

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

Processo nº 19515.002457/2005-08
Recurso nº 164.608 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.252 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 2001 e 2002
Recorrente MARCELO KIREMITDJIAN
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001

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

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

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

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

IRPF - DEDUÇÕES - PENSÃO ALIMENTÍCIA - Acata-se como dedução na Declaração de Ajuste Anual a pensão alimentícia cuja obrigação foi homologada por anterior sentença judicial, sendo os seus pagamentos devidamente confirmados pela beneficiária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa da qual o contribuinte era sócio e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude.

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

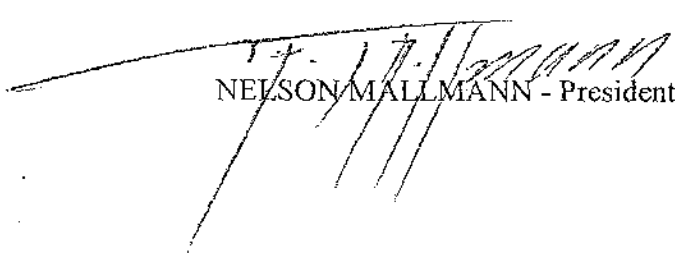
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos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

Preliminares rejeitadas

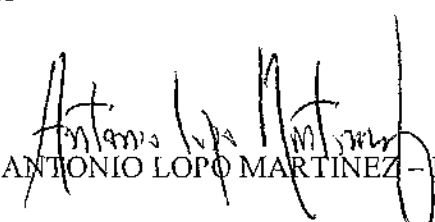
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, por maioria-de-votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros João Carlos Cassuli (Suplente Convocado) e Pedro Anan Júnior, que proviam o recurso. Fará Declaração de Voto o Conselheiro Pedro Anan Júnior.


NELSON MALLMANN - Presidente




ANTONIO LOPO MARTINEZ - Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Nelson Mallmann (Presidente da Turma), Antonio Lopo Martinez, João Carlos Cassuli (Suplente convocado), Valéria Pestana Marques (Suplente convocada), Pedro Anan Júnior e Heloísa Guarita Souza (nas funções de Vice-Presidente da Turma). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, e Gustavo Lian Haddad (Vice-Presidente da Turma).

Relatório

Em desfavor do contribuinte, MARCELO KIREMIDJIAN, foi lavrado o auto de infração de fls.336/337, acompanhado dos demonstrativos de fls.333/335 do Termo de Verificação Fiscal de fls.321/332, relativo ao imposto sobre a renda de pessoas físicas dos anos-calendário de 2000 e 2001, por meio do qual foi apurado crédito tributário no valor total de R\$ 1.961.058,97 (um milhão, novecentos e sessenta e um mil, cinquenta e oito reais e noventa e sete centavos).

O crédito tributário constituído refere-se a irregularidade descrita no auto de infração como **Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício.**

No Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, o autuante dá conta dos atos praticados durante a ação fiscal e relata os fatos que deram causa à autuação. Os fatos a seguir foram extraídos do relatório da decisão recorrida:

Consta que o contribuinte, atleta profissional de futebol, declarou nos anos-calendário examinados - 2000 e 2001 -, rendimentos tributáveis significativamente inferiores aos rendimentos isentos e não tributáveis. Assim, foi intimado a apresentar os documentos relativos às informações prestadas nas respectivas declarações de ajuste anual.

Em atendimento, o intimado apresentou documentos, de cujo exame extraíram-se as seguintes constatações:

- no ano-calendário de 2000, os rendimentos tributáveis no valor de R\$202. 000, 00 foram pagos pelo Cruzeiro Futebol Clube. Dos rendimentos isentos e não tributáveis declarados no valor de R\$ 913.349,49, R\$ 911.731,43 correspondem a lucro distribuído pela Gol Consultoria Esportiva Ltda.;

- no ano-calendário de 2001, dos rendimentos tributáveis de R\$ 152.426,65, R\$ 94.333,33 foram pagos pelo Cruzeiro Futebol Clube e R\$ 56.833,32 pelo Clube Atlético Mineiro. O montante de R\$ 756.596,68 ~~declarado como rendimentos isentos e não tributáveis~~ corresponde a R\$586.546,68 de lucros distribuídos pela Gol Consultoria Esportiva Ltda. e a R\$170.050,00 de lucros distribuídos pela sociedade MK Djian.

Em relação à Gol Consultoria Esportiva Ltda., o autor do feito reporta-se à Representação Fiscal efetuada pela Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul -DRF Caxias do Sul-, na qual consta a assertiva de que a sociedade foi utilizada como intermediária no pagamento de jogadores de futebol. Do referido procedimento extraíram-se, ainda, os seguintes relatos :

- o instrumento particular de constituição da referida sociedade registra que o objetivo social do estabelecimento seria "prestação de serviço de consultoria na área esportiva, bem como exploração e divulgação de imagens de atletas profissionais e demais profissionais da área esportiva e a prestação de serviços profissionais liberais";

- as alterações contratuais da Gol Consultoria Esportiva Ltda. mostram diversas oscilações no capital social, no capital pertencente a diversos sócios com participação extremamente variável,
- que os sócios são pessoas físicas ligadas à atividade de profissional de futebol com vínculos com Cruzeiro Esporte;
- que as receitas dos anos-calendário de 2000 e 2001 da sociedade são decorrentes quase que integralmente de recebimentos do Cruzeiro Futebol Clube;
- que a administração da sociedade, formada por funcionários do Cruzeiro Esporte Clube, não realizou investimentos com os recursos auferidos; ao contrário, a pretexto de distribuição de lucro presumido, praticamente repassou a totalidade dos recursos recebidos aos sócios pessoas físicas. E as despesas - pequenas ante seu faturamento - são constituídas de pagamentos com predominância absoluta de tributos incidentes na Pessoa Jurídica (menores que os incidentes na Pessoa Física).

Assim, conjugando os fatos levantados no curso da ação fiscal com os relatados pela DRF-Caxias, considerou o autor do procedimento fiscal ser evidente que a sociedade Gol Esportiva Ltda. foi utilizada no ano-calendário 2000 e em parte do ano-calendário de 2001 com a finalidade de dissimular a natureza dos rendimentos recebidos do Cruzeiro Esporte Clube e pelos demais atletas.

Em relação à sociedade MK Djian Ltda., o autuante aponta os seguintes fatos:

- observa-se em seu Contrato Social que ela tem propósitos sociais análogos ao da Gol Consultoria Esportiva Ltda.: a intermediação e administração de negócios, sempre relacionados à área desportiva, bem como marketing esportivo, exploração de imagens desportiva e de atletas, e o comércio de artigos desportivos. Ademais, constata-se que o seu quadro societário é constituído pelo contribuinte com participação de 95% e pela esposa com 5%;
- comparando-se a receita bruta de R\$ 214.000,00 informada pela empresa na sua DIPJ 2002 (R\$ R\$124.000,00 mais R\$90.000,00, respectivamente do 3º e 4º trimestre) com o rendimento bruto de R\$279.000,00 informado como pago pelo Clube Atlético Mineiro na DIRF (R\$189.000,00 mais R\$90.000,00, correspondentes aos mesmos trimestres); há que ser reputado que, além de ter sido perpetrado uma omissão de receita de R\$65.000,00 (R\$279.000,00 menos R\$214.000,00) no ano-calendário de 2001 a receita deriva, antes de mais nada, de recebimentos do Clube Atlético Mineiro;
- sabendo-se que a sociedade declarando receita bruta de R\$214.000,00 efetuou distribuição de R\$170.500,00, infere-se que a despesa - pequena ante seu faturamento - é constituída de pagamentos com predominância absoluta de tributos incidentes

X

na Pessoa Jurídica (menores que os incidentes na Pessoa Física), tal como o ocorrido na Gol Consultoria Esportiva Ltda.;

- portanto, constata-se que a sociedade MK Djian Ltda. não realizou investimentos com os recursos auferidos e, a título de lucro presumido, praticamente repassou a totalidade dos recursos recebidos ao seu sócio pessoa física, revelando que ela igualmente serviu como meio para dissimular a natureza dos rendimentos recebidos pelo contribuinte do Clube Atlético Mineiro;

- não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços (notas fiscais, registros contábeis, etc). De regra geral, a prova da efetividade da prestação de serviços evidencia-se por outros fatores, ainda que indiretos, mas materiais, tais como: estabelecimento regular, pessoal próprio, folha de pagamento de funcionários, etc.). Nesse aspecto, não há registros no Diário da MK Djian Ltda. de fatos que efetivamente demonstrem ter ocorrido negócios relacionados com os objetivos da sociedade. Por outro lado, se a atividade é exercida pelos sócios, como cogitar que a sócia possa ter exercido junto ao Clube Atlético Mineiro atividade de igual natureza do contribuinte.

Diante dos fatos apresentados, concluiu o auditor fiscal pela necessidade de reconsiderar a tributação dada pelo contribuinte aos rendimentos repassados pelas sociedades Gol Consultoria Esportiva Ltda. e MK Djian Ltda., por meio de revisão da DIRPF assentada nos elementos de que dispunha a repartição e esclarecimentos levantados no curso da ação fiscal, "ex vi" Decreto-Lei n° 5.844/43, art.74, § 1° (RJR/99, art.835, §2°).

Analisando os dados constantes das declarações de ajuste anual, a saber, valores de salários, investimento inicial, remunerações pagas pelas sociedades a título de lucros distribuídos, inferiu a fiscalização que as operações registradas nas sociedades Gol Consultoria Esportiva Ltda. e MK Djian Ltda. tiveram por objetivo primordial dissimular a natureza dos pagamentos efetuados pelo Cruzeiro Futebol Clube e pelo Clube Atlético Mineiro. Por parte dos clubes, com o propósito de fugir dos encargos trabalhistas; e da parte do contribuinte, com o intuito de eximir-se do pagamento de imposto de renda da pessoa física.

o exame dos fatos à luz dos dispositivos legais que definem o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, conduziu a fiscalização à conclusão de que todos os rendimentos provenientes da atividade de atleta profissional de futebol, produtos de obrigações personalíssimas contratadas com o Cruzeiro Futebol Clube e Clube Atlético Mineiro quer sejam provenientes do trabalho assalariado, quer sejam do trabalho não-assalariado, devem ser submetidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.

o autuante considerou, ainda, que ao receber parte de sua remuneração devida em função da sua atividade de Atleta Profissional de Futebol como lucro presumido, causando prejuízo à Fazenda Nacional, o contribuinte participou de subterfúgio com o concurso da sociedade Gol Consultoria Esportiva Ltda. e da MK Djian Ltda., restando configurada a

fraude nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/64, impondo-se a aplicação da multa qualificada e a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais.

A ciência do auto de infração foi dada por via postal na data de 02/09/2005, conforme Aviso de Recebimento de fls. 339. Em 03/10/2005, por intermédio de procuradores constituídos conforme instrumento de fls.440/441, o contribuinte apresentou a impugnação de fls.369/436, instruída pelos documentos de fls.437/543 e 546/573, na qual, após proceder ao relato dos fatos, apresenta argumentos erigidos em preliminares e mérito, os quais se reproduzem a seguir, sinteticamente, na seqüência em que foram apresentados:

Preliminares

Da ausência de correta fundamentação legal a justificar a desconsideração de negócio jurídico perfeito

o impugnante suscita a nulidade do lançamento por violação aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, bem como por vício insanável decorrente da inobservância do inciso IV do artigo 10 do Decreto 70.235/1972 (PAF).

Assevera que em nome dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, um negócio jurídico perfeito somente pode ser descaracterizado por uma decisão judicial que o anule, ou de lei que expressamente determine que a sua forma deva ser outra.

No presente caso, afirma, o auditor fiscal, ao desconsiderar operações realizadas por meio de suas pessoas jurídicas (pelas quais recebia os valores correspondentes à exploração de seu direito de imagem), descaracterizou negócios jurídicos sem demonstrar ou apontar os indícios que o levaram a concluir pela falta de lisura dos atos desconsiderados.

Acrescenta que não houve, sequer, invocação direta do dispositivo legal capaz de possibilitar tal desconsideração, qual seja, o parágrafo único do artigo 116 do CTN (há apenas menção no "enquadramento legal" do artigo 116 do CTN, sem citação de seu parágrafo), não havendo, tampouco, menção à suposta norma infringida pelo fato de os valores a título de direito de imagem não terem sido recebidos diretamente na pessoa física. Assim, o ato encontra-se desprovido de fundamentação, o que, de acordo com o inciso I do Decreto 70.235/1972 constitui-se em vício insanável do auto de Infração, o que acarreta a sua nulidade.

Da inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN ao presente caso

Neste tópico, afirma que, mesmo em se considerando que a fundamentação legal contida na autuação é suficiente a lhe dar arrimo, o artigo 116 do CTN (incluindo-se seu parágrafo único), não é auto-aplicável, além de ser inconstitucional. A aplicabilidade de tal dispositivo depende de regulamentação dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária e, à luz do princípio da irretroatividade das normas (art. 5º xxxv, CF) não poderia alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua

vigência, a qual se deu na data da publicação da Lei Complementar nº 104/2001:11/01/2001.

Traz à colação jurisprudência do Conselho de Contribuintes para amparar sua arguição de nulidade do lançamento pelo motivo exposto.

Da decadência do direito de lançar

Argúi a decadência do direito de constituição do crédito relativo ao período de janeiro a agosto de 2000, invocando o art. 150, §4º do CTN, defendendo a tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação. Assim, pela regra definida no referido dispositivo legal, os fato geradores ocorridos no mencionado período não poderiam ser alcançados por lançamento do qual tomou ciência em 02/09/2005.

MÉRITO

DA NATUREZA NÃO SALARIAL DOS RENDIMENTOS PERCEBIDOS PELA EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM

Alega o impugnante que, enquanto atleta profissional de futebol, percebia dois tipos de rendimentos decorrentes, direta e indiretamente, dessa atividade: o salário pago pelo clube futebolístico com o qual mantinha relação de emprego pautada em contrato trabalhista (no caso, com o Cruzeiro Esporte Clube e o Clube Atlético Mineiro), e o pagamento recebido em contrapartida à exploração de sua imagem, pautado em contrato civil, ou mercantil.

Afirma que os rendimentos classificados pelo direito trabalhista como verbas salariais do atleta profissional são o salário propriamente dito, pactuado em contrato e também as gratificações (bicho), prêmios e congêneres, além do chamado Direito de Arena, previsto no artigo 42 da referida Lei 9.615/98.

Destaca que o Direito de Arena não se confunde com o Direito de Uso de Imagem, que não obstante gere rendimento em decorrência do mesmo evento (exibição pública do espetáculo), é devido de forma individualizada a cada atleta e é pactuado por meio de contrato autônomo ao de trabalho, possuindo natureza civil/comercial e não tendo qualquer relação com o vínculo trabalhista. Colaciona texto de Joseph Robert Terrell intitulado "O Direito de Arena e o Contrato de Uso de Imagem" para respaldar seu argumento.

Transcreve, ainda, afirmação feita pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal para suscitar contradição deste ao classificar como de origem no trabalho assalariado o Direito de Imagem.

Conclui, afirmando que o fato de o atleta profissional de futebol receber rendimentos a título de cessão de direito de imagem desvinculadamente do contrato de trabalho não pode ser caracterizado como ato escuso, ilegal ou tendente a burlar o direito pátrio, excetuando-se a hipótese de existir uma decisão da Justiça do Trabalho que assim determine.

DA NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO PARA QUE SE POSSA CARACTERIZAR O DIREITO DE IMAGEM COMO SALÁRIO.

Neste tópico, o impugnante questiona a competência da fiscalização para considerar rendimentos provenientes da exploração de direito de imagem como parte integrante do salário e, conseqüentemente, desconsiderar negócios jurídicos perfeitos e lícitos. Assevera que tal ato afronta aos princípios da segurança jurídica e da separação dos poderes, fere o disposto no artigo 114 da Constituição Federal (competência da Justiça do Trabalho) e, ainda, contraria o disposto no artigo 643 da CLT.

Defende que, não sendo tais rendimentos parte integrante do salário, a única maneira de desconstituir sua natureza jurídica para assim classificá-lo é através de decisão emanada do Poder Judiciário, no caso, a Justiça do Trabalho, em respeito ao princípio constitucional da separação dos poderes e da segurança jurídica. Assim, entende que, apenas sob o fundamento de uma ação judicial trabalhista que tivesse declarado que os rendimentos recebidos pelo impugnante a título de direito de imagem compunham o seu salário é que o auditor fiscal poderia pretender tributar tal quantia na pessoa física, desconsiderando o seu recebimento e tributação nas pessoas jurídicas Gol Consultoria Esportiva Ltda. e MK Djian Ltda.

Conclui, assim, que dada a incompetência do auditor fiscal para definir e caracterizar relações de emprego o auto de infração carece de respaldo legal de constituição válida, inquinando-o de insanável vício de nulidade.

DA NÃO OBRIGATORIEDADE DO RECEBIMENTO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS COM A EXPLORAÇÃO DE SEU DIREITO DE IMAGEM PELA PESSOA FÍSICA DO IMPUGNANTE - DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA, LIBERDADE DE CONTRATO E AUTONOMIA DA VONTADE.

o impugnante reafirma que o recebimento de direitos de imagem pertence ao âmbito do direito civil e/ou comercial, não requerendo forma própria para a sua exploração. Assim, não pode ser punido por ter optado por receber tais rendimentos por meio de pessoa jurídica.

Sustenta que inexistente norma jurídica a determinar que os rendimentos obtidos com a exploração do direito de imagem devam ser tributados na pessoa física de seu detentor, competindo a este tal decisão, uma vez que a Constituição Federal, o antigo Código Civil e o Código Civil atual consagram os princípios da Autonomia da Vontade e o da liberdade contratual, que pode ser entendido como o princípio do Direito Privado pelo qual o agente tem a possibilidade de praticar um ato jurídico, determinando-lhe o conteúdo e os efeitos.

Assim, entende que não pode o Fisco, parte estranha à relação jurídico-negocial, obrigar as partes a procederem de forma diversa daquela por elas eleita, apenas e tão-somente para que possa arrecadar mais e de forma mais facilitada.

Defende, ainda, que o fato de receber os rendimentos em questão por intermédio de uma pessoa jurídica não vai de encontro com a natureza personalíssima do direito em si, trazendo à colação textos doutrinários nesse sentido.

DA IRREGULAR APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO SUPOSTO DÉBITO APURADO E LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO ORA COMBATIDO

Neste item da peça impugnatória o interessado contesta a base de cálculo determinada no lançamento, apontando duas impropriedades:

- a presunção de que os valores pagos pelos clubes de futebol (Cruzeiro Esporte Clube e Clube Atlético Mineiro) às empresas Gol e MK Djian - e que deveriam ter sido pagos, supostamente, diretamente ao Impugnante - seriam derivados da receita bruta auferida por tais empresas;

- a apuração errônea de que o Clube Atlético Mineiro pagou à MK Djian Ltda. a quantia de R\$279.000,00, quando em realidade o valor pago foi de R\$214. 000, 00, conforme comprovam a Declaração de Imposto de Renda e as cópias das notas fiscais acostadas. Assim, diante da irracionalidade e ilegalidade que revestiram a forma pela qual foi apurada a base de cálculo do imposto exigido, requer a anulação do Auto de Infração.

DA NECESSIDADE DE ABATIMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS PELAS PESSOAS JURÍDICAS PARA APURAÇÃO DO SUPOSTO VALOR DEVIDO PELA PESSOA FÍSICA A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA

Caso seja mantida a exigência, pleiteia que, após a correção da base de cálculo, sejam excluídos do montante apurado os valores que a título de impostos e contribuições já foram recolhidos pelas empresas Gol Consultoria Esportiva e MK Djian Ltda. sobre referida idêntica "base de cálculo", de sorte a evitar o bis in idem e o conseqüente enriquecimento ilícito.

A ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA

Apoiado em entendimentos doutrinários e jurisprudência do STJ, questiona a constitucionalidade e a legalidade da cobrança de juros moratórios mediante a aplicação da Taxa Selic, pleiteando que sejam aplicados juros de mora a 1 % ao mês. Aduz, para tanto, que a fixação daquela taxa visa a remuneração do investidor de uma forma competitiva e não para ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação e que, não tendo sido criada por lei, mas por resoluções do Banco Central do Brasil, ofende ao princípio da legalidade ao o artigo 161, parágrafo 1 ~ do Código Tributário Nacional.

X

A ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Em relação à multa aplicada no percentual de 150%, com base no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/1996, o impugnante interpõe os seguintes argumentos:

-não houve comprovação do dolo no ato que o autuante pretendeu tipificar no artigo 72 da Lei 4.502/64 para justificar a aplicação da multa qualificada;

-o percentual da multa aplicada agride o patrimônio do impugnante, residindo aí sua natureza confiscatória, uma vez que desproporcional e irrazoável, o que a torna inconstitucional.

Em cumprimento ao artigo 1º do Decreto 2730, de 10 de agosto de 1998, foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais sob nº 19515.002472/2005-48, que se encontra apenso ao presente.

Em 04 de julho de 2007, os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II proferiram Acórdão que, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, nos termos da Ementa a seguir transcrita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000,2001

PRELIMINARES. NULIDADE.

Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento os elementos necessários para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, assegurado pela Constituição Federal, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Os rendimentos auferidos em decorrência de Uso de Imagem constituem direito personalíssimo, devendo ser tributados na pessoa física. As convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

MULTA DE OFÍCIO E TAXA SELIC. *A utilização da taxa SELIC como juros moratórios, assim como a aplicação da multa*

de ofício decorrem de expressas disposições legais. A apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais são de competência exclusiva do Poder Judiciário do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

MULTA QUALIFICADA Mantém-se a qualificação da penalidade por evidente intuito de fraude, uma vez caracterizado o dolo no ato de receber por meio de pessoa jurídica, rendimentos inerentes à pessoa física, com o intuito de reduzir o montante do imposto devido.

Lançamento Procedente

Cientificado o contribuinte em 02/10/2007, se mostrando irredutível, apresentou, em 31/10/2007, o Recurso Voluntário, de fls. 604/669, reiterando as razões da sua impugnação, às quais já foram devidamente explicitadas do presente relatório, bem com enfatizando os seguintes pontos:

- Da ausência da correta fundamentação legal a justificar a desconsideração de negócio jurídico perfeito;

- Da inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN ao caso vertente;

- Da decadência do direito de lançar da recorrida;

- Da natureza não salarial dos rendimentos percebidos pela exploração do direito de imagem;

- Da necessidade de declaração da justiça do trabalho para que se possa caracterizar o direito de imagem como salário;

- Da não obrigatoriedade do recebimento de rendimentos auferidos com a exploração de seu direito de imagem pela pessoa física do recorrente;

- Da aplicação retroativa do artigo 129 da Lei 11.196/2005;

- Da irregular apuração da base de cálculo do suposto débito apurado e lançado no auto de infração;

- Da necessidade de abatimento dos tributos pagos pela pessoa jurídica para apuração do suposto valor pela pessoa física a título de imposto de renda;

- Da ilegalidade da aplicação da taxa selic;

- Da ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da multa qualificada.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A matéria em discussão, no presente litígio, como se pode verificar na peça recursal, está restrita a irregularidade referente à classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, recebidos de pessoa jurídica, classificados como se fossem decorrentes de distribuição de lucros/dividendos da empresa, cuja origem provém do direito de uso de imagem (jogador profissional de futebol) e que no entendimento da autoridade lançadora teriam o caráter eminentemente pessoal (contrato de trabalho de natureza personalíssima).

Da preliminar de Decadência

O termo inicial para a contagem do prazo decadencial para os rendimentos omitidos que ocorreram ao longo do ano de 2000, previsto no art. 150, parágrafo 4º, do CTN é de 1º de janeiro de 2001, posto que é o 1º dia após a ocorrência do fato gerador. Desta forma, o lançamento poderia ser realizado até a data de 31/12/2005, para que pudesse alcançar os valores percebidos no ano-calendário de 2000.

Tendo em vista que o contribuinte teve ciência do auto de infração em 02/09/2005 data em que entendo não havia decaído o direito da fazenda constituir o referido crédito tributário.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato impositivo, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.



Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Importante frisar que independente do recorrente ter apresentado ou não declaração de ajuste anual, no meu entendimento esse fato não altera a conclusão, uma vez que se homologaria o procedimento. No caso o procedimento de nada fazer, não declarar e não pagar.

Urge observar, entretanto que ocorreu a qualificação da multa, neste caso a contagem do prazo decadência desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I do CTN. (art. 150, § 4º do CTN).

Em suma, com ou sem qualificação da multa, não há como considerar o lançamento do ano de 2000 como decadente. Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

Da Nulidade do Auto de Infração

Formula o contribuinte preliminar de nulidade alegando que a autoridade administrativa promoveu um desvio de finalidade no seus atos administrativos, eivando de vício de nulidade o auto de infração

Ocorre que, nos presentes autos, não ocorreu nenhum vício para que o procedimento seja anulado, como bem discorreu a autoridade recorrida, os vícios capazes de anular o processo são os descritos no artigo 59 do Decreto 70.235/1972 e só serão declarados se importarem em prejuízo para o sujeito passivo, de acordo com o artigo 60 do mesmo diploma legal.

A autoridade fiscal ao constatar infração tributária tem o dever de ofício de constituir o lançamento. Não havendo que se falar em nulidade no presente caso, rejeito a preliminar argüida pelo contribuinte.

Da aplicação retroativa do artigo 129 da Lei 11.196/2005;



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) o caráter interpretativo tem que ser 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.

Dos rendimentos auferidos com a exploração de seu direito de imagem

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

"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 nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

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

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

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

CAPITULO II

EMPRESAS INDIVIDUAIS

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

§ 1º São empresas individuais:

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

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de

natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada 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, 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.

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

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 o imposto de renda 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, feito 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.

Disso tudo, conclui-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.

Da análise dos autos, se verifica que os sócios da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda: são pessoas físicas: técnicos, preparadores físicos e em sua maioria atletas, todos vinculados ao Cruzeiro Esporte Clube, que recebem uma parte de sua remuneração via folha de pagamento, a título de salário, e outra parte por meio de cessão de direitos de imagem, o que é feito, formalmente, não pela própria pessoa física, diretamente ao Cruzeiro Esporte Clube, mas por uma pessoa jurídica (GOL), da qual o atleta é sócio, e cuja única atividade exercida, desde a sua constituição, foi a de servir de intermediária na operação.



Constata-se, da mesma forma, que diante dos indícios apontados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a autoridade lançadora procedeu a desconsideração dos atos jurídicos aparentes (contratos de cessão do direito de imagem e do uso do nome profissional), entendendo que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão.

Com relação às alegações da existência formal da pessoa jurídica envolvida, cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, o que houve foi a reclassificação dos valores pagos ao sócio, ou seja, a transferência dos valores a título lucros distribuídos para rendimentos das pessoas físicas envolvidas que são os beneficiários de fato.

Nem poderia ser diferente, já que os contratos de cessão de imagem, firmados entre a GOL, Clube Cruzeiro e os atletas/técnico recebem a anuência/interveniência destes. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente é o jogador/técnico, por ato de sua vontade, que pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer, que a pessoa jurídica (GOL) em questão não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que realmente se trata de direitos da personalidade, já que não se pode olvidar o trabalho pessoal, ou prestação pessoalmente de serviços, do chamado "um homem só", no caso os próprios beneficiários finais dos rendimentos, na geração dos rendimentos em causa, pois sem eles, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "zero", pois é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando os jogadores/técnico da sociedade criada que o faturamento continuaria no mesmo patamar.

Da análise conjunta de toda a operação, fica evidente que os pagamentos feitos pela empresa GOL - Consultoria ao ora Recorrente referem-se, na verdade à remuneração pelos serviços contratados pelo clube, na parte especificada como cessão de direito de imagem. O mesmo tratamento se dispensa a empresa MK Djian Ltda, que o recorrente constitui para o rendimentos recebidos do Clube Atlético Mineiro.

Em suma entendo que, conforme fundamento da autuação, os valores recebidos pelo Recorrente referem-se a remuneração por serviços prestados ao Cruzeiro/Atlético Mineiro e/ou cessão a este de direito de uso de sua imagem, de natureza pessoal e, portanto, tributáveis como rendimentos de pessoa-física.

Da Irregular apuração da Base de Cálculo

Urge destacar, ainda, que a autuação não se deu com base em presunções, como argumenta o contribuinte, mas com base em fatos, documentos e provas de que os rendimentos atribuídos ao contribuinte foram, de fato, recebidos por ele, individualmente, em razão de prestação de serviços personalíssimos.

O impugnante pretende a anulação do auto de infração alegando irregularidades na determinação da base de cálculo do imposto.

Afirma que os valores pagos pelo Clube Atlético Mineiro à MK Djian perfazem o montante de R\$ 214.000,00 e não de R\$ 279.000,00, como entendeu o autuante, o qual, afirma, baseou-se em DIRF apresentada com erro pela citada fonte pagadora. Para



comprovar o alegado, apresenta cópia da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica MK Djian, bem como das notas fiscais emitidas por esta.

Segundo a autoridade recorrida, as provas acostadas aos autos, por si só, não permitem formar convicção a favor do interessado, uma vez que, em se tratando de documentos emitidos por empresa da qual é sócio, possuem valor probante relativo. Por outro lado, cotejando-se as informações constantes na DIRF de fls. 241 com as das notas fiscais de fls. 562/567 e da DIPJ de fls. 71/89, verifica-se que a diferença de R\$65.000,00 apontada pelo autuante como omissão de rendimentos, estaria no mês de setembro/2001. Note-se que o valor de R\$ 95.000,00 apontado em DIRF é compatível com o valor informado de imposto retido na fonte no valor de R\$1.425,00, tornando improvável o erro de preenchimento.

Ainda acrescente a autoridade recorrida que, embora o recorrente atribua o erro à informação prestada em DIRF, não se vê nos autos qualquer providência de sua parte no sentido de contestar junto à fonte pagadora, o erro que teria causado a imputação de tais rendimentos à sua pessoa de modo a provocar a retificação ou, ainda, documentos comprobatórios do efetivo recebimento, tais como extratos bancários.

Assim, acompanho a decisão recorrida, não havendo como acatar o pleito do recorrente.

Da multa qualificada

A decisão recorrida manteve a multa de 150%, alegando estar nos autos presentes circunstância que caracterizaria a fraude.

Neste ponto entretanto, discordo uma vez que os documentos dos autos comprovam, por exemplo, que as empresas Gol Consultoria Esportiva Ltda e MK Djian Ltda, regularmente, apresentavam declarações e pagavam os tributos que julgavam devidos.

Não caracterizo os fatos aqui narrados como sonegação ou fraude. Se assim fosse, não teria a pessoa jurídica mantido contabilidade regular, apresentado suas declarações e pago os tributos que entendida devidos. Da mesma forma, o Contribuinte/Recorrente não teria declarado em sua declaração de rendimentos os valores recebidos a título de distribuição de lucros. Assim, se a intenção fosse a de efetiva sonegação, nada disso teria sido declarado.

Ao contrário, ocorreu uma forma equivocada de se estruturar administrativa, contábil e fiscalmente. Nada impede (não há lei que proíba isso) que o sujeito passivo, diante de várias alternativas de procedimento, opte por uma que lhe pareça mais econômica tributariamente, mesmo que tal escolha se mostre, ao longo do tempo, a menos adequada, ou até mesmo errada.

Mas, o que é importante destacar, no caso concreto, é que os tributos que, tanto a pessoa jurídica, quanto o Contribuinte/Recorrente, entendiam devidos, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, foram recolhidos. O trabalho e revisão é insito à atividade administrativa.

Da Inaplicabilidade da Selic como Taxa de Juros

Por fim, quanto à improcedência da aplicação da taxa Selic, como juros de mora, aplicável o conteúdo da Súmula 1º CC nº 4:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Assim, é de se negar provimento também nessa parte.

Da Inconstitucionalidade das Normas

No referente a suposta inconstitucionalidade das Normas aplicadas, acompanho a posição sumulada pelo 1º Conselho de que não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

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

Do Aproveitamento dos Tributos pagos na Pessoa Jurídica

O Recorrente, cautelarmente, pede que não acolhidas as suas razões, deve ser aproveitado o imposto pago pela pessoa jurídica, sobre a mesma remuneração, para compensar ou abater o que seria devido na pessoa física.

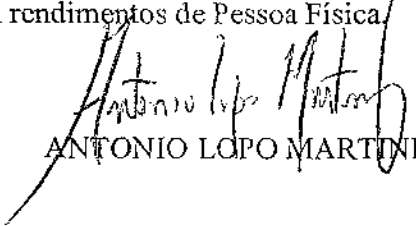
Neste ponto, compartilho do posicionamento já consolidado nesta Câmara de que devem ser compensados os impostos e contribuições recolhidos na pessoa jurídica. Sirvo-me, particularmente, do voto do I. Conselheiro Nelson Mallmann (Acórdão nº 104-21.583):

"A lei não proíbe o ser humano de errar, seria antinatural que o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis, segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o Contribuinte."

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

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

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e aproveitar os tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física.


ANTONIO LOPO MARTINEZ

Declaração de Voto

Conselheiro PEDRO ANAN JUNIOR, Relator

O voto do nobre relator conselheiro Antonio Lopo Martinez, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de ter necessidade de elaborar a presente declaração de voto.

No caso em concreto, podemos verificar que o Recorrente recebeu como rendimentos de pessoa física, oferecendo tais valores corretamente a tributação os valores decorrente da relação de trabalho entre as fontes pagadora Cruzeiro Esporte Clube e Clube Atlético Mineiro.

Sendo que somente a parcela referente a exploração dos direitos de imagem, foi objeto de cessão e exploração por parte das pessoas jurídicas de qual o Recorrente foi sócio. Desta forma, entendo que tais valores não podem ser entendidos como rendimentos atribuídos a pessoa física, conforme o voto vencedor do nobre relator, conforme passarei a demonstrar e fundamentar na presente declaração de voto.

DO LICENCIAMENTO E CESSÃO DO DIREITO DE IMAGEM E DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS

O primeiro ponto que gostaria de destacar é em relação a possibilidade ou não da cessão de direito de imagem por parte do Recorrente para ser explorado por uma pessoa jurídica.

Antes da Constituição de 1988, não havia previsão legal do direito de imagem, que somente era protegido de maneira implícita pelo artigo 666 do Código Civil de 1916, e pelo artigo 49 da Lei nº 5.988, de 1973, que faziam referência à necessidade de autorização por parte do retratado para exposição da sua imagem.

A Constituição de 1988, em seu artigo 5º, dispôs sobre a questão do direito de imagem:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Podemos verificar que a Constituição Federal protege o direito a imagem, podendo quem se sentir lesado pleitear indenização pelo seu uso indevido.

O Código Civil de 2002 por sua vez, também disciplinou a questão do Direito de imagem, conforme podemos verificar no texto abaixo transcrito:

"Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se destinarem a fins comerciais."

O Código Civil, também protege o uso indevido da imagem, estabelecendo que poderá ser pleiteada uma indenização por parte de quem o sofreu, em consonância ao que dispõe a nossa Constituição Federal. Podemos verificar que não há em nosso ordenamento jurídico norma legal que vede a cessão do Direito de imagem por parte de seu titular. O que há são proteções e direito a indenizações pelo seu uso indevido.

Apesar da imagem humana ser intransferível, em razão de ser um dos direitos da personalidade, mas sua fixação em *corpus mechanicum* faz com que se torne um bem disponível por se tratar de um Direito Conexo. Desta forma, entendo que o seu titular pode ceder seus direitos sobre ela, e também poderá autorizar o uso de sua imagem por terceiros, seja ela gratuitamente ou até mesmo auferindo proveito econômico de sua utilização contratada para fins comerciais e publicitários. Estamos cercados de exemplos no nosso dia a dia de pessoas que se tornaram celebridades e famosas que auferem proveito econômico pela utilização do seu Direito de imagem nos veículos de comunicação.

0

O titular do direito de imagem pode ceder a sua exploração através de um contrato de licença de uso de imagem, onde todas as condições de exploração, tais como: especificações para utilização, remuneração, prazo de utilização da imagem, território em que o uso é permitido e a possibilidade de renovação de contrato devem estar claramente acordados, entre as partes envolvidas. Desta forma entendo que o direito de imagem pode ser cedido e explorado por terceiro desde que o titular assim o autorize, podendo haver ou não contrapartida financeira por essa utilização

Não podemos confundir o direito de imagem com salário ou remuneração, uma vez que ele não representa a contraprestação por um serviço prestado, mas sim a exploração de um direito do seu titular. Gostaria de destacar que a Justiça do Trabalho já decidiu nesse sentido conforme podemos verificar nos acórdãos abaixo transcritos:

“SALÁRIO. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE ARENA. OUTROS GANHOS PELO USO DA IMAGEM POR TERCEIROS. NATUREZA JURÍDICA. VALORES ALEATÓRIOS E VARIADOS. PREFIXAÇÃO EM CONTRATO DE TRABALHO. FRAUDE. EFEITOS. O chamado direito de arena, valor que é pago por terceiros, detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos dos quais eles são os principais atores e os catalisadores da motivação popular para angariar audiências, não constitui salário, direto ou indireto, no sentido técnico do instituto, sobre quaisquer de suas modalidades, eis que não se destina, nem mesmo remota ou indiretamente, ao custeio do trabalho prestado ao clube contratante, nem tem relação alguma com a execução do contrato de trabalho. Tratando-se de pagamento originário, pelos compradores dos direitos dos espetáculos, aos seus astros, sob a forma de negócios comerciais distintos e paralelos aos contratos de trabalho. Da mesma forma os demais direitos conexos pagos pelo uso do nome ou imagem do atleta profissional em campanhas publicitárias, institucionais e licenciamento de produtos e serviços diversos. Que se referem sempre à pessoa do jogador, nos seus atributos intrínsecos da personalidade, não se vinculando ao contrato de trabalho, nem se restringindo ao tempo de duração dele, pois como apanágios do ser humano, acompanham-no do berço ao túmulo e deitam memória no tempo posterior ao da duração da sua vida. O que está conforme a moderna perspectiva de que tudo tem valor comercial para uma gama tão infundável quanto diversificada de negócios mercantis que se valem de toda sorte de apelos ao consumidor para viabilizar mercados. Ainda que recebidos em bloco pelo clube empregador e distribuído por este a cada atleta, segundo a quantidade que lhe caiba, não perde a natureza de ganho extra-salarial. Não caracterizando, pois, fraude ao salário o fato de serem pagos fora da folha de pagamento e até mesmo por intermédio de cómodas empresas constituídas para gerenciar tais atividades. Não servindo de base para cálculo dos demais direitos trabalhistas que se fundam no salário contratado. Haverá fraude, no entanto, mesmo com a conivência

do atleta empregado, quando o empregador, vendo na hipótese uma atraente possibilidade de deslocar para esta rubrica uma parte do salário combinado, para safar-se dos encargos sociais e tributários, pré-contrata com ele uma quantia fixa, sempre igual, mensal, a este título. Pois os direitos de arena e demais ganhos pelo uso da imagem e nome que não configuram salário são aqueles específicos e inequívocos. E que dependem, por isso, de negociação concreta e dos valores para tanto combinados. Caso em que, verificada a fraude, manda-se fazer a exata separação, por apuração em liquidação de sentença, do que, no valor lançado nesta rubrica, seja efetivamente pagamento dos direitos conexos do atleta e salário camuflado, para que sobre esta segunda parte calculem-se os demais direitos trabalhistas. Recurso parcialmente provido. direto ou indireto. (TRIBUNAL: 3ª Região - DECISÃO: 06 02 2002 - TIPO: RO NUM: 16695 ANO: 2001 -NÚMERO ÚNICO PROC: RO - TURMA: Terceira Turma)"

"EMENTA : ATLETA DE FUTEBOL. DIREITO DE ARENA. NATUREZA JURÍDICA. FRAUDE. A Lei n. 9.615/98 trata do direito de arena sob a ótica da imagem do espetáculo ou evento desportivo, e, de acordo com a atual doutrina, o direito de arena é uma espécie do direito de imagem, pois nada mais representa que o direito, individual, do partícipe, no que toca à representação de uma obra ou evento coletivo. Os direitos de imagem não são direitos propriamente trabalhistas, mas decorrentes da personalidade, e a paga que lhes corresponde não pode ser considerada integrante da remuneração do atleta empregado. A fraude não se presume, muito menos pelo mero pagamento de importância a título de direito de arena, ainda que na vigência de contrato de trabalho e desportivo, se assim determina a própria lei. (TRIBUNAL: 3ª Região - DECISÃO: 04 03 2002 - TIPO: RO NUM: 101 ANO: 2002 - NÚMERO ÚNICO PROC: RO - 00647-2001-006-03-00 - TURMA: Sexta Turma)"(os destaques são meus)

Desta forma, pode não ter natureza salarial, e ser um direito conexo, entendo que o mesmo pode ser cedido pelo seu titular e ser explorado por terceiro, que poderá ou não remunerar o titular pela sua exploração. Que é o caso do Recorrente que cedeu o direito de exploração do direito de Imagem para as empresa Gol Esportiva Ltda e MK Dijan Ltda., não havendo no meu entender qualquer irregularidade em efetuar tal cessão.

Também não podemos confundir o direito de imagem com o o direito autoral do autor que é espécie de bem de natureza intangível, como expressamente prescreve o artigo 7º da Lei n.º 9.610, de 19.02.1998. Mais adiante, em seu artigo 3º², a Lei n.º 9.610/98 equiparou, por presunção, o direito autoral à bem móvel.

¹ "Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...)"

² "Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis".

2

Sendo considerado pelo ordenamento jurídico-positivo bem de natureza móvel, o direito autoral passível de licenciamento ou locação, como, aliás, já reconheceu a jurisprudência do C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Exemplificativamente:

“Direitos autorais são considerados bens móveis, podendo ser cedidos ou locados. A permissão a terceiros de utilização de criações artísticas e direito do autor e o direito autoral, para fins legais, considera-se, bens móveis que podem ser locados”. (STJ, 1ª T., REsp n.º 26.598/SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, D.J.U. 16.11.1992, pg. 21.120 – destaques são meus)

O relator de forma contrária, externou entendimento no sentido de que sendo os direitos de imagem personalíssimos, como, aliás, os define o artigo 11³ da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002), não poderiam ser objeto de cessão ou licenciamento a terceiros. Esqueceu-se, contudo, de não há no nosso ordenamento jurídico norma que vedec a cessão desse direito, somente normas que protegem o seu uso indevido.

Ademais, é fato não haver, em nosso sistema de direito positivo, qualquer espécie de vedação à cessão ou licenciamento do direito de imagem, marca ou outro direito autoral. Isso independentemente do locador, locatário ou adquirente ser pessoa física ou jurídica.

Esta mesma conclusão mostra imperativa quando da análise das normas de natureza tributária: não há norma prescrevendo que os rendimentos advindos da exploração de direitos de personalidade sejam tributados, necessariamente, pelo IRPF, tendo em vista suposta vedação de seu licenciamento a terceiros (que se classifiquem como pessoas jurídicas).

A mesma exegese aplica-se à prestação de serviços personalíssimos (de natureza intelectual), que pode perfeitamente ser exercida mediante constituição de pessoa jurídica: isso tanto sob a forma de sociedades simples como empresárias⁴.

O fundamento jurídico-econômico para a adoção desta estrutura (constituição de pessoa jurídica), *in casu*, foi: a) promover a distinção entre o patrimônio, renda e despesas da empresa e de seus sócios; b) limitar a responsabilidade da atividade empresarial ao capital social da respectiva pessoa jurídica.

O relator traz, como razões de decidir, que a legislação tributária adota o critério de identificação do contribuinte, no que se refere ser ele pessoa física ou jurídica titular e da natureza da renda para definir que no caso em concreto os rendimentos auferidos pela sociedades em que o Recorrente era sócio só poderiam ser atribuídos a pessoa física e nunca a pessoa jurídica.

Deste entendimento, eu não posso partilhar, pois:

³ “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”.

⁴ Cf. artigo 966, parágrafo único, da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002).

(a) as sociedades são, atualmente, divididas em sociedades simples (que exercem atividades acoimadas de “natureza civil”⁵) e empresárias (atividades tidas como de índole “comercial”⁶);

(b) como reconhecido pela própria decisão da DRJ que a empresa autuada apurou lucro em suas atividades, e, inclusive, recolheu a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL devida na espécie (o que comprova que a mesma tem finalidade lucrativa!);

(c) o fato do Recorrente prestar os serviços no lugar da pessoa jurídica constituída não desqualifica a atividade exercida por esta última, sendo que toda pessoa jurídica presta seus serviços através de seus sócios, empregados ou terceiros (sub-contratação). Isso, aliás, é expressamente autorizado pelos artigos 966, 981 e 997 da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002);

(d) o fato dos serviços serem, necessariamente, prestados por um de seus sócios não desqualifica sua atividade como uma prestação de serviços: esta assertiva parte de um conceito ontológico e não positivo de “prestação de serviços”, ao passo que tanto os artigos 594⁷ e 607⁸ da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002), como o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, não fazem esta limitação.

Este entendimento é coadunado pelo C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA⁹ que, em várias julgados, reconheceu não apenas a validade da cessão ou licenciamento do direito de uso de marca, como também a possibilidade de tributação, pelo Imposto sobre Serviços – ISS, desta atividade. Ei-lo:

*“Tributário - Imposto sobre Serviços (ISS) - Utilização de marca
- Exploração de modelos e desenhos artísticos - Del 406/1968 -
Precedentes STJ.*

*- Os contratos de licença para utilização e uso de marca são
considerados bens incorpóreos, passíveis de locação,
sujeitando-se a tributação regulada pelo ISS.*

*- Recurso não conhecido”. (STJ, 2ª T., REsp n.º 63.847/RJ, Rel.
Min. PEÇANHA MARTINS, D.J.U. 19.05.1997, pg. 20.603 -
destaques são meus)*

⁵ STJ, 1ª T., REsp n.º 879.339/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, D.J.U. 31.03.2008, pg. 1.

⁶ “As sociedades de profissionais liberais, malgrado formadas exclusivamente por médicos, constituíram-se formalmente como sociedades empresariais, de modo que a simples presença deles não representa elemento hábil a desfigurar a natureza comercial da atividade exercida”. (STJ, 2ª T., REsp n.º 867.715/ES, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, D.J.U. 24.11.2006, pg. 283)

⁷ “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

⁸ “Art. 607. O contrato de prestação de serviço acaba com a morte de qualquer das partes. Termina, ainda, pelo escoamento do prazo, pela conclusão da obra, pela rescisão do contrato mediante aviso prévio, por inadimplemento de qualquer das partes ou pela impossibilidade da continuação do contrato, motivada por força maior”.

⁹ STJ, 4ª T., AgRg no REsp n.º 466.801/RJ, Rel. Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, D.J.U. 29.09.2003, pg. 258; STJ, 4ª T., REsp n.º 121.757/RJ, Rel. Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, D.J.U. 08.03.2000, pg. 117.

Independentemente da análise quanto à validade ou não da tributação destas atividades pelo Imposto sobre Serviços (por consubstanciarem verdadeira locação de bens móveis), uma conclusão é incontestável à luz da legislação pátria e da jurisprudência do C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: estas atividades podem ser exercidas por pessoa jurídica, inclusive para fins tributários.

Não obstante todo o exposto, cumpre-nos frisar que ao contrário do afirmado pelo nobre relator, nosso ordenamento jurídico já previa, expressamente, hipóteses de tributação, como pessoas jurídicas, de sociedades unipessoais e pluripessoais.

Trata-se do artigo 9º, §1º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968¹⁰, que regulamenta a tributação, pelo Imposto sobre Serviços, de sociedades prestadoras de serviços de natureza “pessoal”.

A diferença destas atividades para com as sociedades de profissão legalmente regulamentada reside em que estas últimas, quando preenchidos os pressupostos elencados no §3º¹¹ do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, poderiam calcular o Imposto sobre Serviços por elas devido “em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.

A validade desta forma de tributação, adiante-se, foi confirmada pelo E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em mais de uma oportunidade. Isso tanto à luz da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69, como sob a égide da Constituição Federal de 1988. Confira-se:

“Por outro lado, a jurisprudência da Corte se faz firme no sentido de assegurar a tributação, na forma fixa, decorrente da aplicação do art. 9º, §3º c/c 1º do Decreto-lei 406/68, quer às sociedades uniprofissionais (RREE 85.363 e 91.715), que às sociedades pluriprofissionais, pois a disposição legal em questão não condiciona a aplicação do critério da tributação à exclusiva participação, na sociedade, de sócios de idêntica qualificação profissional, não sendo lícito ao governo local fazer essa distinção sem assento na lei. Assim dizem os RE 81.193, 88.531 e 91.311, (...)”. (STF, 1ª T., RE nº 96.475/SP, Rel. Min. RAFAEL MAYER, D.J.U. 04.06.1982, pg. 05463 – destaques são meus)

“ISS: tributação fixa: sociedades “uniprofissionais”: DI 406/68, art. 9º, §§ 1º e 2º: incidência. Hipótese diversa da examinada pelo Plenário no julgamento dos RREE 236.604 e 220.323.”

¹⁰ “Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...)”

¹¹ “(...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.

quando se decidiu pela validade, em face da CF/88, dos §§ 1º e 2º do art. 9º do DI 406/68. Fundou-se, no caso, o acórdão recorrido em que o regime de tributação dos citados dispositivos legais não incide em se tratando de sociedade empresarial, fundamento de natureza infraconstitucional, não infirmado, de resto, pela recorrente". (STF, 1ª T., RE n.º 244.149/RJ, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, D.J.U. 20.04.2001, pg. 00140 -- destaques são meus)

O artigo 647 do RIR/99, ratificando este entendimento, prevê a incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre pagamentos efetuados por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica em contraprestação a diversos serviços de natureza pessoal.

O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 8, de 17.04.1986, esclarece que a exceção feita em relação a hospitais (e assemelhados), no que se refere a serviços de medicina, demonstra que somente há incidência do IRRF quando os trabalhos desempenhados são pessoais, evidenciando, mais uma vez, a possibilidade e licitude da prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica. Ei-lo:

"24. De notar que as exceções postas em evidência trazem de forma explícita o objetivo da lei e conduzem de mesmas conclusões definidas nos itens 10 a 13 deste parecer, ou seja, o campo de incidência da retenção na fonte se restringe aos rendimentos decorrentes do' desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a Interveniência de sociedades civis ou mercantis". (Destaques são meus)

Neste mesmo caminho temos o artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317, de 05.12.1996, que dispõe sobre o regime do SIMPLES, onde expressamente se reconhece a possibilidade e a licitude da prestação de serviços profissionais, inclusive artísticos, por pessoas jurídicas.

Há ainda outros dispositivos similares admitindo a prestação de serviços profissionais por pessoa jurídica. Dentre estes podemos mencionar o artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n.º 70/91 (COFINS) e artigo 56 da Lei n.º 9.430/96 (CSLL)¹².

Temos também o artigo 148 da Instrução Normativa (IN) MPS/SRP n.º 3, de 14.07.2005 (nos termos do que já dispunha o artigo 156 da IN INSS/DC n.º 100, de 18.12.2003), que reconhece a licitude da constituição de pessoas jurídicas para a prestação de

¹² *"SERVIÇOS DE CLÍNICA MÉDICA. Os trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a intervenção de sociedades, sujeitam-se à retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei n.º 10.833, de 2003". (Solução de Consulta n.º 26, de 30 de novembro de 2005, 5ª Região Fiscal, D.O.U. 15.12.2005, Superintendente ADALTO LACERDA DA SILVA)*

serviços pessoais executados exclusivamente por meio de seu sócio, sem o concurso de empregados ou terceiros. Ei-lo:

“Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando: (...)

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

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 146, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais”. (Destques “é meu)

Logo, vê-se claramente que a vedação à tributação, como pessoas jurídicas, de empresas prestadoras de serviços pessoais não se encontra posta em nosso ordenamento jurídico (mesmo que sem o concurso de empregados).

Corrobora tal conclusão a previsão contida no artigo 648 do RIR/99, no sentido de que aos rendimentos decorrentes de serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas será aplicada a tabela de IRF própria dos rendimentos de pessoas físicas apenas “quando a beneficiária for sociedade civil prestadora de serviços relativos à profissão legalmente regulamentada, controlada, direta ou indiretamente: I - por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos; ou II - pelo cônjuge, ou parente de primeiro grau, das pessoas físicas referidas no inciso anterior”.

Neste particular, deve ser esclarecido que as pessoas jurídicas constituídas não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 648, já que o **Recorrente**, não é diretor, gerente ou controlador das contratantes de seus serviços, nem é cônjuge de pessoa que ocupe uma dessas posições.

Dessa forma, entendo que os valores referentes a exploração do direito de imagem que foram cedidos as pessoas jurídicas na qual o Recorrente é sócio, não podem ser transferidos da pessoa jurídica para a pessoa física.

DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA A DESCONSIDERAÇÃO DOS CONTRATOS CELEBRADOS PELO RECORRENTE

Outro ponto de divergência com a opinião do nobre relator conselheiro Antonio Lopo Martinez, é no que diz respeito a ter ocorrido a desconsideração ou não da pessoa jurídica no presente caso.

O sistema de direito positivo brasileiro é formado por princípios de rigidez e de estrita legalidade, no que concerne às relações de poder. Assim, não se admite que o Poder Público imponha obrigações aos cidadãos, notadamente financeiras, exceto se inequivocamente autorizadas por lei, em sentido estrito, ou Medida Provisória (CF/88, art. 5º, II, e 150, I).

O CTN, em seu artigo 97, estabelece que somente ato de natureza legislativa pode instituir ou majorar tributo, ou definir o respectivo fato gerador, sujeito passivo e correspondente base de cálculo.

Por sua vez, o art. 108 do CTN veda a adoção da analogia com o objetivo de justificar cobrança de tributo não previsto em lei.

O direito positivo brasileiro não admite a tese de que a lei tributária pode ou deve ser interpretada segundo critérios econômicos.

Tanto é assim que, recentemente, o Poder Público reconheceu publicamente que a legislação em vigor não lhes oferecia instrumentos suficientes para impedir os "planejamentos fiscais" lícitos e levaram o Congresso a promulgar a Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o CTN, mediante a introdução de parágrafo único ao art. 116, do seguinte teor:

"Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Ocorre que o referido dispositivo não é auto-aplicável, já que ele próprio faz menção à necessidade de uma lei ordinária para que passe a ter aplicação.

Nesse sentido, confira-se o entendimento do professor **MARCO AURÉLIO GRECO**:

"Além dos requisitos e restrições já examinados, o parágrafo único do artigo 116 do CTN prevê, claramente, que a competência para desconsiderar será exercida "observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Diante desta previsão, duas são as interpretações possíveis:

por atribuir um poder à autoridade administrativa, a norma tem eficácia plena, aplicabilidade imediata e a lei ordinária superveniente é dispensável, podendo, apenas, vir a disciplinar o modo de exercício dessa competência, sem que isto implique inibir a ação administrativa; ou

1) a norma não tem eficácia plena nem aplicabilidade imediata, pois houve atribuição da competência, cujo exercício está

condicionado à disciplina procedimental a ser editada por lei ordinária.

2) Pela primeira, seria uma norma de eficácia contida (eficácia plena desde o início, mas submetida a cláusula de redução superveniente) enquanto, pela segunda, seria uma norma de eficácia limitada (eficácia parcial de início, dependente de uma norma ulterior que integre a sua eficácia).

Havendo duas interpretações, qual a mais adequada?

A mais adequada é aquela que está em sintonia com os princípios constitucionais e garantias individuais.

A parte final do dispositivo faz menção a “procedimentos” a serem atendidos pela autoridade administrativa.

Ora, procedimento é a maneira de ser da atividade administrativa, é a “forma da função administrativa”. Enquanto a legalidade é fundamento e limite, o procedimento é o seu modo de ser. Agir administrativamente é agir mediante procedimentos disciplinados na lei. Portanto, da ótica da Administração Pública, a natureza da ação administrativa e o princípio da legalidade previsto no art. 37, caput, da CF/88, apontam no sentido da segunda interpretação possível, qual seja, o de estarmos perante uma norma de eficácia limitada, cuja eficácia e aplicabilidade dependem da edição da mencionada lei ordinária.

Do ângulo do cidadão, cabe lembrar que o exercício da competência para desconsiderar terá por eficácia deflagrar o conjunto de atos e providências administrativas tendentes a cobrar um tributo e, por conseqüência, atingir o patrimônio de alguém. Sendo assim, tem plena aplicação a garantia do inciso LIV do artigo 5º da CF/88 que assegura o “devido processo legal” como condição do atingimento patrimonial.

Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob a forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isto significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo à plenitude para a produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconconsideração nele fundamentado."

("Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2004, pp. 427 a 429)

(O destaque é meu)

A regulamentação da LC nº 104/2001 chegou a ser objeto dos artigos. 13 e seguintes da Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002, que:

1. previa que poderiam ser desconconsiderados, para fins tributários, os negócios jurídicos realizados com falta de propósito negocial ou abuso de forma;
2. definia os requisitos para a caracterização da falta de propósito negocial e do abuso de forma;
3. estabelecia rito administrativo especial para a desconconsideração, assegurando ao contribuinte a oportunidade de defesa prévia.

A Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda explicitava que os atos e negócios definidos na MP nº 66/02 "embora lícitos", buscariam "tratamento tributário mais favorecido".

Todavia, os artigos. 13 a 19 da MP nº 66/02 não foram convertidos em lei (apenas parte da MP nº 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Não tendo os artigos. 13 e 14 da MP nº 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima.

Nesse sentido já era o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se observa dos seguintes acórdãos:

"IRPJ - Simulação na incorporação - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa

daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita." (Acórdão nº CSRF/01-01.874, 15.05.95, Diário Oficial da União - DOU, Seção I - S.I, de 13.09.96, p. 18157, Guia IOB IRPJ Supl. Comentários Jurisprudência Atos administrativos 8/95, p. 1.)

"IRPJ - Simulação na incorporação - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita." (Acórdão CSRF/01-1857, relatora Mariam Seif, 15.05.95, unânime, DOU, S.I, 13.09.96, p. 18156.)

(Os destaques são meus)

Também não há que se falar na aplicação do artigo 50 da Lei nº 10.460, de 10 de janeiro de 2002, uma vez que haveria necessidade de autorização judicial para desconsiderar a pessoa jurídica na qual o Recorrente era sócio.

Gostaria de ressaltar que tal entendimento foi acolhido pela 2ª CÂMARA do antigo 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, que, em acórdão da lavra da nobre Conselheira. VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE proferido nos autos do processo administrativo nº 19515.004215/2003-89, reconheceu todos os vícios ora impingidos à r. decisão recorrida.

O voto proferido pela Conselheira VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE nos autos do processo administrativo nº 19515.004215/2003-89 é esclarecedor. Ei-lo:

"Primeiramente, quanto à aplicação do art. 150 do RIR/99, observo que tal dispositivo trata da equiparação das empresas individuais (hoje, "empresário individual", a teor do que dispõe o art. 966 do Código Civil) à pessoa jurídica.

P

No entanto, a alusão ao dispositivo legal em comento é, no caso dos autos, equivocada, pois a empresa MESCA CONSULTORIA E SISTEMAS LTDA. é sociedade limitada, regida pelo art. 1.052 e seguintes do Código Civil.

Nestas sociedades prevalece o princípio da autonomia patrimonial, ou seja, não se confundem os patrimônios da sociedade e os particulares de cada sócio. Assim, os sócios respondem com seu patrimônio pessoal pelas obrigações sociais de forma subsidiária e limitada.

A fim de fundamentar a tributação dos rendimentos recebidos pela empresa MESCA CONSULTORIA E SISTEMAS LTDA. na pessoa física do sócio majoritário (o Recorrente), a fiscalização se pauta na determinação constante do art. 150, §2º, I, do RIR/99, que dispõe que o exercício de determinadas profissões ou atividades, a exemplo dos médicos, engenheiros, advogados, dentistas, etc., não se sujeita à tributação das pessoas jurídicas, ante a ausência do caráter eminentemente comercial. (...)

Todavia, o dispositivo não se aplica ao caso concreto, pois, como já explanado, a empresa MESCA é sociedade limitada, com objetivo eminentemente comercial. (...)

Desta forma, verifico que a equiparação pretendida pela fiscalização carece de fundamento legal, motivo pelo qual não se pode acatá-la. (...)

Insta destacar que o art. 3º, §4º da Lei nº. 7.713/88 não autoriza o lançamento perpetrado contra o Recorrente. (...)

Ora. O dispositivo em comento, muito embora tenha como objetivo evitar a transmutação de determinada renda tributável em razão de sua denominação, por exemplo, ou outros fatores relacionados, não traduz uma "carta em branco" à autoridade fiscalizadora, que a permite, inclusive, a desrespeitar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, também fixada por lei.

O mesmo se diz dos arts. 118 e 123 do Código Tributário Nacional. Quanto ao art. 118 do CTN, até que se prove o contrário (de acordo com os procedimentos devidos, conforme será exposto adiante), não há que se falar em invalidade jurídica dos atos praticados pelo Recorrente ou mesmo pela empresa MESCA. Já no tocante ao art. 123 do mesmo diploma legal, no caso dos autos não se está diante de "convenções entre particulares", mas sim, de empresa devidamente constituída, nos termos da legislação de regência.

No mais, contrariamente ao exposto pela autoridade julgadora de primeira instância, entendo que o "deslocamento dos rendimentos" efetivado pela autoridade lançadora partiu, sim, da descon sideração da personalidade jurídica da empresa MESCA. (...)

Estando diante de hipótese de descon sideração da personalidade jurídica vale destacar que esta somente pode ser

decretada judicialmente, a teor do que dispõe o art. 50 do Código Civil, "verbis": (...)

O dispositivo em comento espanca qualquer dúvida a respeito da necessidade de decisão judicial para fins de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. (...)

Desta forma, não há que se invocar tal dispositivo com vistas à manutenção da autuação perpetrada contra o Recorrente que, partindo da desconsideração da personalidade jurídica da empresa MESCA sem ordem judicial, não pode ser levada adiante.

Assim, pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso do contribuinte". (1º CCMF, 2ª Câmara, recurso voluntário nº 154.592, processo nº 19515.004215/2003-89, Rel. Cons. VANESSA PEREIRA RODRIGUES, acórdão 102-49191 – destaques são meus)

Diante do exposto é irrefutável, no meu entender, a necessidade de autorização judicial para transferir os rendimentos atribuídos da pessoa jurídica para a pessoa física do Recorrente, sob pena de se violar o que dispõe o artigo 50 do Código Civil de 2002 .

ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05 – NORMA INTERPRETATIVA

Eu e o relator também, não partilhamos do mesmo entendimento no que diz respeito a aplicação retroativa do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005.

Em 11 de novembro de 2005, para por fim às discussões sobre o regime tributário aplicável às sociedades constituídas para a prestação de serviços de caráter pessoal, o artigo 129 da Lei nº 11.196, expressamente esclareceu que elas devem ser tributadas tão-somente como pessoas jurídicas:

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

(Os destaques são meus)

Podemos verificar que o nobre relator entende que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 embora tenha o objetivo de esclarecer e orientar os agentes de 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, a regra não seria interpretativa, uma vez que criou direito novo, inaplicável retroativamente aos serviços prestados por empresas unipessoais. Ressalta que antes da publicação da referida norma legal, a legislação tributária vedava tal possibilidade.

Não concordo com tal entendimento uma vez que o referido dispositivo legal (artigo 129 da Lei nº 11.196/05) não inova, já que apenas expressa entendimento que, como visto, já se extraía da legislação em vigor na época da sua publicação; ou seja, é norma de caráter meramente interpretativo. Sendo aplicável ao caso do **RECORRENTE**.

De fato, como reconhecido pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/05, sujeitam-se aos tributos previstos e aplicáveis às pessoas jurídicas os rendimentos decorrentes da prestação de serviços que apresentem as seguintes características:

1. sejam serviços intelectuais, o que inclui os de natureza científica, artística ou cultural;
2. tenham caráter personalíssimo ou não;
3. designem ou não obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora dos serviços.

Essas eram as mesmas características já previstas na legislação anterior para a tributação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços profissionais de acordo com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Esse caráter meramente interpretativo do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é confirmado pela "Justificação" da sua inclusão no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho 2005 (PLV 23/05), como segue:

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

(Os destaques e grifos são meus)

Devemos ressaltar que, a "Justificação", emanada do Poder Legislativo, equivale a "Exposição de Motivos" emanada do Poder Executivo.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ - já firmou o entendimento de que a Exposição de Motivos de ato normativo, e, portanto, também a sua "Justificação", são determinantes para a sua interpretação. Nesse sentido são os acórdãos abaixo transcritos:

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

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

(Recurso Especial - REsp nº 710458 - MG - Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, 1ª Turma, DJ de 28.11.2005 p. 214)

"ADMINISTRATIVO. 11,98%. SERVIDORES PÚBLICOS. LEI Nº 8.880/94.

CONVERSÃO DE CRUZEIROS REAIS EM URV'S. REDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

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

II - Interpretação sistêmica do conteúdo da Lei nº 8.880/94, cuja Exposição de

Motivos proclamam a manutenção do poder aquisitivo dos trabalhadores e servidores públicos.

III - Agravo interno desprovido."

(Agravo Regimental No Recurso Especial - AgRg no REsp 767792 / SP - Relator Ministro GILSON DIPP, 5ª Turma, DJ de 14.11.2005 p. 403)

D

(Os destaques são meus)

Nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional (CTN), a lei interpretativa aplica-se a fatos pretéritos:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

(O destaque é meu)

Gostaria de ressaltar que esse é o entendimento do então Secretário da Receita Federal **EVERARDO MACIEL**:

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

As explicações oferecidas para a atitude assumida pelas autoridades fiscais, para além do que faculta a legislação aplicável, são pífias. Não se pode dizer que a tributação das pessoas jurídicas seja mais generosa que a das pessoas físicas. Simplesmente não são comparáveis. Os custos de uma pessoa jurídica contratada, por exemplo, são significativos maiores do que os de uma pessoa física (contabilidade, salários e encargos sociais dos empregados, aluguel e tributos patrimoniais incidentes sobre respectiva sede, etc.). Ainda que fosse

procedente o entendimento de que há desequilíbrio de tratamento, a equiparação dar-se-ia pela revisão das alíquotas praticadas, não pela desconsideração da pessoa jurídica contratada. Não cabe igualmente se falar em proteção ao trabalhador, entendido como sócio da pessoa jurídica prestadora de serviço, pois é ele justamente o alvo do auto de infração lavrado, o que revelaria uma profunda ironia.

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

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

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

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

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

P

A prestação de serviços intelectuais, na forma aqui tratada, ainda suscita outras indagações. Se a autoridade fiscal entende ilícita essa prática, por que, desde sempre, não esclareceu seu entendimento, mediante a edição de atos interpretativos? O contribuinte se inscreve no cadastro fiscal, pratica os atos contratuais pactuados com o contratante, recolhe com regularidade os tributos devidos pela pessoa jurídica, por que, então, se vê inopinadamente surpreendido com uma interpretação diversa do que sempre julgou lícito? Seria o caso de se falar em deslealdade institucional?" (Maciel, Everardo in "Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas - Aspectos legais, econômicos e tributários", MP Editora, págs. 7 a 9).

O Professor **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS** também partilha do mesmo entendimento:

Sempre entendi a Emenda 3 como uma mera ordem legislativa para que o governo cumprisse a lei, ou seja, o art. 129 da chamada a MP do Rem, de nº 255, segundo a qual as sociedades de profissionais e de prestação de serviços são pessoas jurídicas, não podendo ser desconsideradas. Foi ela convertida e sancionada pelo Presidente da República, transformando-se na Lei 11.196/05 QUE ESTÁ EM PLENA VIGÊNCIA E EFICÁCIA. (Gandra, Ives in "Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas - Aspectos legais, econômicos e tributários", MP Editora, pág. 213).

O professor **ROQUE ANTONIO CARRAZA** também comunga de tal entendimento:

"A nosso ver, o dispositivo em foco, limitou-se a explicitar situação tributária que, em matéria de imposto sobre a renda e de contribuição — como pensamos haver demonstrado —, sempre existiu para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, em caráter personalíssimo ou não, relativos ao exercício de profissão não-regulamentada e, no caso daquelas "de profissão legalmente regulamentada", mereceu tratamento diverso apenas no período compreendido entre 1988 e 1996.

Noutros falares, o art. 129, da Lei n.º 11.196/2005, apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais e, não, as pessoas físicas que as integram. Temos, portanto, a contrario sensu, que, em relação a estas pessoas físicas, a norma em pauta somente declarou situações de não-incidência a ela preexistentes. Venia concedida, tomando por empréstimo a sabedoria popular, "choveu no molhado".

Q

Logo, o art. 129, da Lei n.º 11.196/2005, tem caráter meramente interpretativo,¹³ em especial no que concerne à tributação por meio de imposto sobre a renda e de contribuição. Nesta medida, a ele se aplica, por inteiro, o disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional; verbis:

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

“I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade a infração de dispositivos interpretados”.

Destarte, o Código Tributário Nacional, que faz às vezes da lei complementar prevista no art. 146, da Constituição Federal, veicula norma geral no sentido de que a lei interpretativa retroage à data da entrada em vigor da lei interpretada.

Muito bem. Sendo o art. 129, da Lei n.º 11.196/2005, meramente interpretativo, segue-se que retroage seus efeitos à data da entrada em vigor das leis que, interpretadas de modo adequado, de há muito mandavam dispensar, às sociedades civis de prestação de serviços intelectuais, tratamento fiscal e previdenciário idêntico daquele que alcança as demais pessoas jurídicas.

Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que, antes da entrada em vigor do art. 129, da Lei n.º 11.196/2005, o precitado art. 55, da Lei n.º 9.430/96, não havia revogado, ao contrário do que ele próprio estabelece, o art. 2º, do Decreto-lei n.º 2.397/87.

Neste ponto de nosso raciocínio, é o caso de colacionarmos os ensinamentos de Carlos Maximiliano:

*“Deve o direito ser interpretado inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis”.*¹⁴

Ora, por levar a uma conclusão juridicamente inconsistente, deve ser afastado de plano o entendimento de que, somente a partir da entrada em vigor do art. 129, da Lei n.º 11.196/2005, passaram a ser tributadas, como as pessoas jurídicas em geral, as sociedades civis de prestação de serviços, inclusive intelectuais.

¹³. A própria justificativa apresentada para a inclusão do art. 129, da Lei n.º 11.196/2005, no projeto de lei de conversão da Medida Provisória n.º 252, de 15 de junho de 2005 (PLV 23/05), destaca a natureza interpretativa do dispositivo; verbis: “Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170, da Constituição Federal, asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria” (grifamos).

¹⁴. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, Rio, 9ª ed., 1980, p. 166 (os negritos são do autor).

P

Portanto, melhor é entender e aplicar a aludida norma, em harmonia com o sistema jurídico-tributário como um todo considerado, na esteira, diga-se de passagem, da exortação de Goffredo da Silva Telles Júnior:

"Na interpretação das leis, mais importante do que o rigor da lógica racional, é o entendimento razoável dos preceitos, porque o que se espera inferir das leis não é, necessariamente, a melhor lógica, mas uma justa e humana solução".¹⁵

Muito bem. A posição que estamos defendendo afina-se com as idéias dos consagrados juristas acima citados. Qualquer outra, segundo pensamos, afasta-se da lógica da prudência (jurisprudência), conatural à Ciência do Direito. (Carraza, Roque in "Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos legais, econômicos e tributários", MP Editora, págs. 255 a 258).

O professor **ANTONIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL** também entende dessa maneira:

"O art. 129 da Lei nº 11.196/05 é norma de caráter meramente interpretativo e a emenda 3 ao projeto de lei de criação da Super Receita nada mais pretendeu do que simplesmente referendar a limitação da competência do fisco, nessa matéria específica." (Amaral, Antonio Carlos - in "Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos legais, econômicos e tributários", MP Editora, pág. 334).

O professor **RICARDO LODI RIBEIRO** também partilha de tal entendimento:

"O art. 129 da Lei nº 11.196/05 estabeleceu uma cláusula antielisiva específica dirigida à regulação do combate à elisão tributária através no abuso no uso de pessoas jurídicas por prestadores de serviços científicos, artísticos e culturais, sendo fruto da ponderação entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, tendo como resultado uma regra que exige a comprovação pela fiscalização da prática do abuso de direito, a partir da manipulação do uso da pessoa jurídica para esconder a fraude à lei praticada pelas pessoas físicas, não sendo suficiente a mera demonstração de que estão presentes alguns dos traços da relação de emprego ou a demonstração de identidade de efeitos econômicos entre a atuação como pessoa física e como pessoa jurídica.


¹⁵. "O Chamado Direito Alternativo – Interpretação Razoável", in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, n.º 94/79, São Paulo, 1999 (os negritos estão no original).

Sendo a configuração do abuso de direito requisito para a legitimidade do combate à elisão tributária, a sua exigência pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05 se traduz em norma interpretativa, que, nos termos do art. 106, I, do CTN, deve retroagir à data das leis que estabeleceram as hipóteses de incidência dos tributos envolvidos na prestação de serviços.” (Ribeiro, Ricardo Lodi - in “Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos legais, econômicos e tributários”, MP Editora, pág. 448 e 449).

Dessa forma, posso concluir que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05, por ter natureza interpretativa, é aplicável aos serviços prestados pela sociedade na qual o recorrente era sócio, nesse sentido a autoridade lançadora não poderia ter lavrado o presente auto de infração por desrespeitar o nosso ordenamento jurídico.



PEDRO ANAN JÚNIOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 19515.002457/2005-08
Recurso nº: 164.608

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intima-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.252.

Brasília/DF, 2 MAR 2010

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

Ciente, com a observação abaixo:

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

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional