administração Pública, pois caso fosse esta a intenção do legislador deveria tê-lo feito de forma expressa e não o fez.**

**Observe-se, inclusive, que quando o fez por meio da Lei, uma sucessão de novas disposições a respeito do tema, com as leis 11.169/05, 12.395/ 2011, 12.441/2011, tratou de permitir tal disposição, aventando assim que este sempre foi o interesse público a ser resguardado - a licitude da tributação da exploração do direito patrimonial de imagem através de pessoa jurídica.**

Outros pontos podem ser referidos ainda, como elementos favoráveis a tese do Contribuinte, sendo o principal deles a **equivocada desconsideração da Pessoa Jurídica operacionalizada pela fiscalização.**

Mais uma vez o princípio da legalidade restou descumprido pela própria Administração Pública que na ânsia de lançar a infração o fez de modo duvidoso. Aplicando o instituto chamado de deslocamento da pessoa Jurídica, não foram adotados os procedimentos legais para sua aplicação e analisando o caso pormenorizadamente observa-se que não há nos autos nada que permita sua aplicação.

A imagem do atleta era gerida de forma profissional, não há nos autos nada que sugira ilegalidade, a empresa possui sede própria, a empresa possui funcionários registrados, todos os impostos eram recolhidos. Ou seja, a Empresa existe faticamente não

podendo ser desconsiderada sem justificativa plausível. Algo que existe e opera efeitos não pode simplesmente ser ignorada pela fiscalização.

O imposto de Renda Pessoa Física dos sócios correspondem fielmente ao Imposto de Renda declarado pela Empresa, sendo que os prêmios do atleta de origem personalíssima não foram recebidos na pessoa Jurídica, mas sim corretamente apenas na pessoa física.

Desse modo, a desconsideração da pessoa Jurídica, ou o deslocamento de sua personalidade jurídica, não pode ser banalizado a gosto do Estado. **Sob pena de se estabelecer um Estado de exceção cujo ordenamento Jurídico não é capaz de garantir segurança jurídica aos seus cidadãos.**

Por fim, e não menos importante, uma pergunta que não quer calar: ‘- se a empresa vai ser desconsiderada pela fiscalização, todos os impostos pagos por ela serão devolvidos ao Contribuinte?’

Afinal, se o estado não pode enriquecer ilicitamente cobrando em duplicidade do contribuinte, ora na pessoa física, ora na pessoa jurídica, naquilo que se refere a um mesmo fato gerador - Os valores pagos pela empresa foram descontados da base de cálculo sobre a qual foi aplicado o Imposto de renda Pessoa Física?

Observando atentamente o auto de infração observa-se que não. Ou seja, existe ainda um vício na base de cálculo sobre a qual foi calculado o imposto devido. Quanto a alegação ventilada no colegiado de que o erro na base de cálculo não foi trazido em sede de Recurso Especial, observo que os elementos constitutivos do auto de infração podem e devem ser analisados pelos julgadores no momento do julgamento do processo em respeito ao princípio da verdade material, pois o erro não se consubstancia com o tempo, devendo interesse público pela verdade subsistir.

Diante destes argumentos, seja pela falta de previsão legal que limite a disponibilidade do direito de imagem, seja pelo equivocado deslocamento da pessoa jurídica, ou ainda pelo erro na base de cálculo sobre o qual se funda o lançamento, voto nos termos da relatora por conhecer do Recurso do Contribuinte e no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Ana Paula Fernandes