



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15563.000236/2006-41
Recurso nº 500.404 Voluntário
Acórdão nº 2201-01.225 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2011
Matéria IRPF
Recorrente CRIZAN CESAR DE OLIVEIRA FILHO
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, sujeito ao ajuste anual, completa-se apenas em 31 de dezembro de cada ano.

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. DIREITO PERSONALÍSSIMO. O beneficiário do pagamento a título de uso do direito à imagem de atleta profissional, direito personalíssimo, é a pessoa física, independentemente de intermediação feita por pessoa jurídica da qual o atleta é titular. É devido, todavia, a compensação do imposto pago pela pessoa jurídica, incidente sobre os mesmos rendimentos.

Preliminar rejeitada

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso para excluir da exigência o valor referente ao imposto pago pela pessoa jurídica constituída pelo contribuinte, tendo por base os mesmos rendimentos tributados na pessoa física, recalculando o valor da multa levando em conta o imposto apurado após a compensação mencionada. Vencidos os conselheiros Rayana Alves de Oliveira França, Rodrigo Santos Masset Lacombe e Gustavo Lian Haddad que davam provimento ao recurso. Fez sustentação oral Dr. Leonardo Cavalcanti Sá de Gusmão, OAB RJ 127082.

Assinatura digital

Francisco Assis de Oliveira Júnior – Presidente

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 25/08/2011

Participaram da sessão: Francisco Assis Oliveira Júnior (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Gustavo Lian Haddad, Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe e Rayana Alves de Oliveira França.

Relatório

CRIZAN CESAR DE OLIVEIRA FILHO interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II (fls. 582) que julgou procedente lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 91 a 100, para exigência de Imposto sobre Renda de Pessoa Física – IRPF, referente aos exercícios de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, no valor de R\$ 1.442.524,81, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 3.399.499,35.

A infração que ensejou o lançamento está assim descrita no auto de infração: “OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURIDICA – Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme discriminado no termo de verificação.

No referido Termo de Verificação a autoridade lançadora expõe os fundamentos da autuação e esclarece que o lançamento tomou por base valores pagos à empresa da qual o Autuado é titular, de razão social Zinho Marketing Ltda., referente a direitos de imagem do Autuado, que era jogador de futebol, mundialmente conhecido como Zinho. Afirma a autoridade lançadora que a utilização da empresa foi um artifício usado pelo Contribuinte para reduzir artificialmente a carga tributária, conforme trecho a seguir reproduzido:

Chama atenção nesse tipo de contrato, robustecendo a tese do vínculo da hipótese de incidência tributária com a pessoa física, a clareza ao determinar que a prestação do serviço deva ser realizada somente pelo examinado e, muitas vezes, em caráter de exclusividade. Eis, portanto, ponto nodal de assaz relevância. Senão vejamos, nos contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas em geral é necessário e suficiente que seus representantes legais (sócios-gerentes, prepostos, procuradores, etc.) Contratem em nome dessas. Há diversidade no caso em pauta, pois o examinado, além, de contratar como representante da empresa ZINHO MARKETING LTDA, garante pessoalmente o cumprimento do que foi avençado como INTERVENIENTE/ANUENTE.

Ocorre que, em prática contumaz, pessoas físicas, de imagem valiosa comercialmente, promovem simulação, ou são induzidas a fazê-lo, envolvendo o pólo passivo na relação jurídica tributária. Criam uma pessoa jurídica, para gerir direitos seus

personalíssimos, com o fito evidente de reduzir a carga tributária de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento) para cerca de 14,53% (quatorze inteiros e cinquenta e três décimos por cento). Tal estratégia é mero instrumento de subterfúgio que busca libertação das alíquotas praticadas em face de pessoas físicas.

Sustenta a autoridade fiscal, todavia, que as verbas recebidas a título de licença de uso de imagem são fatos geradores de imposto sobre a disponibilidade econômica de renda da pessoa física, posição que afirma estar respaldada na legislação, na doutrina e na jurisprudência, conforme diversas referências e citações que apresenta. E arremata com as seguintes considerações:

*Sob amparo dos espessos esteios basilares expostos no item predecessor, confere-se que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício, de sua função, **devendo tais verbas serem oferecidas à tributação na Declaração de Rendimentos de Ajuste Anual da Pessoa Física.***

*A partir desse contexto, como comprovadamente foram auferidos recursos oriundos da imagem do próprio, resultado de trabalho pessoal, é irrelevante o nome que se quis atribuir à origem dos rendimentos, **direitos de imagem, direitos de voz, direitos de marcas, gestão de negócios, consultorias em contratos, incorporação de personagem ou qualquer outro, já que merecem tratamento tributário conveniente a pessoas naturais.***

Infere-se, então, que o examinado foi induzido artificialmente de contrato de prestação de serviços por pessoa jurídica, mas, com exatidão, o que de fato ocorreu foi a contratação de pessoa jurídica. A verdade material indigita que o atleta profissional de futebol; sócio-gerente da empresa, negociou tão-somente os seus atributos de caráter personalíssimo.

*Diante do preâmbulo, quando observado o regramento preposto e cotejado com as Declarações de Ajuste Anual (DIRPF) dos **anos-calendário 2001 a 2005, (folhas 03 a 21), promove-se o entendimento do quebrantar da obrigatoriedade de aplicação de tratamento tributário adequado por ocasião do ajuste anual. Os dados infra-emoldurados sintetizam o dimensionamento das omissões de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica (folhas 25 a 29):***

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 107/163 na qual relata que, em 04/02/2000, com a Sra. Simone de Arruda Vargas de Oliveira, constituiu uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada com prazo de duração indeterminado, com o nome social de ZINHO MARKETING LTDA, cujo objeto era a promoção do uso comercial de nomes e imagens de atletas profissionais para fins publicitários e, acessoriamente, o comércio de artigos esportivos e a prestação de serviços decorrentes necessários e/ou conexos com o desenvolvimento de suas atividades; como atleta profissional de futebol celebrava com a entidade esportiva contrato formal de trabalho, que embora seja regido por lei específica, não afasta a aplicação dos princípios e preceitos contidos na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), e que recebia salários por este serviço específico de jogador profissional de futebol,

sobre os quais sempre pagou os tributos devidos, em especial o imposto de renda; que, entretanto, em períodos distintos e consecutivos a Zinho Marketing Ltda, que detinha seus direitos de imagem, celebrou contratos com as entidades desportivas como Grêmio, Palmeiras, Cruzeiro e Flamengo, de cessão de uso dessa imagem.

Como exemplo deste tipo de transação o Contribuinte referiu-se à cláusula 6ª, § 2º do contrato celebrado entre a Zinho Marketing Ltda. e o Grêmio Futebol Portoalegrense. Afirmar que o Autuante se equivocou ao considerar que os valores recebidos no período de julho a dezembro de 2005 pela Zinho Marketing Ltda. foram oriundos de contrato de licença de uso de imagem celebrado com o Clube de Regatas do Flamengo; diz que tais valores referem-se a um contrato de cessão de imagem celebrados com a Rádio e Televisão Record S/A, como consta na planilha solicitada pela Fiscalização. Ainda segundo o impugnante, o referido contrato tinha por objeto a prestação de serviços jornalísticos por meio da atuação do interveniente/anuente em atividades de locutor/comentarista, entrevistador, participante, dentre outras, especialmente na área desportiva da contratada, havendo cláusula expressa prevendo a substituição da utilização da imagem do impugnante por outra qualquer sem qualquer alteração da verba contratual e, portanto, a verba não teria vinculação a um objeto ou atividade personalíssima.

Argumenta que apesar de se fundar na personalidade humana, o direito à imagem é autônomo, não possuindo uma correlação direta e estrita com outros direitos decorrentes da personalidade, e disponível, podendo dele o seu titular obter proveito econômico mediante transmissão a terceiros; que no caso de um atleta de futebol profissional, a sua imagem nada mais é do que um veículo através do qual a entidade desportiva pode auferir frutos, servindo de objeto para que patrocinadores possam exibir a sua marca; que o contrato de cessão de imagem possui natureza jurídico-contratual, é contrato civil cujo objeto é o uso da imagem avençada, podendo ser celebrado entre duas pessoas jurídicas; diferentemente do contrato de trabalho, cujo objeto é a relação de emprego, e deve ser obrigatoriamente celebrado entre o empregador e a pessoa física empregada.

Argumenta também que no contrato de trabalho, o empregador paga um salário mensal ao empregado, por uma contraprestação específica mensal e personalíssima, enquanto no contrato de cessão de uso da imagem inexiste a figura do salário, mas uma remuneração em razão da simples possibilidade de utilização da imagem do jogador, que pode continuar a ser utilizada pelo clube que antes a detinha sem o pagamento de qualquer verba adicional. Além disso, prossegue, a imagem do jogador também pode ser utilizada concomitantemente por duas entidades, como ocorreu durante a vigência do contrato de cessão de imagem celebrado pelo Flamengo em 06/01/2004 com a Zinho Marketing Ltda. em que o Grêmio também a explorava, quando repetia as imagens do título da copa do Brasil de 2011 com o impugnante em campo.

Enfim, procura demonstrar o impugnante a distinção entre a natureza do contrato de trabalho do jogador de futebol e o contrato de cessão do uso da imagem do atleta.

O impugnante faz questão de enfatizar que no seu caso é diferente do “caso Felipão”; que neste o contrato com a LF Promoções, Serviços e Representações Ltda. e o Palmeiras tinha por objeto a prestação de serviço de treinamento de equipe profissional de futebol e, no seu caso, trata-se de cessão de direito de imagem.

O Recorrente invoca o art. 5º, II da Constituição Federal e o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que dariam amparo a sua pretensão; defende ainda que o referido dispositivo, o qual determina que, para fins fiscais, é possível a prestação dos serviços em tela por pessoa jurídica, tem natureza interpretativa aplicando-se retroativamente e beneficiando-o uma vez

que a atividade esportiva futebolística tem natureza cultura e artística, conforme se depreende do art. 4º, § 2º da Lei nº 9.615/98.

O Recorrente questiona a fundamentação legal da autuação, o art. 150, § 1º, inc. II, § 2º, inc. I do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), posto que a empresa Zinho Marketing Ltda. não é empresa individual.

Insurge também o Recorrente contra a afirmação de que poderia ter havido simulação e defende a inaplicabilidade do art. 116, parágrafo único do CTN e a inexistência de violação ao art. 123 do CTN e, portanto, a ausência de justificativa legal para a lavratura do Auto de Infração; e contra o que chama de desconconsideração da personalidade jurídica da empresa Zinho Marketing Ltda., sustentando com base em referências doutrinárias que a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica somente pode ser aplicada de forma excepcional e justificadamente, quando houver o pressuposto de prejudicar terceiro ou de violar disposição de lei.

O Impugnante rebate a referência feita na autuação ao art. 123 do CTN e diz que não houve nenhuma convenção particular criando ou constituindo oposição à responsabilidade de pagamento de tributos, já que não houve nenhuma cláusula de limitação de pagamento de tributos ou limitação de responsabilidade fiscal no caso de inadimplemento fiscal.

O Impugnante argúi a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a outubro de 2001.

Por fim, pede, alternativamente, que deveriam ser subtraídos da autuação os valores referentes aos impostos pagos pela pessoa jurídica Zinho Marketing Ltda.

A DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II julgou procedente o lançamento com base nas considerações a seguir resumidas.

Inicialmente, a DRJ rejeitou a arguição de decadência sob o fundamento, em síntese, de que o fato gerador do imposto ocorre em 31 de dezembro de cada ano e que, tomando-se essa data como referência, não teria transcorrido o prazo decadencial, mesmo considerando-se a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Sobre o art. 129 da lei nº 11.196, de 2005, observa que, diferentemente do que foi sustentado pelo Impugnante, o mesmo não tem natureza interpretativa, e menciona neste sentido decisões do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos 1º CC nº 104-21954, de 18/10/2006; nº 104-21583, de 24/05/2006; e nº 104-22408, de 23/05/2007).

Quanto ao mérito da incidência do imposto a DRJ sustenta que os valores pagos à empresa Zinho Marketing Ltda. são rendimentos do trabalho do Impugnante e não poderiam ser considerados receitas da pessoa jurídica. Observa que, ao exigir o imposto da pessoa física, não se desconsidou a personalidade jurídica da Zinho Marketing Ltda. Mesmo assim, sustenta a possibilidade jurídica desse tipo de procedimento.

Especificamente sobre os rendimentos da Rádio e Televisão Record S/A a DRJ teceu as seguintes considerações:

de tudo o que foi exposto anteriormente, analisando os autos, considero que os rendimentos recebidos da Rádio e Televisão Record S/A devem ser tributados na pessoa física do impugnante. Eis que o contrato às fls. 482 a 489 deixa claro que os serviços foram prestados em caráter personalíssimo, com exclusividade (Cláusula I. — fl. 483), havendo, inclusive, a obrigação de permissão por escrito da contratante para que o impugnante pudesse participar de entrevistas ou apresentações solicitadas por terceiros (Cláusula VII. — fl. 484).

Note-se, ainda, que é o próprio impugnante que aparece como fiador da Zinho Marketing Ltda (Cláusula XXVI — fl. 488) para garantir à Record o pagamento de eventual multa no caso de descumprimento do contrato. Não tenho dúvidas de que os serviços foram prestados em caráter personalíssimo pelo próprio impugnante, não sendo o estatuído na cláusula III (fl. 483) que muda esta condição.

Quanto aos valores recebidos dos clubes de futebol, a DRJ invoca jurisprudência segundo a qual o direito de arena recebido por atletas relativamente à transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculos ou eventos desportivos integra a remuneração do empregado, já que é uma contraprestação pelo trabalho prestado em favor do clube, indissociável do trabalho exercido pelo atleta.

Especificamente quanto aos valores recebidos do clube Cruzeiro, registra que os mesmos foram pagos diretamente à pessoa física do Autuado e, portanto, não cabe discussão sobre a titularidade de tais rendimentos. Quanto ao contrato firmado com os clubes Grêmio, Palmeiras e Flamengo concluiu a DRJ, do exame das cláusulas específicas, que a cessão do direito de imagem é indissociável do exercício profissional do atleta como jogador de futebol.

Por fim, quanto à pretensão de que fossem compensados os tributos pagos pela pessoa jurídica, observa que esta tem personalidade jurídica própria e restituição ou compensação de tributos deve observar rito próprio.

O Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 27/07/2009 (fls. 602) e, em 19/08/2009 interpôs o recurso voluntário de fls. 607/658, que ora se examina, no qual reproduz, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação e, por fim, formula pedido nos seguintes termos:

Por todo o exposto, o Impugnante, ora Recorrente, pugna que:

a) esta Colenda Câmara, deste Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se digne em conhecer o presente Recurso Voluntário e acatar a preliminar argüida de decadência, para reconhecer a extinção do crédito tributário indevidamente constituído quanto ao período de janeiro a outubro de 2001;

b) no mérito, acolha todas as razões apresentadas pelo Recorrente para reformar a r.decisão recorrida e julgar improcedente a autuação fiscal, resultando na extinção do crédito tributário;

c) caso não reformada integralmente a r.decisão recorrida que, ao menos, com base nos precedentes deste Eg. Conselho, seja reformada .o decisum para determinar o aproveitamento de todos os tributos federais pagos pela Zinho Marketing Ltda. em decorrência dos rendimentos recebidos, operando-se, assim, a

redução do valor principal exigido, bem como, correlatamente, da multa de ofício e dos juros de mora, em cálculo a ser efetuado pela Delegacia da Receita Federal responsável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Como se colhe do relatório, o cerne da questão a ser aqui examinada diz respeito à forma de tributação dos pagamentos feitos a título de contraprestação pela cessão do direito de uso de imagem de atleta profissional, se este direito pode ser transferido a pessoa jurídica que o negocia com terceiros ou, alternativamente, se o direito de imagem é intransferível e, portanto, o pagamento pela utilização da imagem é rendimento pessoal do atleta, sujeito à tributação pela pessoa física.

Antes de examinar esta questão, cumpre apreciar a arguição de decadência.

Como ressaltado pela decisão de primeira instância, independentemente de se contar o prazo decadencial segundo a regra do art. 150, § 4º do CTN ou a do art. 173, I do mesmo CTN, não se cogita de decadência, neste caso. É que embora a legislação refira-se em algum momento que o imposto é devido mensalmente, a apuração do imposto é feita anualmente. É somente em 31 de dezembro de cada ano que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, etc., enfim, apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir, em relação ao período.

Mesmo quando devido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, a data do fato gerador, considerando os rendimentos recebidos no período de janeiro a outubro de 2001, a data do fato gerador seria 31 de dezembro de 2001 e, portanto, o término do prazo quinquenal, considerando-se a regra do art. 159, § 4º, somente ocorreria em 31/12/2006. Logo, não há falar em decadência, pois a ciência da autuação ocorreu em 17/11/2006 (fls. 97).

Feitas estas considerações, rejeito a preliminar.

Quanto ao mérito da questão sobre a forma de tributação da contrapartida pelo uso do direito de imagem de atletas profissionais, conforme apontou muito oportunamente a autoridade recorrida, o direito à imagem integra os direitos da personalidade, que estão assim previstos no Código Civil:

CAPÍTULO II

DOS DIREITOS DA PERSONALIDADE

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.

O direito de imagem é intransferível. É inerente à própria pessoa humana, e dela não pode ser separada. Apenas o seu titular pode dele fruir e dispor, portanto, é um direito indisponível; É também um direito irrenunciável, uma vez que, sem ele, desaparece a própria personalidade.

Mas o que é imagem? Segundo o conceito de Hermano Durval, citado por Regina Ferreira D'Azevedo (<http://www.apriori.com.br>), “Direito à imagem é a projeção da personalidade física (traços fisionômicos, corpo, atitudes, gestos, sorrisos, indumentárias, etc.) ou moral (aura, fama, reputação, etc.) do indivíduo (homens, mulheres, crianças ou bebê) no mundo exterior”. Portanto, no caso de um jogador de futebol, somente este, por ato de sua vontade, pode dele dispor, sendo inaceitável a alteração introduzida no Instrumento Particular, objetivando a aquisição dos direitos sobre o uso da imagem do atleta. Quem realmente contrata é o jogador, pessoa física, titular do direito, e não a pessoa jurídica intermediária.

Esta questão já foi enfrentada noutras oportunidades por este Conselho que concluiu neste mesmo sentido. Veja-se, por exemplo, o acórdão nº 104-21.954, de relatoria do Conselheiro Nelson Mallmann, cuja ementa reproduzo a seguir:

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 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.

Peço vênia para reproduzir trecho do voto do Conselheiro Nelson Mallmann que examina esta questão e que reflete também sobre a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, questão também levantada pelo ora Recorrente. Diz o Conselheiro:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS CONTRIBUINTES

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

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

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

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

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

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

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

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

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

CAPITULO I

PESSOAS JURÍDICAS

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas como sede no exterior (Lei nº3.470, de 1958, art. 76, Lei nº4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº6.264, de 1975, art. 1º);

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

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (decreto-Lei nº2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

CAPITULO II

EMPRESAS INDIVIDUAIS

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

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

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

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

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

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

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d")

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

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

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

Do texto acima transcrito é possível se concluir que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

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

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

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

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

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

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro,

advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

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

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

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

(a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil;

(b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados;

(4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada por jogadores de futebol, preparadores físicos e técnicos, como se vê existem pessoas que não exercem atividade igual ao do suplicante que a época era jogador de futebol.

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

Não há dúvidas de que os julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

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

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

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

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por "empresas unipessoais" (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

Embora evidente, convém relembrar que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um outro imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN, *verbis*:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Ninguém desconhece, também, que esse imposto pode ter contribuintes pessoas físicas ou pessoas jurídicas. A questão, que está no cerne da discussão deste processo, é definir quando o contribuinte do imposto deve ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica. Entendo que essa definição deve ser buscada na materialidade do fato gerador e na legislação específica do tributo.

É assente na doutrina que os critérios de identificação do sujeito passivo estão presentes na própria descrição da hipótese de incidência. Contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na dicção do art. 121 do CTN. Assim, em linhas gerais, seriam contribuintes os proprietários ou possuidores de imóveis urbanos ou rurais, os proprietários de veículos automotores, os importadores e aqueles que adquirem renda. O próprio CTN, no seu art. 45, coerentemente com o critério acima referido, assim define o contribuinte do Imposto de Renda, *verbis*:

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

Esses parâmetros delimitam as possibilidades do legislador ordinário na definição do sujeito passivo da obrigação tributária, nas diversas e variadas situações possíveis de ocorrer no mundo real.

A identificação do contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer das pessoas, físicas ou jurídicas.

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feita distinção entre as situações em que o contribuinte do imposto será uma pessoa física e aquelas em que será uma pessoa jurídica levando em conta, precisamente, a natureza da renda auferida, bem como a posse dos bens produtores da renda.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 já fazia claramente essa distinção, senão vejamos:

"Art. 1º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil que tiverem renda líquida anual superior a vinte e quatro mil cruzeiros (Cr\$ 24.000,00), apurada de acordo com este Decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou profissão. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430, de 24.12.1945)

Parágrafo único. São também contribuintes as que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse, como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor.

Art. 18 Constitui rendimento líquido, em cada cédula, a diferença entre o rendimento bruto e as deduções cedulares.

Parágrafo único. Quando não for solicitada dedução ou quando esta não tiver cabimento, tomar-se-á como líquido o rendimento bruto declarado".

Na cédula "D" eram classificados os rendimentos não compreendidos nas demais cédulas, aí se incluindo os rendimentos de prestação de serviços. Dada sua pertinência com a matéria ora em exame transcrevo a seguir o artigo correspondente do referido Decreto-Lei:

"Art. 6º Na cédula "D" serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como:

a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).

b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e Outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

Os lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;

g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);

h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947)".

Chamo a atenção neste ponto, para o fato que a alínea "h" do art. 6º acima transcrito, e que dá fundamento legal para o inciso II, do § 2º do art. 150, do RIR/99, não foi revogada pela Lei nº 154, de 1947, como afirma o Recorrente. A Consulta ao Diário Oficial do dia 27/11/1947, seção I, mostra que a Lei nº 154, de 1947 suprimiu apenas a alínea "h" do referido artigo, que se referia a importâncias correspondentes a direitos autorais, e não à alínea "b".

Já a tributação das pessoas jurídicas foi tratada do seguinte modo no Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

"Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.

§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.

§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não".

Note-se que as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, por firmas ou sociedades, "registradas ou não", ou mesmo por pessoas físicas ou por firmas individuais, devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais, etc. devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas. Com isso, a legislação claramente adota, como critério de identificação do contribuinte, no que se refere a ser este uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos estes como produto da atividade comercial e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Essa concepção permanece até os dias de hoje. Está assim definida no Regulamento do Imposto de Renda — RIR/199:

"Art. 2º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção na nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º)".

Art. 146. São Contribuinte do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I — as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II — as empresas individuais (Capítulo II);

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

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

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

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

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.432, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeitam-se à tributação aplicável as pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

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

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

§ 1º São empresas individuais:

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

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

III — as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos da Seção II deste Capítulo (Decreto-lei nº 1.831, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

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

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

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

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

IV — serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V — corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

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

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

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 9.891, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorra de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II)."

Ora, coerentemente com o que foi dito inicialmente, que o critério de identificação do sujeito passivo está contido na descrição da materialidade do fato gerador, o legislador ordinário definiu, de forma inequívoca, que em relação a salários, honorários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador. Assim como definiu que no caso dos rendimentos produzidos pelo exercício regular de atividade de natureza comercial com o fim especulativo de lucro, serão tributados como rendimentos de pessoa jurídica, ainda que a atividade seja exercida por uma pessoa física.

A distinção entre uma situação e a outra está na materialidade do fato, em como ocorre concretamente o fato que enseja a tributação, na forma de produção e apuração da renda.

Se o contribuinte será uma pessoa física ou uma pessoa jurídica será uma consequência desse fato.

Cumprе examinar, ainda, o caso das sociedades civis. O Decreto-lei nº 2.397, de 1987 introduziu um regime especial de tributação para as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, admitindo a apuração do resultado na pessoa jurídica, sem a incidência do imposto na pessoa jurídica, porém determinando a distribuição automática dos resultados, de acordo com a participação de cada sócio na sociedade, ao fim de cada período de apuração, com a incidência do imposto na pessoa física. A seguir transcrevo o próprio Decreto-Lei:

Decreto-Lei nº 2.397, de 1987

"Art. 10 A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente

regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

§ 1º A apuração do lucro de cada período-base será feita com observância das leis comerciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras, computando-se:

I - as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos no período-base;

II - os custos e despesas operacionais pelos valores efetivamente pagos no período-base;

III - as receitas, recebidas ou não, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

IV - o valor contábil dos bens do ativo permanente baixados no curso do período-base;

V - os encargos de depreciação e amortização correspondentes ao período-base;

VI - as variações monetárias ativas e passivas correspondentes ao período-base;

VII - o saldo da conta transitória de correção monetária, de que trata o art. 3º, II, do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

§ 2º Às sociedades de que trata este artigo não se aplica o disposto no art.

6º do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Art. 2º O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade.

1º O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

2º Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na

declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo

anterior.

3º O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1º poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros".

Convém ressaltar, ainda, que a partir de janeiro de 1996, os lucros pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado passaram a não sofrer tributação, na fonte e na declaração e, a partir da Lei nº 9.430, de 1996, as sociedades civis passaram a ter o mesmo regime de tributação das demais sociedades. Essa mudança legislativa foi introduzida pela Lei nº 9.249, de 1995, no seu artigo 10, caput, verbis:

"Art. 10 — Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo de Imposto sobre a Renda do Beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior".

Já a Lei nº 9.430, de 1996 assim dispôs sobre as sociedades civis:

"Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas".

Note-se que, com a combinação das regras do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 com o art. 55 da Lei nº 9.430, de 1995, a partir de 1º de janeiro de 1997, os resultados das sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas passaram a ser tributados apenas nas pessoas jurídicas, assim como os resultados das demais pessoas jurídicas.

De tudo o que foi acima exposto, podemos concluir que são contribuintes do imposto de renda como pessoas jurídicas as firmas individuais e as sociedades, inclusive as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, registradas ou não, que obtiverem renda produzida pelo exercício de atividade civil ou comercial com o objetivo especulativo de lucro ou, no caso das sociedades civis, em decorrência do exercício regular da profissão regulamentada, sendo este, o lucro (real, presumido ou arbitrado) e não outro tipo de renda qualquer, a base de cálculo do imposto; são contribuintes pessoas físicas as pessoas naturais que auferirem rendimentos e proventos diversos, que não sejam produto do exercício regular de

atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão ou aqueles produzidos pela prestação de serviços não comerciais.

O Recorrente pleiteia, caso mantida a autuação na pessoa física, a compensação dos tributos e contribuições pagos pelas empresas. Nesse ponto, acompanhando decisões anteriores desta e da 6 Câmara (Acórdãos 104-18641 e 106-14.244), entendo que assiste razão ao Contribuinte, quanto aos tributos e contribuições pagos pela empresa L.F. Promoções.

Embora reconhecendo que a empresa da qual o Autuado é sócio e sua pessoa física são entidades distintas, como ressalta a decisão recorrida, não se pode desconsiderar o fato de que, no exato instante em que a Fazenda Nacional afirma que os valores lançados como receitas da Pessoa Jurídica são rendimentos da Pessoa Física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela Pessoa Jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou, de outra forma, reconhecendo que parte do tributo que a Fazenda deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

Dir-se-á que a pessoa jurídica poderá pleitear a restituição do indébito. Tal solução, entretanto, não é razoável. Primeiramente, porque afronta o princípio da celeridade e economia processuais; depois, porque entre uma e outra opção opera uma grande diferença na base de cálculo da multa de ofício, em desfavor do contribuinte, caso não se proceda à compensação. Finalmente, porque imporia à empresa o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que as receitas foram tributadas indevidamente na pessoa jurídica, contra suas próprias convicções, salvo se o pedido for formulado apenas após o trânsito em julgado na esfera administrativa e judicial, quando poderá sobrevir o término do prazo decadencial para pleitear a restituição, em prejuízo do contribuinte.

Note-se, por fim, que a multa de ofício deve ser aplicada sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", conforme dicção do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ora, no caso, de uma forma ou de outra, parte do imposto já foi paga e, portanto, a multa deve incidir apenas sobre a diferença.

Por todas essas razões, entendo que deve ser feita a compensação, antes da aplicação da multa de ofício, dos tributos e contribuições pagos pela empresa Zinho Marketing Ltda..

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da exigência o valor referente ao imposto pago pela pessoa jurídica constituída Zinho Marketing Ltda., tendo por base os mesmos rendimentos tributados na pessoa física, recalculando o valor da multa levando em conta o imposto apurado após a compensação mencionada.

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa

Processo nº 15563.000236/2006-41
Acórdão n.º **2201-01.225**

S2-C2T1
Fl. 12
