



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n° 19515.002034/2005-80
Recurso n° 156.348 Voluntário
Matéria IRF
Acórdão n° 104-23.433
Sessão de 10 de setembro de 2008
Recorrente PLAYER EMPREENDIMENTOS ESPORTIVOS E CULTURAIS LTDA
Recorrida 2ª. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP-I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - DIREITO PERSONALÍSSIMO - O beneficiário do pagamento a título de uso do direito à imagem, direito personalíssimo, é a pessoa física, independentemente de intermediação feita por pessoa jurídica. Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a pessoa física, a este título, devem sofrer retenção do imposto sobre a renda na fonte. Constatada a falta de retenção, após o prazo para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, exigem-se os juros moratórios, isoladamente.

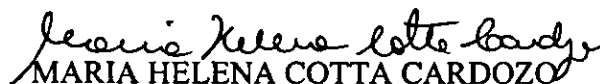
FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - LEI Nº 11.488, DE 2007 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
PLAYER EMPREENDIMENTOS ESPORTIVOS E CULTURAIS LTDA. *mu*

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Relator) e Nelson Mallmann, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 12 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rayana Alves de Oliveira França, Pedro Anan Júnior, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente a Conselheira Heloísa Guarita Souza.

Relatório

Em desfavor da contribuinte, PLAYER EMPREENDIMENTOS ESPORTIVOS E CULTURAIS LTDA, foi lavrado o auto de infração referente à multa de ofício e aos juros moratórios, exigidos isoladamente, no valor de R\$ 628.520,34.

Segundo o Termo de Constatação às fls. 129 a 138, a fiscalização relata os seguintes fatos verificados junto à contribuinte:

- Intimada a apresentar a relação de valores recebidos do Clube de Regatas Flamengo, no ano-calendário de 2002, com cópias das respectivas notas fiscais e a comprovação de sua contabilização, bem como esclarecer a que título foram efetuados os pagamentos, a fiscalizada apresentou cópias de: (a) Notas Fiscais relativas aos serviços prestados ao Clube de Regatas Flamengo; (b) livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (modelo 51); e (c) instrumento particular firmado com o atleta Dejan Petkovic.

- Nas notas fiscais constou, como discriminação dos serviços, "pagto. parcial do débito relativo ao uso de imagem do atleta Dejan Petkovic", e no livro modelo 51 foram lançados os valores das referidas notas fiscais. O instrumento particular, por sua vez, cuida: (a) da cessão, de Dejan Petkovic para a contribuinte, dos direitos de sua Imagem Nacional (cláusula 1ª); (b) da licença sobre uso dos direitos da Imagem Nacional, relativos a todos os negócios realizados em torno do nome do cedente (cláusula 2ª); (c) da elaboração de quaisquer contratos de cessão da Imagem Nacional ou total do cedente para vínculo junto a terceiros com os quais a cessionária mantém ou venha a manter relacionamento, ficando a cessionária responsável pela negociação de valores e posterior repasse de percentuais decorrentes dos contratos realizados em favor do cedente (cláusula 2ª, parágrafo único).

- Atendendo à intimação, foi apresentado o livro Caixa contendo lançamentos dos valores líquidos das referidas notas fiscais, bem como de depósitos em favor de Dejan Petkovic. Não foram efetuadas retenções de IRRF referentes a tais depósitos, que se referem, de acordo com informação da contribuinte, à liberação de valores de empréstimo. Foram apresentadas cópias de Instrumento Particular de Mútuo, e dos respectivos termos aditivos pactuados entre a contribuinte e Dejan Petkovic.

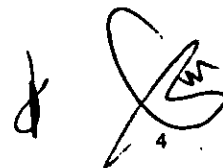
- O termo aditivo do "Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo" - apresentado à fiscalização em 09/05/2005, e não quando da entrega da cópia do Instrumento propriamente dito, em 07/10/2004 -, assinado um dia após a assinatura do instrumento particular, cancela o repasse dos valores do uso da imagem do sr. Dejan Petkovic (cláusula 2ª).



- *A cópia dos contratos de mútuo foi também apresentada em 09/05/2005.*
- *As declarações de ajuste anual do sr. Dejan Petkovic, dos exercícios de 2001 a 2004, foram retificadas após o início da ação fiscal, para fazer constar no campo, "Dívidas e Ônus Reais", os empréstimos mencionados. E a fiscalizada, Player Empreendimentos Esportivos e Culturais Ltda., apresentou retificação de sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais, do ano-calendário de 2002, ano dos pagamentos recebidos do Clube de Regatas Flamengo.*
- *Durante a fiscalização foram apresentadas somente cópias simples dos documentos, sem autenticação ou registro, de forma a comprovar a anterioridade.*
- *Os sócios da fiscalizada, à época, eram pessoas jurídicas com sede no Uruguai, sabidamente conhecido como paraíso fiscal.*
- *Das verificações relatadas, o autor do procedimento fiscal conclui que toda a operação tratou-se de uma simulação, com intuito de sonegar tributo, "descarregando" a tributação na pessoa jurídica, sem que se tributasse a pessoa física, sr. Dejan Petkovic.*
- *E conclui, também, que as importâncias pagas por pessoa jurídica a pessoas físicas, mesmo na inexistência de vínculo empregatício, devem ser acompanhadas pelas respectivas retenções e recolhimentos de Imposto sobre a Renda na Fonte, o que não foi observado pela fiscalizada.*
- *Por não ter havido a retenção do imposto na fonte, e por ter este fato sido verificado após o prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária dos pagamentos, foram lançados a multa de ofício (R\$ 584.025,26) e os juros de mora isolados (R\$ 44.495,08), com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, caput, e seu parágrafo único, art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002.*
- *O autuante esclarece, ainda, que as importâncias pagas ao beneficiário Dejan Petkovic foram consideradas líquidas, sendo reajustados os respectivos rendimentos brutos, de acordo com a fórmula de reajustamento e a tabela progressiva mensal do IRRF.*
- *A multa de ofício e os juros moratórios foram calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária (30/04/2003).*

Cientificada do auto de infração em 30/06/2005, a contribuinte apresentou, em 27/07/2005, a impugnação anexada às fls. 142 a 160, aduzindo em sua defesa, em síntese os seguintes pontos extraídos do relatório da decisão recorrida:

- *o atleta profissional de futebol, Dejan Petkovic, celebrou contrato para prestação de serviços profissionais com o Clube de Regatas do*



Flamengo, juntamente com o contrato de direitos de uso ou licença de sua imagem – contratos distintos que não se confundem;

- o objeto do contrato de direito de uso de imagem é a autorização para exploração da imagem do atleta e o bem jurídico protegido é o limite do uso de imagem, enquanto que no contrato de trabalho o objeto é a prestação de serviço, sendo a dignidade humana o bem protegido;

- na grande maioria dos casos não é o atleta profissional, pessoa física, que firma o contrato, uma vez que seus direitos de imagem estão sob a responsabilidade de uma empresa, por cessão ou compra, que pode ser formada pelo atleta ou por terceiro, que detém todos os direitos sobre a sua imagem, podendo negociá-la, independentemente do seu contrato de trabalho;


- em 03/01/2000, o atleta profissional Dejan Petkovic, mediante "Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivos", cedeu os direitos de uso de sua imagem nacional à cessionária, Player Empreendimentos Esportivos e Culturais Ltda., que se tornou responsável pela elaboração de contratos de cessão da imagem do cedente, junto a terceiros, em especial com entidades desportivas, empresas de publicidade e merchandising, ficando a cessionária responsável pela negociação de valores;

- em 04/01/2000, as partes assinaram o "Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo", pelo qual a Player adquiriu, por compra, os direitos sobre o uso da imagem do cedente, pelo valor de US\$ 100.000,00 (cem mil dólares americanos);

- em 05/01/2000, o sr. Dejan Petkovic, devidamente autorizado pela Player, ajustou contrato de Cessão de Direito de Imagem, com o Clube de Regatas do Flamengo, e os pagamentos sobre uso da imagem do atleta foram feitos à pessoa jurídica detentora de tais direitos, que, por sua vez, emitiu notas fiscais;

- tendo em vista as relações de amizade com os integrantes da empresa impugnante, as partes firmaram o "Instrumento Particular de Mútuo", em 01/02/2000, para transferência, a título de empréstimos, de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), para repasse do numerário em até 24 meses a partir da data de assinatura de tal documento. Ficou estipulado o prazo de 48 meses para a devolução do capital principal, tendo estes prazos sido dilatados para 48 meses para o repasse e 60 meses para a devolução, conforme atesta o Quarto Aditamento do Instrumento Particular de Mútuo, contados a partir da assinatura do referido documento, ficando acertado, também, entre as partes, a realização de aditamentos, quando necessários a cada liberação de numerário, a fim de manter garantida a executabilidade dos créditos à impugnante;

- pelo contrato de mútuo, um dos contratantes transfere a propriedade do bem fungível a outro, que se obriga a lhe restituir coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade. No caso, foi feito em dinheiro, e de



acordo com os comprovantes de operação de câmbio, anexados, foram efetuados pagamentos à empresa mutuante pelo mutuário;

- as declarações de Imposto de Renda – Pessoa Física, bem como as declarações de Informações da Pessoa Jurídica – DIPJ, comprovam a dívida contraída;

- as conclusões extraídas pela fiscalização, de “uma simulação, com o intuito de sonegar tributo, ‘descarregando’ a tributação na pessoa jurídica, sem que se tributasse a pessoa física, na pessoa do Sr. DEJAN PETKOVIC”, distanciam-se da verdade material, desconsiderando institutos de direito privado (arts. 109 e 110 do CTN), violando direitos fundamentais, como a liberdade de contratar (art. 5º da CF), os princípios da estrita legalidade (art. 150, I, da CF) e da tipicidade que informam o direito tributário;

- o Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Licença sobre o Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo foi entregue ao Sr. Auditor Fiscal em 07/10/2004, e não em 09/05/2005, como dito, sendo que o protocolo datado de 09/05/2005, devidamente assinado pelo Auditor-Fiscal, indica a entrega de documentos que prestam comprovar unicamente a celebração do empréstimo entre a impugnante e o Sr. Dejan Petkovic (Instrumento Particular de Mútuo e seus aditamentos);

- tendo o Sr. Auditor Fiscal alegado que não lhe foram entregues documentos autenticados ou com registro que comprove a anterioridade, junta a documentação necessária, devidamente autenticada, sanando a irregularidade apontada, ressaltando, porém, que no Processo Administrativo prevalece o Princípio da Verdade Material;

- os pagamentos dos empréstimos efetuados pelo sr. Dejan Petkovic comprovam que jamais houve simulação, mas efetiva operação de empréstimos, do que se constata a inconsistência e falta de razoabilidade das presunções estabelecidas pela fiscalização;

- os alicerces do sistema brasileiro sempre estiverem embasados nos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada como garantia de que as relações tributárias não saiam do campo jurídico para o da arbitrariedade impositiva;

- o princípio da legalidade consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal, impede que o tributo seja exigido em situações que não se compadeçam com a materialidade descrita na Lei maior e o princípio da tipicidade tributária impõe que a tributação não se restrinja à mera existência formal, mas à existência de lei definidora do tributo e da obrigação tributária em todos os seus elementos essenciais, de forma a vincular a conduta do Estado na persecução das receitas que lhe pertinem, limitando-a à mera atividade de subsunção do fato à norma;

- em conformidade com o Código Tributário Nacional (art. 43), o campo de incidência do imposto de renda deve ser, necessariamente, um acréscimo patrimonial, o que não se verificou no caso da impugnante, em que houve contrato de mútuo legítimo, com pagamentos devidamente comprovados, por remessa do numerário

pelo sistema bancário e fechamento de câmbio, conforme documentos anexos;

- não há que ser exigida qualquer penalidade pela não retenção do imposto de renda na fonte, eis que não ocorreu o fato gerador do imposto de renda sobre contrato de mútuo, sob pena de estar sendo exigido imposto de renda sobre uma não renda;

- os arts. 109 e 110 do CTN impedem que a legislação tributária desvirtue o conteúdo dos institutos de direito privado, como fez o agente fiscal, ao desconsiderar os contratos firmados entre a impugnante e o contratado, e por isso, não assiste à fiscalização a prerrogativa de desconsiderar os fatos efetivamente ocorridos;

- só a lei proveniente do Legislativo é fonte formal para criação da obrigação tributária, e a alteração efetuada no art. 116 do CTN pela lei complementar n.º 104/01, na tentativa de atribuir tal prerrogativa à Administração, é inconstitucional, além de que nem mesmo essa norma poderia dar respaldo ao lançamento, uma vez que na data da sua lavratura a sua eficácia estava suspensa por falta de regulamentação;

- a título de argumentação, se desconsiderados os contratos de cessão de direitos à imagem do atleta e posterior aquisição pela empresa impugnante, caberia ao Clube de Regatas do Flamengo a retenção do Imposto de Renda na Fonte, pelo primitivo contrato firmado com o jogador;

- a exigência de multa de 150% como penalidade é confiscatória.

Em 07 de abril de 2006, os membros da 2ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I, proferiram o Acórdão n.º 9.360, que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 18/06/2002, 10/07/2002, 20/08/2002, 27/09/2002, 03/12/2002

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. DIREITO PERSONALÍSSIMO - O beneficiário do pagamento a título de uso do direito à imagem, direito personalíssimo, é a pessoa física, independentemente de intermediação feita por pessoa jurídica. Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a pessoa física, a este título, devem sofrer retenção do imposto sobre a renda na fonte. Constatada a falta de retenção, após o prazo para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, exigem-se a multa de ofício e os juros moratórios, isoladamente.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL DA PESSOA FÍSICA E DE DIPJ EFETUADAS APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL - As alterações procedidas nas declarações, após o início da ação fiscal, somente são aceitas se comprovadas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - A arguição de inconstitucionalidade de legislação tributária não pode ser

analisada na esfera administrativa, sendo a competência para análise dessa matéria exclusiva do Poder Judiciário.

SIMULAÇÃO - Houve simulação ao pretender-se tributar como rendimentos de pessoa jurídica valores efetivamente recebidos por pessoa física.

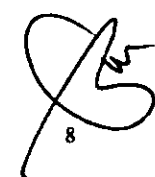
MULTA QUALIFICADA - Mantém-se a multa qualificada, de 150%, estando configurado o intuito de fraude, por meio de simulação, com a conseqüente redução do imposto devido.

Lançamento Procedente.

Cientificada em 30/08/2006, a contribuinte, se mostrando irresignada, apresentou, em 27/09/2006, o Recurso Voluntário, de fls. 304/325, reiterando as razões da sua impugnação, às quais já foram devidamente explicitadas anteriormente.

É o Relatório.

X



8

Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO LOPO MARTINEZ, Relator

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

O lançamento refere-se a aplicação de multas e juros por não ter havido a retenção do imposto na fonte de rendimento transferido a pessoa física, e por ter este fato sido verificado após o prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária dos pagamentos.

Da suposta natureza dos Pagamentos realizados.

A recorrente busca afirmar que os pagamentos efetuados ao Sr. Dejan Petkovic referem-se a valores remetidos no contexto de um contrato de mútuo. Entretanto esse não é o fato que se evidencia em termos práticos.

Sobre esse ponto, cabe elucidar os diversos passos do procedimento, detalhados pela autoridade recorrida:

- Ao ser intimada a justificar e comprovar os recebimentos do Clube de Regatas do Flamengo, a empresa apresentou cópias de notas fiscais, nas quais está descrito tratar-se de pagamentos do débito relativo ao uso da imagem do atleta Dejan Petkovic (fls. 11 a 16). Juntamente foram apresentadas cópias de: a) livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, em que estão lançadas aquelas notas fiscais (fls. 17 a 20); e b) "Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo", firmado por Dejan Petkovic (cedente) e Player Empreendimentos Esportivos e Culturais Ltda. (cessionária).

- De acordo com a cláusula 2ª, parágrafo único, desse instrumento particular, incluiu-se no seu objeto a elaboração de contratos de cessão de imagem parcial ou total do cedente, para vínculo junto a terceiros com os quais a cessionária mantivesse relacionamento, ficando a cessionária responsável pela negociação de valores e posterior repasse de percentuais decorrentes dos contratos em favor do cedente.

- No livro Caixa apresentado pela fiscalizada constam lançamentos dos valores líquidos das notas fiscais já referidas e de depósitos em favor de Dejan Petkovic (fls. 25 a 56).

- Em conformidade com o previsto no instrumento particular acima mencionado, tais depósitos seriam correspondentes aos repasses previstos no parágrafo único da sua cláusula 2ª. Assim caracterizados, sobre tais pagamentos deveria ter sido retido o imposto sobre a renda na fonte, o que não foi feito pela fiscalizada. Entretanto, verificada esta irregularidade, pela fiscalização, após o prazo para a entrega da

declaração de ajuste anual das pessoas físicas, exigiu-se a multa de ofício isolada, nos termos da legislação regente.

- O instrumento particular foi assinado em 3 de janeiro de 2000 e entregue à fiscalização em 7 de outubro de 2004. Posteriormente, em 9 de maio de 2005 foi apresentada a cópia de "Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo", formalizado em 4 de janeiro de 2000, um dia após a assinatura do instrumento particular, cancelando os repasses previstos, diante da aquisição dos direitos sobre o uso da imagem pelo valor de US\$ 100.000,00 (cem mil dólares americanos).

Do instrumento particular de Mútuo.

Como principal argumento para justificar a natureza da transferência da Player para o Sr. Dejan Petkovic, é apresentado um Instrumento Particular de Mútuo mas que não atende os requisitos que seriam indispensáveis para se revestir como um meio de prova, tais como se verifica a seguir:

- No intuito de justificar os depósitos efetuados em benefício de Dejan Petkovic, foi apresentada a cópia do "Instrumento Particular de Mútuo", datado de 1º de fevereiro de 2000, pelo qual a Player transfere ao atleta a quantia de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

- Tal empréstimo não constou da declaração de ajuste anual de Dejan Petkovic, tendo sido retificada após início da ação fiscal, para incluí-lo.

- Ainda, com a impugnação foram apresentadas cópias de contratos de câmbio de compra, discriminando como comprador Banco Bradesco S.A. e Banco Schahin S.A., como vendedor, a impugnante, e como pagador no exterior, Dejan Petkovic. Nesses documentos, datados de 24/06/2003, 18/07/2003, 25/08/2003 e 23/06/2004 (fls. 209/223), consta a observação de que "refere-se ao pagamento de empréstimo efetuado em reais, quando o jogador Dejan Petkovic estava no país, hoje está jogando no exterior e enviou para pagamento da dívida" (fls. 211).

- A fiscalização conclui que houve simulação para tributar na pessoa jurídica os rendimentos que deveriam ser oferecidos à tributação pela pessoa física beneficiária.

- Primeiramente, será analisada a questão dos pagamentos efetuados pela impugnante, Player Empreendimentos Esportivos e Culturais Ltda., ao jogador Dejan Petkovic, se corresponderam a repasses previstos no "Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo" ou a empréstimos concedidos pela impugnante.

- Numa análise preliminar, os depósitos efetuados em nome de Dejan Petkovic, contabilizados no livro Caixa, guardam coerência com os termos do "Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo", e com as informações contidas nas

notas fiscais emitidas pelo Clube de Regatas do Flamengo, conforme abaixo demonstrado:

Nota fiscal emitida pelo Clube de Regatas do Flamengo			Livro Caixa		
Nº	Data	Valor	Data	Histórico	Valor
021	01/07/2002	985.000,00	12/06/2002	Transfer. Entre ag dinheiro Clube de Regatas do Flamengo	985.000,00
			14/06/2002	Dep Petkovic	(10.000,00)
			18/06/2002	Dep Petkovic	(100.000,00)
			01/07/2002	Dep Petkovic	(20.000,00)
			03/07/2002	Dep Petkovic	(100.000,00)
			10/07/2002	Dep Petkovic	(50.000,00)
022	01/08/2002	198.804,00	05/08/2002	Transf entre ag dinheiro CRF	198.804,00
			05/08/2002	Dep Petkovic	(52.000,00)
			08/08/2002	Dep Petkovic	(70.000,00)
			09/08/2002	Dep Petkovic	(80.000,00)
			13/08/2002	Dep Petkovic	(100.000,00)
023	13/08/2002	198.804,00	15/08/2002	Transf entre ag dinheiro CRF	198.804,00
			20/08/2002	Dep Petkovic	(15.000,00)
			20/08/2002	Dep Petkovic	(100.000,00)
024	02/09/2002	98.804,00			
025	03/09/2002	160.000,00			
026	05/09/2002	541.750,00	05/09/2002	Transf ag dinheiro CRF	541.750,00
			10/09/2002	Dep Petkovic	(2.540,00)
			13/09/2002	Dep Petkovic	(200.000,00)
			18/09/2002	Dep Petkovic	(11.425,00)
			18/09/2002	Dep Petkovic	(100.000,00)
			23/09/2002	Dep Petkovic	(10.000,00)
			25/09/2002	Transf ag dinheiro CRF	98.804,00
			27/09/2002	Dep Petkovic	(3.196,00)
			10/10/2002	Transf ag dinheiro CRF	160.000,00
			03/12/2002	Dep Petkovic	(10.000,00)

- Em contraposição, o "Instrumento Particular de Mútuo", cópia simples (fls. 61 a 63), datado de 01/02/2000, sem registro em cartório e sem reconhecimento de firmas, não é documento hábil para descaracterizar os repasses previstos naquele instrumento particular. Em primeiro lugar, porque a falta de registro em cartório, conforme observado pelo autor da ação fiscal, impossibilita conferir a anterioridade de tal documento, que foi apresentada à fiscalização em 09/05/2005. Sobre esta questão, a autenticação de sua cópia, providenciada posteriormente (fls. 196 a 198), não altera a falta apontada. Em segundo lugar, o fato de tal empréstimo não constar da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária, bem como das Contas a Receber da pessoa jurídica, ora impugnante (fls. 128), torna

aquele documento insuficiente para a comprovação almejada. E diante da falta de comprovação hábil do mútuo, fica refutada, também, a alegação da impugnante de que não teria havido acréscimo patrimonial a justificar a tributação, nos termos do art. 43 do CTN.

Da Retificação de declarações.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio contribuinte quando vise alterar o fato gerador, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento, requisitos não observados no caso concreto.

- Quanto às retificações de declarações efetuadas após o início da ação fiscal, não são aceitas para descaracterizar as infrações verificadas, conforme previsto no art. 832 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 - RIR/99, in verbis:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º). (grifei)

- As alterações procedidas por meio da declaração retificadora só podem ser consideradas como argumento de impugnação, uma vez que, de acordo com o art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado somente em virtude de impugnação, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos do art. 149. Portanto, para a contribuinte seria possível alterar o lançamento unicamente via impugnação e como tal, a inclusão de dívidas na declaração de ajuste anual deveria estar fundamentada em documentos comprobatórios hábeis, o que não se verifica, conforme demonstrado.

- Não aceito o "Instrumento Particular de Mútuo" como prova da operação pretendida – empréstimo de numerário da Player para Dejan Petkovic – também não comprova que a causa da transferência dos recursos do exterior para o Brasil tenha relação com os pagamentos efetuados ao atleta, que foram escriturados no livro Caixa.

- De outro ângulo, se não corresponderam a empréstimos, os pagamentos efetuados ao jogador, Dejan Petkovic, pela impugnante, e registrados no livro Caixa, necessariamente são repasses de recebimentos do Clube de Regatas do Flamengo. Conseqüentemente, não são aceitas as alterações procedidas no "Instrumento Particular de Licença sobre Uso de Direitos de Imagem e Marketing Esportivo", mediante "Termo Aditivo" datado de 04/01/2000 (um dia depois da assinatura daquele Instrumento Particular), que previu o cancelamento dos repasses à vista da aquisição dos direitos sobre o uso da imagem do jogador, pela Player, pela importância de US\$ 100.000,00 (cem mil dólares americanos), a ser paga no dia 24/02/2000, em moeda corrente nacional, considerando o valor da cotação do dólar do dia. Não foi apresentada a prova do pagamento, reforçando a tese de que não houve tal aquisição.

- Ainda com relação às transferências financeiras do exterior, contrariando as alegações da impugnante, a pessoa física Dejan Petkovic ofereceu à tributação, na declaração do ano-calendário de 2003, ano em que estaria jogando no exterior, somente rendimentos recebidos no país, do Clube de Regatas Vasco da Gama, CNPJ de n.º 33.617.465/0001-45 (fls. 240/245).

- Quanto ao documento datado de 05/01/2000 - Contrato de Cessão de Direitos de Imagem e Outros Pactos -, cuja cópia foi anexada às fls. 186/189, cuida da cessão de direito de imagem de Dejan Petkovic ao Clube de Regatas do Flamengo.

- De acordo com a impugnante, tendo ela adquirido o direito sobre o uso da imagem do atleta, conforme termo aditivo acima referido, os pagamentos decorrentes desse contrato foram feitos a ela que, por sua vez, emitiu notas fiscais, não efetuando qualquer repasse ao atleta.

- Na tentativa de corroborar as operações que alega ter realizado, a contribuinte retificou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, do ano-calendário de 2002, incluindo, no 3º trimestre, receita bruta no valor de R\$ 2.346.408,12 (fl. 99). Originariamente não havia sido declarado qualquer receita tributável, devendo-se salientar que a declaração retificadora foi apresentada após o início da ação fiscal, e, mais, não foi comprovado o pagamento do imposto de renda apurado, no valor de R\$ 148.466,53 (fl. 99), com os acréscimos moratórios cabíveis, não podendo ser aceita como prova do alegado.

Da análise dos fatos conclui-se que a contribuinte efetuou pagamentos à pessoa física, Dejan Petkovic, e portanto estava obrigada à retenção do imposto de renda na fonte. Constatada a falta de retenção, após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária, foram exigidos somente a multa de ofício e os juros moratórios, com base na legislação que rege a matéria.

Da Natureza do Direito à Imagem

Conforme apontou muito oportunamente a autoridade recorrida o direito à imagem integra os direitos da personalidade, que estão assim previstos no Código Civil:

CAPÍTULO II

DOS DIREITOS DA PERSONALIDADE

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

A doutrina, por sua vez, trata da matéria, nos seguintes termos:

Os direitos de personalidade são intransmissíveis porque inerentes à própria pessoa humana, inseparáveis dela, inatos. Apenas o exercício de alguns deles passam aos herdeiros, como exceção. São indisponíveis porque não podem ser transferidos: apenas seu titular pode deles fruir e dispor. São irrenunciáveis porque sem eles a própria personalidade desapareceria. São inexpropriáveis porque nem mesmo o Estado pode

separá-los do indivíduo. São imprescritíveis porque não se adquirem ou se os extinguem pelo não uso; perduram pelo tempo que perdurar a vida humana à qual pertencem. (grifei) (Eliane Yachouh Abrão – <http://www.direitoautoral.com.br>)

Porém, é necessário uma maior ampliação e especificação da idéia de imagem, já que não engloba apenas o aspecto físico, mas também exteriorizações da personalidade do indivíduo em seu conceito social. Sendo, assim, é bastante propício escrever o conceito de Hermano Duval: “Direito à imagem é a projeção da personalidade física (traços fisionômicos, corpo, atitudes, gestos, sorrisos, indumentárias, etc.) ou moral (aura, fama, reputação, etc.) do indivíduo (homens, mulheres, crianças ou bebê) no mundo exterior”.(Regina Ferretto D’Azevedo – <http://www.apriori.com.br>)

Tratando-se de direito da personalidade, portanto, somente o jogador, por ato de sua vontade, pode dele dispor, sendo, mais uma vez, inaceitável a alteração introduzida no Instrumento Particular, objetivando a aquisição dos direitos sobre o uso da imagem do atleta.

Quem realmente contrata é o jogador, pessoa física, titular do direito, e não a pessoa jurídica intermediária, ora impugnante.

Esse argumento reforça a impossibilidade de se considerar como passível de transferência o direito de imagem, reforçando a premissa de que teria ocorrido na realidade uma simulação.

Da Simulação

Uma vez que o direito de imagem é de natureza personalíssima é correto que se considere que o instrumento realizado tinha a natureza de simulação. Embora tenha constado das notas fiscais emitidas pela recorrente recebimentos referentes ao direito à imagem do jogador Dejan Petkovic, somente o jogador poderia ser o beneficiário de tais valores, conforme ficou demonstrado

A ocorrência de simulação está assim prevista no Código Civil Brasileiro:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Visando a reduzir a tributação, houve a utilização do artifício da cessão de direito à imagem, pelo jogador à pessoa jurídica, Player Empreendimentos Esportivos e

Culturais Ltda., que no ano-calendário de 2002, objeto de fiscalização, nada havia oferecido à tributação, vindo incluir, somente após o início da ação fiscal, valor de receita semelhante ao total recebido do Clube de Regatas Flamengo, constante das notas fiscais aludidas – R\$2.346.408,12 (fl. 99) e R\$ 2.183.162,00 (soma dos valores inseridos no quadro demonstrativo do item 20 do presente acórdão).

Entendo que ficou caracterizada a simulação, nos termos previstos no inciso art. 167, § 1º, inciso I, do Código Civil, acima transcrito.

Da Multa Qualificada

Com a simulação, houve o intuito de fraudar o fisco, subtraindo os rendimentos da tributação devida, de forma ardilosa, e a aplicação da multa agravada, neste caso, é determinada por lei, cabendo à autoridade lançadora, bem como a este órgão julgador, o seu estrito cumprimento, pelo que deixa-se de analisar a argüição de a multa exigida ter caráter confiscatório.

Quanto à multa qualificada, como bem concluiu o fiscal atuante e a DRJ recorrida, verificando que realizou-se uma simulação com o intuito de evitar a tributação.

A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é a Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº. 4.502/64, verbis:

“Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos.

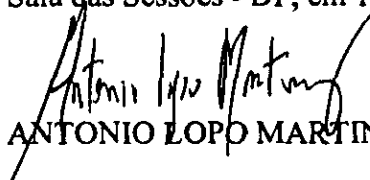
Da Inconstitucionalidade das Normas

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).

Ante ao exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2008


ANTONIO LOPO MARTINEZ

Voto Vencedor

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Redator-Designado

O recurso satisfaz os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Divirjo do bem articulado voto do ilustre Conselheiro-Relator quanto à previsão legal da exigência da multa isolada, nos casos de falta de retenção e recolhimento de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF.

É que, se em determinado momento, houve previsão legal nesse sentido, legislação superveniente a suprimiu. Inicialmente, foi a Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, que perdeu eficácia, e, pouco tempo depois, foi a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e que reproduz o mesmo dispositivo da Medida Provisória nº 303. Essas normas alteraram o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Eis a nova redação introduzida pela art. 14 da referida Medida Provisória e da Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2o nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... " (NR)

Registre-se que a multa isolada pela falta de recolhimento ou recolhimento fora do prazo sem a multa de mora de imposto retido na fonte foi introduzida pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 2002. Eis o teor do art. 9º dessa Lei:

Art. 9º. Sujeita-se à multa de que tratam os inciso I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Pois bem, esse dispositivo também foi alterado pela Medida Provisória nº 321, e 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que passou a ter a seguinte redação:

Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 16. O art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis"

Ora, como se vê, na sua nova redação, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não prevê a hipótese de incidência da multa isolada de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.

Não é sem razão, aliás, que o novo texto excluiu a hipótese de incidência da multa no caso de recolhimento do imposto com atraso sem a multa de mora.

Não resta dúvida, portanto, de que não há possibilidade de incidência da multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, no caso de falta de pagamento ou recolhimento do IRRF ou de pagamento com atraso sem a multa de mora.

Resta examinar se é devida a exigência da multa do inciso I, isoladamente. E a resposta também é negativa. Primeiramente, porque, claramente, o referido inciso trata de multa exigida juntamente com o imposto, portanto, no caso de falta de recolhimento do imposto, vale dizer, quando houve a retenção.

Ainda que se admitisse a possibilidade de se interpretar as normas pertinentes no sentido da possibilidade de tal incidência, essa interpretação não estaria autorizada pelo princípio da tipicidade cerrada que informa a legislação que trata de penalidades, reforçado pelo artigo 112 do CTN que recomenda a interpretação mais favorável ao acusado.

Penso, em conclusão, que não há previsão legal para incidência da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda retido na fonte, exigível sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2008


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

