



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

Processo nº 18471.001084/2006-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **2801-002.733 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 17 de outubro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO LOPES DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo lançada a quantia de R\$ 8.786,00, bem como para admitir a compensação dos tributos comprovadamente recolhidos em nome da pessoa jurídica Elan Representações Esportivas Ltda nos anos-calendário 2001/2002, antes da inclusão dos acréscimos legais. Vencidos os Conselheiros Carlos César Quadros Pierre e Luiz Cláudio Farina Ventrilho que davam provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre e Luiz Cláudio Farina Ventrilho. Ausente o Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão de primeira instância (fls. 182/183), que reproduzo a seguir:

Contra a pessoa física em epígrafe foi instaurado procedimento fiscal mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n 07.1.90.00-2006-00276-0 (fls. 01, 04 e 95), datado de 21/02/2006, que delimitou a atuação fiscal em relação ao imposto sobre a renda relativo ao período compreendido entre 01/2001 a 12/2002. As Declarações de Ajuste Anual deste período encontram-se apenas As fls. 08 a 18.

Dando sequência ao procedimento instaurado, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização no qual constava intimação para que o interessado prestasse informações acerca das relações jurídicas que ensejaram a percepção de rendimentos isentos e não tributáveis no ano-calendário 2001 (fls. 19 e 20). Em resposta o contribuinte informou tratar-se de rendimentos relativos à indenização trabalhista, lucros e dividendos e rendimentos de caderneta de poupança conforme fls. 23 a 37.

Em 22/03/2006, foi dirigida nova exigência ao fiscalizado para que apresentasse os contratos celebrados pela sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA durante o ano-calendário de 2001, bem como comprovasse o cumprimento das

obrigações daí advindas (fls. 37 e 38), do que derivou a apensação dos documentos às fls. 42 a 62.

Outra intimação foi dirigida ao fiscalizado no intuito de obter maiores informações sobre as atividades exercidas pela sociedade supramencionada (fls. 62 e 63), feito desencadeador do acostamento de documentos As fls. 65 a 92.

Em face do exposto, entendeu a Fiscalização estar defronte de elementos suficientes a respaldarem a lavratura de Auto de Infração de fls. 115 a 122 em virtude da apuração de omissão de rendimentos relativos a royalties recebidos de pessoas jurídicas, devidamente consubstanciada em Termo de Verificação Fiscal de fls. 190 a 114.

Sobre o imposto suplementar apurado, no total de R\$ 93.500,00, foram aplicados multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, perfazendo crédito tributário no montante de R\$ 225.902,60.

Cientificado do lançamento em 17/10/2006, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 125 a 174 em 31/10/2006, onde afirma que a presente autuação lastreia-se na falsa premissa de que os rendimentos considerados omitidos foram pagos pelo GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE a título de contraprestação de serviços realizados pela pessoa física do impugnante, constituindo-se, então, renda deste e não da sociedade civil da qual é sócio.

Neste contexto, adita que o indicio de fraude levantado pela Fiscalização não deve prosperar, haja vista estar a sociedade atuando em plena conformidade com o objeto do contrato ao qual se obriga. Diz que:

"Neste sentido, falar em fraude fiscal do serviço prestado, seria o mesmo que falar em fraude de uma sociedade de advogados que presta assistência jurídica a uma empresa, ou uma sociedade de contadores que presta assessoria contábil a seus clientes. E evidente que nos exemplos citados, estas, assim como a Elan Representações Esportivas Ltda., irão recolher o Imposto de Renda correspondente a pessoa jurídica."

Defende ainda o recorrente a absoluta incompetência da Autoridade Fiscal para apreciar questões relativas ao atendimento de pressupostos de validade ou demais aspectos jurídicos de contrato civil, matéria, que em seu entender, é de apreciação exclusiva do Poder Judiciário.

Por fim, questiona o não abatimento de tributos recolhidos durante os anos-calendário em tela pela sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORT WAS LIDA sobre as notas fiscais nºs 0014 e 0151 do valor do Auto de Infração.

A 1ª Turma da DRJ/RJOII julgou o lançamento procedente, nos termos da
ementa abaixo transcrita:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em
23/10/2012 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por ANTONIO DE PA
DUA ATHAYDE MAGALHAES

Impresso em 30/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

SIMULAÇÃO. DISCREPÂNCIA ENTRE A VONTADE E O ATO
Configura-se a simulação diante da manifesta discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS PRESTADOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO.

Serviços prestados de forma pessoal e individual, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTOS DEVIDOS PELOS SÓCIOS. COMPENSAÇÃO.

Não cabe a compensação de tributos recolhidos pela empresa com o imposto apurado no procedimento fiscal na pessoa física de um de seus sócios em virtude da imiscibilidade de personalidades.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/07/2008 (fl. 195), o interessado interpôs, em 15/08/2008, o recurso de fls. 199/210. Nas razões recursais aduz que:

PRELIMINARMENTE

- Tanto o Auto de Infração, quanto a decisão recorrida, tiveram por fundamento suposta simulação entre o Recorrente e o Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. A sustentar tal hipótese, impossível seria imaginar que a suposta fraude ou simulação fora cometida somente pelo Recorrente.

- Diante da redação do art. 103 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e do art. 722 do Decreto nº 3.000/1999, não restam dúvidas de que o responsável pelo recolhimento do imposto seria a fonte pagadora, sendo o Recorrente parte ilegítima da obrigação tributária, como, aliás, entende o E. Conselho de Contribuintes.

NO MÉRITO

- É sócio da pessoa jurídica ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA, cujo objeto é a prestação de serviços de espetáculos, assessoria técnica e eventos desportivos.

- No ano de 2000, sua empresa celebrou, com Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, contrato de prestação de serviços de assessoria técnica e esportiva. Além disso, neste mesmo ato autorizou a exploração da imagem do treinador.

- Todos os rendimentos auferidos pelo autuado, nos exercícios fiscalizados, foram devidamente registrados/contabilizados em sua Declaração do Imposto de Renda, sendo, inclusive, todos os impostos devidamente quitados nos prazos legais, bem como os da empresa.

- Não há uma única prova nos autos que possibilite o afastamento do contrato celebrado entre Elan Representações Esportivas Ltda e Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e que ateste que tal instrumento configura uma simulação.

- O Fisco não pode, a pretexto de suposta irregularidade, transferir para o Recorrente a responsabilidade tributária, ao menos que comprove fraude, que não pode ser presumida. Como se sabe, fraude e conluio não são presumíveis, devendo ser provados por quem os alega, conforme pacífica jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes.

- Se admitida a natureza *intuitu personae* dos serviços prestados, os valores recebidos assumiriam, nos termos do art. 3º da CLT, caráter salarial. Assim, nenhum benefício seria auferido pelo Recorrente com a simulação sugerida.

- Do ponto de vista econômico-financeiro, estaria tendo uma perda considerável. Isto porque, se por um lado teria algum benefício por conta dos valores em comento serem tributados na pessoa jurídica e não na pessoa física, por outro terminaria por deixar fazer jus ao reflexo destas quantias sobre FGTS, 13º salário, férias, aviso prévio, repouso semanal remunerado e eventuais horas extras trabalhadas, rubricas estas que somadas ultrapassam, em muito, qualquer suposto benefício fiscal.

- Falar em fraude fiscal do serviço prestado seria o mesmo que falar em fraude de uma sociedade de advogados que presta assistência jurídica a uma empresa, ou uma sociedade de contadores que presta assessoria contábil a seus clientes.

- Porque motivo uma empresa que presta assessoria técnica a uma empresa/clubes haveria de ser tributada de maneira diversa dos exemplos apontados? Não existe qualquer prova de que sua empresa foi constituída para praticar fraudes que não lhe traria qualquer benefício.

- A natureza do contrato celebrado é civil, sendo o seu objeto a autorização para a exploração da imagem do treinador, e o bem jurídico protegido o limite ao uso da desta. Para que o clube possa utilizar a imagem para fins de comercialização, é fundamental a autorização da empresa cessionária, ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA.

- A entidade desportiva pode obter o direito de exploração da imagem e não utilizá-la. Ao obter este direito, o clube não está automaticamente vinculado à utilização da imagem da personalidade em campanhas de publicidade e/ou produtos. Pode simplesmente obtê-la com o intuito de que outro clube não a utilize.

- Também quanto ao direito de imagem não há uma única prova nos autos que possibilite o afastamento do contrato firmado entre Elan Representações Esportivas Ltda. e Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e afirmar que tal instrumento decorre de simulação.

- A jurisprudência pátria e dominante, inclusive administrativa, é no sentido de que não se pode presumir a fraude e não se pode lavrar auto de infração com base em mera presunção. As fundamentações do Auto de Infração e da decisão atacada estão repletas de suposições, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

- Ainda que os Auditores Fiscais possam avaliar eventuais simulações, verifica-se que essa atribuição não é ilimitada, de modo a possibilitar a verificação de aspectos jurídicos e pressupostos de validade do contrato. É necessário um conjunto probatório concreto que possibilite a condenação do fiscalizado.

Ao fim, requer o provimento do presente recurso, a fim de que seja reformada a decisão proferida em primeiro grau, para, acolhendo a preliminar, declarar nulo o auto de infração, ou, caso a preliminar seja ultrapassada, para que seja julgado totalmente improcedente o lançamento.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

1. OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS PELO RECORRENTE

Constam os autos os seguintes atos e negócios jurídicos celebrados pelo Recorrente:

a) contrato social da sociedade por cotas limitadas ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA (doravante denominada ELAN), cujos sócios são o Recorrente e sua esposa e cujo objeto social é a prestação de serviços de espetáculos, assessoria técnica e eventos esportivos;

b) instrumento particular de assessoria técnica e esportiva, cessão de imagem e nome profissional celebrado por ELAN e GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE (doravante denominado GRÊMIO), tendo como interveniente/anuente Antonio Lopes dos Santos, ora Recorrente. O objeto do referido instrumento é a prestação de assessoria técnica e esportiva e a cessão do direito de uso da imagem e nome profissional do interveniente/anuente.

2. O CASO CONCRETO

A Autoridade lançadora entendeu que a cessão do direito de uso da imagem e nome do Recorrente, embora contratados com a pessoa jurídica ELAN, foram prestados de forma individual e personalíssima, e, em face disso, considerou a remuneração contratual como rendimentos tributáveis da pessoa física, omitidos na declaração de ajuste anual desta.

Em outras palavras: a autoridade que constituiu o crédito tributário entendeu ineficazes o contrato de constituição da ELAN e o contrato firmado entre ela e o GRÊMIO, tendo como interveniente o Recorrente, que também é sócio da primeira, para tributar a pessoa física deste, sob o fundamento de que a imagem e o nome integram os direitos de personalidade e que os rendimentos daí decorrentes devem ser tributados na declaração do detentor dos referidos direitos.

3. A CERNE DA CONTROVÉRSIA

O cerne da controvérsia pode ser extraído da seguinte indagação: pode o Fisco, unilateralmente, declarar a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes quando tais atos ou negócios atingirem os interesses da Administração Tributária?

4. O ENTENDIMENTO DO RELATOR EM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS PELOS CONTRIBUINTE

O abuso de direito viabiliza, a meu ver, a declaração da ineficácia de atos e negócios privados cujos efeitos repercutem na esfera tributária. Dirão alguns que a premissa colocada não tem aplicação no Brasil, porquanto inexistente lei expressa nesse sentido e o direito tributário brasileiro tem como princípio basilar a legalidade estrita.

Neste ponto, sirvo-me das lições de Marco Aurélio Greco (Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN, em O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, Dialética, 2002, pp. 197/198) para fazer alguns esclarecimentos necessários ao deslinde da controvérsia.

Para o renomado tributarista é preciso distinguir o abuso de direito por definição legal do abuso de direito identificado a partir de características fáticas dos atos e negócios praticados.

O abuso por definição legal existe quando o legislador entende por bem estabelecê-lo em disposição literal de lei. Para tanto, pode utilizar a técnica de editar um dispositivo legal com a seguinte dicção: “consideram-se abusivas ...”.

Nada obstante, esta não é a única maneira pela qual resta configurada o abuso de direito, cuja existência pode advir independentemente de tipificação legal prévia, bastando, para tanto, que ocorram distorções nos atos e negócios celebrados por particulares e estes atos e negócios afetem direitos de terceiros, na espécie, os direitos do Fisco.

A verificação do abuso se dá, nesta hipótese, em função da realidade concreta, mediante análise das circunstâncias fáticas. Nessa vertente, o abuso de direito é figura voltada às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhes dão certa conformação à vista das previsões legais.

Afirmar que houve abuso não significa ampliar ou modificar o sentido e o alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o “excesso” ou afastando a “cobertura” que se pretendeu utilizar, para tentar escapar da incidência tributária.

Nesse contexto, o abuso de direito é aplicável à seara tributária independentemente de lei expressa que o preveja. De um lado, porque não interfere com a legalidade e a tipicidade, posto que situado nos planos dos fatos e não da norma.

De outro lado, porque o abuso é corolário do uso regular do direito, pois há tempo já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça o seu perfil objetivo.

Na visão do citado e ilustrado tributarista, com a qual concordo, é ínsita ao ordenamento jurídico a possibilidade de existirem mecanismos que possam neutralizar as condutas que contornem as normas jurídicas, frustrem sua incidência ou esvaziem sua eficácia, naquilo que a experiência jurídica conhece por abuso do direito. A imperatividade e a eficácia do ordenamento supõem a existência de mecanismos que as assegurem.

Portanto, conclui o eminente professor, a caracterização do abuso de direito, para fins tributários, não depende de “outra lei” prevendo o seu cabimento. Ao contrário, é decorrência da legalidade, pois esta só tem sentido desde que o ordenamento jurídico tenha a sua eficácia, imperatividade e aplicabilidade asseguradas.

Acrescento, por oportuno, que a figura do abuso de direito ganhou maior importância, no Brasil, com o Código Civil de 2002. O art. 112 prevê que nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem; o art. 113 inseriu a boa-fé como vetor interpretativo dos negócios jurídicos.

Merecem menção, também, os artigos 421 e 422 do mesmo Código, que, respectivamente, condicionou a liberdade contratual à função social do contrato e elegeu a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral.

Essas regras, que orientam a interpretação dos negócios jurídicos privados, servem também de substrato à ocorrência do fato jurídico tributário, porquanto irradiam efeitos neste ramo do Direito, de forma que tais normas podem e devem ser consideradas na interpretação das normas do direito tributário.

Observo, no entanto, que para que o Fisco se valha da figura do abuso de direito 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.

5. EXPLICITAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO QUE LEVARAM A FISCALIZAÇÃO A DECLARAR A INEFICÁCIA DOS CONTRATOS CELEBRADOS PELO RECORRENTE

O abuso de direito normalmente não é caracterizado pela prática de um ato ou negócio jurídico isoladamente, mas sim por uma pluralidade de atos ou negócios em sequência lógica e cronológica ao efeito pretendido.

As razões de fato que levaram a autoridade lançadora a tributar a pessoa física do recorrente podem ser extraídas do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 101/115, e do Auto de Infração, às fls. 116/120. Em síntese, podem ser assim resumidas:

a) coincidência de endereços da sede da empresa ELAN e do domicílio fiscal dos seus sócios (o recorrente e seu cônjuge);

b) a cessão dos direitos de imagens e nome de um dos sócios não constava entre os objetivos sociais da empresa ELAN;

c) os serviços foram prestados de forma individual e personalíssima pelo Recorrente, que recebia uma parte da remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra por intermédio da pessoa jurídica ELAN, a título de distribuição de lucros;

d) a nota fiscal nº 0014, no montante total de R\$ 160.000,00, coincide com o valor da receita bruta da ELAN, demonstrando que a única atividade da empresa, no ano 2001, foi a prestação de serviços de caráter pessoal pelo sócio Antonio Lopes dos Santos;

e) a nota fiscal nº 0151, no montante total de R\$ 180.000,00, coincide com o valor da receita bruta da ELAN, demonstrando que a única atividade da empresa, no ano 2002, foi a prestação de serviços de caráter pessoal pelo sócio Antonio Lopes dos Santos;

f) nos anos-calendário 2001 e 2002, períodos de apuração do débito, a ELAN emitiu apenas duas notas fiscais relativas aos serviços prestados ao GRÊMIO, nos valores, respectivamente, de R\$ 160.000,00 e R\$ 180.000,00;

g) a ELAN distribuiu lucros, no ano calendário de 2002, no montante de R\$ 352.475,41, sendo R\$ 176.237,71 ao Recorrente e R\$ 176.237,70 ao seu cônjuge;

h) o período de vigência do instrumento particular de assessoria técnica e esportiva, cessão de imagem e nome profissional celebrado pela ELAN e o GRÊMIO, tendo como interveniente/anuente o Recorrente, era de 15/03/2000 a 31/12/2000.

Os fatos descritos nas letras “d” a “g” evidenciam a total ausência, nos anos-calendário 2001/2002, de qualquer objetivo empresarial por parte da empresa ELAN. A única atividade neste período foi a cessão de direitos de imagem e nome do Recorrente ao GRÊMIO.

Merece menção a alegação do Recorrente de que a entidade desportiva pode obter o direito de exploração da imagem e não utilizá-la, principalmente quando o contrato firmado pelo GRÊMIO e a ELAN veda que esta celebre qualquer outro instrumento de mesma natureza na sua vigência (Cláusula 1ª, § único)

Dúvidas não podem existir sobre a legalidade da vedação imposta à contratada. Contudo, tal vedação reafirma, em meu entendimento, a ausência de qualquer perspectiva empresarial da empresa ELAN, na medida em que o seu único prestador de serviços é utilizado exclusivamente pela empresa contratante, que pode, até mesmo, não fazer uso de sua imagem e nome.

A inexistência de uma finalidade empresarial, aliada as demais circunstâncias fáticas acima delineadas, são elementos suficientes, a meu ver, à caracterização do abuso de direito com vistas à declaração da ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo Recorrente.

A ausência de objetivo empresarial da empresa ELAN e a demonstração de que a relação contratual se dava exclusivamente entre o Recorrente e a entidade esportiva GRÊMIO, de forma personalíssima, sem qualquer interferência da ELAN, fica bem evidenciada nas seguintes passagens descritas no voto da relatora do acórdão recorrido:

A duas, pois a vigência do contrato entre as pessoas jurídicas citadas submete-se a hipótese de ruptura vinculada a rescisões de outros contratos assumidos pelo impugnante com a agremiação (por exemplo, de contrato de trabalho), tal como

atesta o parágrafo único da cláusula sétima (fl. 58). Ou seja, atrela-se o regular desempenho das atividades contratuais da sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA à discricionariedade de um de seus sócios.

A três, pois a cláusula oitava deste contrato (fl. 59) ao estabelecer bonificações extraordinárias dependentes da excelência na prestação de serviços de natureza técnica, cuja supervisão era atribuída ao ora impugnante de maneira exclusiva, acaba por enfocar a capacidade do prestador.

Assim, entendo como configurado o abuso em face de todas as circunstâncias fáticas mencionadas e legítima a imputação ao Recorrente dos rendimentos percebidos formalmente pela pessoa jurídica. Ademais, os direitos de imagem e nome se inserem no âmbito dos direitos de personalidade, devendo ser tributados, os ganhos daí decorrentes, na pessoa do titular desses direitos.

6. A PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

O Recorrente alega, preliminarmente, que o afastamento dos contratos celebrados deveria implicar na responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto, nos termos da legislação regente da matéria, o que configuraria a sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Ocorre, porém, que a omissão da fonte pagadora de retenção e recolhimento do imposto não exclui a responsabilidade do contribuinte que auferiu a renda, pois é este quem tem relação pessoal e direta com a situação que configurou o fato gerador do imposto de renda.

Este entendimento encontra-se pacificado administrativa e judicialmente. A título ilustrativo, o seguinte julgado do STJ (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 987.837):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

1. De acordo com a jurisprudência consolidada no âmbito da Primeira Seção, a ausência de retenção e de recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo. Precedentes: AgRg nos EREsp 380.081/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 13/8/2007; EREsp 652.498/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 18/9/2006; AgRg no REsp 981.997/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 4/5/2009; AgRg no REsp 1.095.538/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20/4/2009; REsp 704.845/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 16/9/2008; REsp 665.960/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 12/5/2008.

2. *"Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).*

3. *Agravo regimental não provido.*

Desta forma, quem deve figurar no polo passivo do presente lançamento é a pessoa beneficiária dos rendimentos, cujo patrimônio foi acrescido, de modo que deve ser afastada a preliminar suscitada pelo Recorrente.

7. DIFERENÇAS ENTRE A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES SIMPLES DE ADVOGADOS E CONTADORES E O CASO ORA ANALISADO

Aduz o Recorrente que falar em fraude fiscal do serviço prestado seria o mesmo que falar em fraude de uma sociedade de advogados que presta assistência jurídica a uma empresa, ou uma sociedade de contadores que presta assessoria contábil a seus clientes.

Sobre esta alegação, já apresentada na peça impugnatória, faço minhas as palavras da ilustre Relatora do acórdão recorrido, acrescentando que inexistente, quer no Termo de Constatação, quer na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração, a expressão “fraude fiscal” (na impugnação a palavra “fraude” aparece 4 vezes e no recurso 14 vezes).

Torna-se oportuno trazermos à baila o conteúdo dos art. 146 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que trata da definição de contribuinte pessoa jurídica para fins tributários:

Art. 146 São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei n 2 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 n 2 5.844, de 1943, art. 27, §22).

(...)

§ 32 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 n 2 9.430, de 1996, art. 55).

Tomando de empréstimo o exemplo dado pelo próprio impugnante, verificamos que nos casos citados não se está preso a um determinado profissional da sociedade de contadores ou de advogados, pois ali importam o serviço prestado e o resultado obtido, e não a pessoa que o executa.

No caso do recorrente, nos parece ser bastante distinta a situação. A uma, pois como referido anteriormente, o impugnante toma corpo em função distinta daquela de representante da pessoa jurídica ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA, qual seja, a figura denominada interveniente/anuente, considerada parte legítima no instrumento contratual.

A duas, pois a vigência do contrato entre as pessoas jurídicas citadas submete-se a hipótese de ruptura vinculada a rescisões de outros contratos assumidos pelo impugnante com a agremiação (por exemplo, de contrato de trabalho), tal como atesta o parágrafo único da cláusula sétima (fl. 58). Ou seja, atrela-se o regular desempenho das atividades contratuais da sociedade ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA à discricionariedade de um de seus sócios.

A três, pois a cláusula oitava deste contrato (fl. 59) ao estabelecer bonificações extraordinárias dependentes da excelência na prestação de serviços de natureza técnica, cuja supervisão era atribuída ao ora impugnante de maneira exclusiva, acaba por enfatizar a capacidade do prestador.

(...)

Desta feita, se há predomínio da pessoalidade da prestação, se a figura de determinado exequente toma vulto em detrimento dos demais sócios, ainda que a sociedade esteja formalmente inscrita junto ao órgão do Registro de Comércio ou Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não pode ser considerada pessoa jurídica para efeito de tributação, sob pena de não se respeitar o verdadeiro contribuinte, ou seja, aquele que verdadeiramente aufere renda ou proventos.

A se cogitar o contrário, possibilitar-se-ia a todos os profissionais liberais, dentre outros, constituir empresas com intuito exclusivo de tributar os rendimentos provenientes da prestação individual de serviços na pessoa jurídica e não na pessoa física do sócio que realmente executa os serviços, com o fim de suportar menor carga tributária, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos.

Nas sociedades civis onde a prestação de serviço é indistintamente exercida por todos os sócios, sejam elas de advogados ou contadores como cita o recorrente, as receitas auferidas devem ser submetidas à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica, pois tais são originadas do esforço conjunto de todos os sócios. Restando bastante distanciada desta realidade a situação do recorrente, seus rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, tal como elucida o § 42 do art. 32 da Lei nº 7.713, de 1988.

8. NÃO INVALIDAÇÃO DOS CONTRATOS CELEBRADOS NO QUE SE REFERE ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS PRIVADAS

Anoto, por relevante, que a declaração de ineficácia por parte do Fisco não invalida os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte no que se refere às relações jurídicas pactuadas entre particulares, porquanto acobertadas por reserva absoluta de jurisdição (CF/1988, art. 5º, XXXV), mas tão somente implica na ineficácia de tais atos e negócios relativamente aos efeitos produzidos em face da Administração Tributária.

Seria, na sugestiva expressão de Manuel de Andrade (Teria Geral da Relação Jurídica II, Coimbra, 1960, p. 412) a ineficácia respeitante “*aos negócios bifrontes ou com cabeça de Jano*”, por produzirem efeitos quanto a certas pessoas e não produzirem quanto a outras.

No que se refere ao contrato de constituição da pessoa jurídica ELAN, os autos não evidenciam qualquer tentativa, por parte da fiscalização, de invalidação das cláusulas nele pactuadas, de forma que as relações entre os sócios ou a relação destes com a sociedade se mantêm íntegras.

O contrato celebrado pela ELAN com o GRÊMIO, com a interveniência do Recorrente, também foi preservado, haja vista que as relações jurídicas firmadas entre as partes se mantiveram em sua totalidade, sem que o Fisco se imiscuísse, por exemplo, na forma de pagamento estipulada, na responsabilidade do GRÊMIO pelas despesas do interveniente durante a prestação dos serviços, bem como das despesas de deslocamento da outra sócia da cidade do Rio de Janeiro para Porto Alegre.

9. EXPLICITAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO QUE DERAM SUPORTE À AUTUAÇÃO FISCAL

Os fundamentos legais que serviram de supedâneo à lavratura do presente Auto de Infração encontram-se elencados na “Descrição dos Fatos e Enquadramento legal”, às fls. 117/119.

O fato gerador está definido no art. 3º da Lei nº 7.713/1988, que estabelece a incidência do imposto de renda das pessoas físicas, como regra, sobre o rendimento bruto.

O § 1º do art. 3º acrescenta que constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

O § 4º do mesmo artigo qualifica o fato gerador do imposto de renda como funcional ao estabelecer que 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.

Fato gerador funcional, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira (O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, Dialética, 2002, p. 248) é aquele:

“que se constrói e se interpreta pelo efeito ou resultado que é visado pela norma de incidência, e que se constitui no núcleo da respectiva hipótese de incidência – no caso do imposto de renda, o acréscimo patrimonial -, e não pela estrutura jurídica em que se apoia a fonte produtora do referido efeito ou resultado”.

O dispositivo em comento revela que o legislador abandonou, na descrição da hipótese de incidência do imposto de renda, qualquer referência a estruturas jurídicas, adotando a natureza funcional do fato gerador, cujo substrato para incidência é a mera existência de acréscimo patrimonial.

O acréscimo patrimonial decorreu dos royalties recebidos pelo Recorrente na cessão dos direitos de sua imagem e nome, valores tributáveis explicitados no art. 53 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos).

A alíquota aplicada ao lançamento foi definida pelo artigo 21 da Lei nº 9.532/1997, no seguintes termos:

Art. 21. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 a 2003, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), constante das tabelas de que

tratam os arts. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e as correspondentes parcelas a deduzir, passam a ser, respectivamente, a alíquota, de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), e as parcelas a deduzir, até 31 de dezembro de 2001, de R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais) e R\$ 4.320,00 (quatro mil, trezentos e vinte reais), e a partir de 1º de janeiro de 2002, aquelas determinadas pelo art. 1º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, a saber, de R\$ 423,08 (quatrocentos e vinte e três reais e oito centavos) e R\$ 5.076,90 (cinco mil e setenta e seis reais e noventa centavos).

Percebe-se, portanto, que a autuação levada a cabo pela Autoridade lançadora está, do ponto de vista legal, muito bem fundamentada.

10. NATUREZA INTUITU PERSONAE DA UTILIZAÇÃO DA IMAGEM E NOME

O acréscimo patrimonial que fundamentou o lançamento decorreu de royalties recebidos pelo Recorrente em virtude da utilização de sua imagem e nome, e não de rendimentos decorrentes de relação empregatícia, cuja natureza é salarial.

O fato de os rendimentos recebidos decorrerem de serviços prestados com pessoalidade não significa, necessariamente, que o vínculo estabelecido entre os contratantes tenha sido celebrado por intermédio de contrato de emprego regido pela CLT.

Aliás, a natureza *intuitu personae* dos serviços prestados se revela na cláusula 11, parágrafo único, do contrato firmado entre a ELAN e o GRÊMIO, com a interveniência do Recorrente, a ver:

Durante a vigência deste contrato o INTERVENIENTE/ANUENTE, quando solicitado, obriga-se a participar de eventos festivos, promoções, reuniões sociais e outros que visem divulgar e dar publicidade ao vínculo existente entre ele e o GRÊMIO.

Parágrafo Único: O INTERVENIENTE/ANUENTE participará, dentre outros que venham a ser solicitados e/ou realizados, de filmes comerciais e promocionais, out-doors, vídeos comerciais e promocionais, planfletos promocionais, anúncios na mídia em geral, sessões de autógrafos, licenciamento de produtos, uso obrigatório de utensílios e equipamentos com logomarca de patrocinador e fornecedor de material esportivo e outros vinculados ao GRÊMIO, seja em entrevistas, treinamentos, jogos oficiais ou amistosos, programas de televisão e outros.

Assim, deve ser afastado o argumento do Recorrente de que não teria havido qualquer benefício com os atos e negócios celebrados, vez que os benefícios fiscais seriam compensados pelas perdas de vantagens trabalhistas que por ele seriam auferidas.

11. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE UM DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA

O acórdão recorrido vislumbrou a figura da simulação nos atos e negócios jurídicos celebrados pelo Recorrente, muito embora a Autoridade lançadora não tenha feito qualquer menção ao tema no Termo de Constatação Fiscal e na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”.

Entendo que não se trata simulação, pois não houve, ou pelo menos não restou comprovada, a intenção de lesar o Fisco, mas sim de diminuir a carga tributária a ser suportada pelo Recorrente, mediante a utilização da figura do abuso do direito.

A distinção entre a simulação e o abuso de direito corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. “Na simulação há divergência entre a vontade real e a vontade declarada, e daí o seu caráter mentiroso” (Alberto Xavier, Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética, 2001, p. 67). No abuso de direito os negócios jurídicos celebrados são queridos pelas partes, funcionando, no entanto, como condição para alcançar um fim ulterior.

A empresa ELAN nunca escondeu do Fisco as suas atividades. Pelo contrário: o cumprimento de suas obrigações tributárias sempre foi de conhecimento do Fisco, que sabia dos tributos recolhidos e dos dados cadastrais a ele informados pela ELAN.

Anoto, nesse ponto, por relevante, que este entendimento reflete mera requalificação jurídica de um dos fundamentos da decisão recorrida, haja vista que a inexistência de simulação não desnatura a constatação do abuso de direito revelado pelo conjunto de circunstâncias fáticas (indícios) apontadas pela Autoridade lançadora.

A qualificação jurídica estipulada na decisão de piso não vincula o julgador de 2ª instância, ao qual cabe enquadrar os fatos no instituto jurídico que entender condizente com a resolução da controvérsia.

Na espécie, não se trata de invocação de fatos novos na instância recursal, mas de mera requalificação jurídica de um dos fundamentos expostos na decisão recorrida (simulação), coerente com os fatos descritos no Termo de Constatação Fiscal e na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (abuso de direito).

12. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA COM OS RENDIMENTOS TRANSFERIDOS PARA A PESSOA FÍSICA DO RECORRENTE

Na peça impugnatória o Recorrente pleiteou a compensação dos tributos pagos pela empresa ELAN (fl. 132) nos anos-calendário 2001 e 2002. A decisão recorrida, no entanto, refutou o pedido sob o fundamento de que *“não cabe a compensação de tributos recolhidos pela empresa com imposto apurado no procedimento fiscal na pessoa física de um dos sócios em virtude da imiscibilidade de personalidades”*.

Na peça recursal, o Interessado não se manifestou sobre o assunto.

Nada obstante, por ter havido transferência de receita da pessoa jurídica à pessoa física, revestindo a natureza jurídica de rendimentos tributáveis, face à declaração de ineficácia de atos ou negócios celebrados em nome daquela, entendo que os valores de tributos federais recolhidos devem ser compensados com o imposto apurado neste Auto de Infração, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Por óbvio, a compensação deve ser precedida da confirmação de que os valores elencados em fl. 132 foram efetivamente recolhidos.

13. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DA EMPRESA ELAN

Verifica-se, nas declarações de ajuste anual do contribuinte, exercícios 2002 (fl. 10) e 2003 (fl. 15), que o Recorrente declarou rendimentos tributáveis percebidos da ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA nos montantes, respectivamente, de R\$ 4.146,00 e R\$ 4.640,00, totalizando R\$ 8.786,00. Assim, tais valores estão contidos nos rendimentos considerados no lançamento, devendo ser excluídos da tributação sob pena de *bis in idem*, prática vedada em nosso ordenamento.

14. CONCLUSÃO

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e por dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo lançada a quantia de R\$ 8.786,00, bem como para se admitir a compensação dos tributos comprovadamente recolhidos em nome da pessoa jurídica ELAN REPRESENTAÇÕES ESPORTIVAS LTDA nos anos-calendário 2001/2002, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Processo nº 18471.001084/2006-11
Acórdão n.º **2801-002.733**

S2-TE01
Fl. 255

CÓPIA