MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

| | | |
|---|---|---|
| Processo nº. | : | 11020.002220/2004-98 |
| Recurso nº. | : | 144.929 |
| Matéria | : | IRPF - Ex(s): 2000 a 2003 |
| Recorrente | : | LUIZ FELIPE SCOLARI |
| Recorrida | : | 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS |
| Sessão de | : | 11 de agosto de 2005 |
| Acórdão nº. | : | 104-20.915 |

PAF - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 e artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Não se cogita de nulidade da decisão de primeira instância quando esta enfrenta todas as matérias em litígio e apresenta com clareza as razões de decidir, em estrita observância das regras que regem o Processo Administrativo Fiscal.

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL – CONTRIBUINTE - São tributados como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhes dê. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo da multa deve ser a totalidade ou diferença do tributo devido, conforme o caso. Na sua apuração devem ser subtraídos os valores comprovadamente pagos, ainda que por pessoa diversa e sob rubrica distinta.

IRPF - PRO LABORE - NATUREZA DO RENDIMENTO - O pro labore é remuneração pelo trabalho do sócio da empresa, fixada por convenção entre os sócios e não guarda relação com as receitas da empresa. A tributação na pessoa física do sócio, de rendimento contabilizado como receita da empresa, em nada altera a natureza dessa remuneração e, desse modo, não há falar em subtrair, dos rendimentos lançados na pessoa física, os valores recebidos a esse título.

IRPF - DEDUÇOES - LIVRO CAIXA - São admitidas como deduções a título de Livro Caixa, aquelas despesas necessárias à percepção da renda, tais como remuneração de empregados, aluguel, taxas, emolumentos, materiais,

etc. e devidamente comprovadas e escrituradas no Livro Caixa. Incabível a dedução de despesas a esse título sem a específica e precisa identificação de sua efetividade e de sua necessidade à percepção da renda.

IRPF - DESPESAS DE VIAGENS, HOSPEDAGENS E ALIMENTAÇÃO - Apenas os valores comprovadamente destinados a custear despesas de transporte, hospedagem e alimentação no caso de remoção do beneficiário de um município para outro não ficam sujeitos ao imposto de renda. Sem a comprovação de que os valores recebidos se destinaram a custear essas despesas deve ser mantida a tributação.

MULTA DE OFÍCO 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. Já a realização de operações envolvendo empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por pessoa física, caracteriza a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

JUROS MORATÓRIOS - SELIC - A exigência de juros com base na taxa SELIC decorre de legislação, não cabendo ao julgador dispensá-los unilateralmente, mormente quando sua aplicação ocorre no equilíbrio da relação Estado/Contribuinte, sendo a taxa também utilizada na restituição de indébito.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - EXAME DA LEGALIDADE /CONSTITUCIONALIDADE - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

Preliminares rejeitadas

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ FELIPE SCOLARI.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11020.002220/2004-98
Acórdão nº. : 104-20.915

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade argüidas pelo Recorrente. No mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I) subtrair da base de cálculo da multa de ofício os valores dos tributos e contribuições pagos pela empresa L.F. Promoções, na proporção dos rendimentos que serviram de base de cálculo para esses tributos e que foram considerados rendimentos da pessoa física do Recorrente; II) Reduzir para 75% o percentual da multa de ofício incidente sobre os rendimentos originalmente declarados como receitas da empresa L.F. Participações. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol que, além disso, reduziam a multa de ofício aplicada à empresa Gol Consultoria, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.

Processo nº. : 11020.002220/2004-98
Acórdão nº. : 104-20.915

Recurso nº. : 144.929
Recorrente : LUIZ FELIPE SCOLARI

# RELATÓRIO

Contra LUIZ FELIPE SCOLARI, Contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 114.701.780-87, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05/13 para formalização de exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no montante total de R$ 9.138.749,87, incluindo multa de ofício qualificada e juros de mora, estes calculados até 31/08/2004.

A infração apurada está assim descrita no Auto de Infração: RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS – Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário 1999 a 2002, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

Os fatos geradores apontados no Auto de Infração referem-se ao período de 28/02/1999 a 31/10/2002 e os fatos estão descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 16/50, nos termos a seguir resumidos.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, o Contribuinte, no ano de 1999, atuou como técnico de futebol, na Sociedade Esportiva Palmeiras e, ainda, participou de programa de televisão, mediante remuneração, sem contudo ter declarado nas DIRPF referentes a esses períodos o recebimento dos rendimentos decorrentes dessas atividades como tributáveis, tendo declarado, entretanto, o recebimento de rendimentos isentos e não

tributáveis, a título de lucros distribuídos, recebidos da empresa L.F. Promoções, Serviços e Representações Ltda., CNPJ nº 45.543.477/0001-51 (doravante L.F.Representações), da qual era sócio, com sua esposa, na proporção de 95% e 5% de participação no capital, respectivamente.

Da análise do contrato firmado entre a empresa acima referida e o clube de futebol verificou-se que este tem por objeto a prestação de serviços técnicos relativos ao treinamento de equipe profissional de futebol e na supervisão das equipes amadoras, com cláusula que previa que a prestação dos serviços deveria ser realizada obrigatoriamente pelo próprio Autuado; que a remuneração prevista no contrato referia-se a uma parte fixa e uma parte variável, esta última a título de taxa de sucesso, com previsão de pagamento de acordo com os resultados obtidos pelo time; que parte, ainda, referia-se a despesas para a prestação dos serviços contratados, tais como viagens, despesas de estada, taxas, etc.; que a remuneração era paga mensalmente ao contratado, após encaminhamento à contratante de Nota Fiscal de Serviço, conforme cláusula contratual.

Diz ainda o Termo de Verificação Fiscal que a empresa foi constituída sob a forma de sociedade limitada, em 02/01/1996 e tendo por finalidade mercantil a exploração do ramo de prestação de serviços de treinamento profissional, ações de merchandising, cessão de imagem e representações comerciais de artigos esportivos em geral.

Da análise das notas fiscais emitidas, da escrituração e dos contratos, concluiu a Fiscalização que o faturamento da empresa decorreu quase exclusivamente dos serviços prestados à Sociedade Esportiva Palmeiras, além da participação no programa televisivo "Super Técnico". Anota também que nas notas fiscais nº 86 e 87 consta como discriminação dos serviços "valor referente diferença de salário"; que há referências a documentos apresentados pela Empresa Traffic Assessoria e Comunicações S.C. Ltda. a

"pagamento de cachê dos técnicos que participarão do programa SUPER TÉCNICO" e "cachê pago ao técnico Luis Felipe Scolari".

Disso concluiu a Fiscalização que "o que efetivamente ocorreu foi a exploração individual da atividade profissional de técnico de futebol e de sua imagem, sob a capa de empresa prestadora de serviço". E salienta o Relatório, em complemento, "que esse profissional cujo trabalho gera para a empresa a receita apontada no quadro acima, não é remunerado na proporção dos rendimentos que gera e dos serviços que presta."

Concluiu a Fiscalização que "o profissional fez uso de sua empresa para tributar rendimentos próprios de sua pessoa física, com o fim de enquadrá-lo em uma tributação menos onerosa, o que constitui infração à legislação tributária". E procedeu ao lançamento considerando como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídicas os valores recebidos pela L.F. Promoções, oriundos esses valores do exercício da atividade profissional e individual do Contribuinte.

Relativamente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, os fatos relatados, em relação à L.F. Promoções são semelhantes, mudando apenas alguns detalhes das operações. Relativamente aos anos-calendário de 2000 e 2001 o Autuado declarou, também, rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos a título de distribuição de lucros da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda., CNPJ 03.098.326/0001-91 (doravante GOL – Consultoria), da qual o Autuado era sócio juntamente com outras pessoas ligadas ao esporte e, mais especificamente, ao Cruzeiro Esporte Clube, anotando que um dos administradores da referida empresa, inclusive, era funcionário do mencionado clube.

Em relação aos valores recebidos de GOL – Consultoria os fatos resumidamente são os seguintes: em julho de 2002 o autuado firmou com a empresa Cruzeiro Esporte Clube dois contratos, um tendo por objeto dirigir, treinar e comandar a

equipe de futebol do Cruzeiro, pelo prazo de 30 (trinta) meses, pelo valor avençado de R$ 540.000,00 por ano contratado, incluindo 13º salário, a serem pagos mensalmente; outro, tendo por objeto a cessão dos direitos de sua imagem, pelo valor avençado de US$ 1.700.000,00, por ano contratado, incluindo 13º salário, a serem pagos mensalmente. Nessa mesma época (17/07/2000), o Autuado foi admitido como sócio da empresa GOL - Consultoria Esportiva Ltda. da qual eram sócios vários atletas profissionais do clube Cruzeiro, ficando o ora Recorrente com uma participação de 20% do capital da empresa. O objetivo social da empresa era "a prestação de serviços na área esportiva, bem como a exploração e divulgação de imagem de atletas profissionais e demais profissionais da área esportiva e a prestação de serviços de profissionais liberais". A GOL – Participações firmou com Cruzeiro Esporte Clube, em 01/02/1999, contrato em que esta cedia à primeira o direito de explorar "a imagem de todos os atletas profissionais participantes do quadro societário da CONTRATADA, podendo esta alterar este quadro societário a qualquer tempo...", devendo-se notar que nesse contrato não foi fixado valor, constando na cláusula terceira que "os valores a serem pagos pela prestação dos serviços ora contratados, serão definidos em comum acordo entre as partes, mensalmente, levando em consideração o volume e as características dos serviços efetivamente executados pela contratada"; nos anos de 2000 e 2001, o Recorrente recebeu da empresa GOL – Consultoria as importâncias, respectivamente, de R$ 1.295.692,44 e R$ 1.831.132,74 a titulo de distribuição de lucro, valores esses que serviram de base para o lançamento.

O Termo de Verificação Fiscal traz ainda os fundamentos que justificaram a qualificação da penalidade e baseia-se na afirmação de que teria havido simulação por parte do Contribuinte e de empresas contratantes, cujo objetivo teria sido o de fraude. O próprio relatório assim resume os fatos que levaram a essa conclusão:

> "uma total desconformidade entre a realidade e a manifestação de vontade declarada. Para essa fiscalização, não restam dúvidas de que o verdadeiro

contratado pelos instrumentos firmados com a L. F. Promoções, Serviços e Representações foi a pessoa física do sócio Luiz Felipe Scolari. Com relação à pessoa jurídica Gol Consultoria Esportiva Ltda, constituída por atletas de futebol profissional, preparadores físicos e técnicos, a maioria com vínculo empregatício simultâneo com o Cruzeiro Esporte Clube, ficou claro que sua atividade era puramente ficcional, resumindo-se a repassar aos "sócios esportistas", dentre eles Luiz Felipe Scolari, no período de julho de 2000 a julho de 2001, os pagamentos que lhes foram feitos pelos clubes, com a finalidade de disfarçar sua real natureza".

Disso concluiu o relatório, invocando doutrina de Marco Aurélio Greco, que caracterizada a simulação, pode o Fisco desconsiderar seus efeitos para fins fiscais. E complementa:

"Ressalto que a principal questão analisada é a natureza personalíssima do objeto dos contratos firmados no período, de que é titular individual a pessoa física do contribuinte. Simulou-se ser o sujeito das relações jurídicas, não o técnico de futebol Luiz Felipe Scolari, mas as pessoas jurídicas por este constituídas. O fim de tal simulação, no que tange ao interesse da Fazenda Pública, foi escamotear ônus fiscais, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas. Em conseqüência procedeu-se à tributação pertinente no real sujeito da relação jurídica (Pessoa Física), descaracterizando a relação jurídica simulada (Pessoa Jurídica)".

**Impugnação**

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 885/928, com as alegações de defesa a seguir resumidas.

Argúi, inicialmente, o Contribuinte, a nulidade do Auto de Infração pelo fato de o Fisco ter desconsiderado a personalidade jurídica das empresas L. F. Promoções e GOL – Consultoria, "sem fundamentação e, principalmente, sem a autorização judicial exigida pelo art. 50 do Código Civil". Diz o Impugnante:

> "De outra parte, caso os atos ou negócios praticados pelas empresas L. F. Promoções e Gol tenham sido desconsiderados com fundamento no parágrafo único do art. 116 do CTN, é de se ressaltar ser esse artigo é inaplicável enquanto não estabelecidos, por lei ordinária, os procedimentos a serem observados. Nesse rumo, não custa lembrar que os arts. 13 a 19 da MP 66/2002 que sugeriam a regulamentação não foram convertidos em lei".

Ainda sobre essa matéria, cita acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/01-04.835, de 16 de fevereiro de 2004) segundo o qual a empresa individual não pode ter sua personalidade jurídica descaracterizada pelo simples fato de não possuir empregados.

Quanto ao mérito, o Impugnante comenta acerca da natureza dos rendimentos objeto do lançamento, dizendo que as receitas objeto da controvérsia decorrem, na maioria, do contrato firmado entre a empresa L. F. Promoções e a Sociedade Esportiva Palmeiras e, também, de participação em programa de televisão, de campanhas publicitárias e de palestras proferidas; que outra parte dos rendimentos tem origem em lucros distribuídos por Gol Consultoria, que prestou os serviços ao Cruzeiro Esporte Clube, e que contabilizou os rendimentos daí derivados, pagou o IRPJ e, por fim, distribuiu os lucros aos sócios.

Feito esse relato, contesta o Autuado o procedimento do Fisco que considerou as receitas como tendo sido obtidas diretamente pela Pessoa Física, ao argumento de que esse procedimento não tem amparo legal. Diz, ainda, que o argumento de que o fato de a tributação das receitas como rendimentos de pessoa jurídica ser mais favorável, também não fundamenta o procedimento do Fisco. "Afinal, não foi indicado qualquer dispositivo legal que vede a pessoa física a constituir pessoa jurídica no caso de resultar tributação menor. Ainda, o Fisco não comprovou ter havido, no caso, tributação menor. Sequer tomou conhecimento dos tributos pagos nas pessoas jurídicas".

Argumenta o Defendente que os fundamentos da autuação seriam válidos não fosse o fato de que o beneficiário dos rendimentos constituiu pessoa jurídica e que não há nenhuma legislação que proíba qualquer pessoa física de se associar a outras para a prestação de serviços lícitos; que a vedação contida no § 2º, inciso II, do art. 150 do RIR/99 não é aplicável ao litigante, uma vez que não se trata, como referido no dispositivo legal, de firmas individuais. Mas, prossegue, "mesmo que os serviços em questão tivessem sido explorados em nome de firma individual, ainda assim não poderia ser desconsiderada a forma de tributação adotada (pessoa jurídica)". É que o inciso II do § 2º do art. 150 do RIR/99 teria sido revogado pelo art. 1º da Lei nº 154/1947, o que teria sido reconhecido pela própria CSRF no já referido Acórdão nº CSRF/01-04.835.

Defende o Contribuinte a regularidade do seu modo de proceder em relação à tributação, contestando os fundamentos da autuação, ao argumento de que quem define se os serviços devam ser prestados em nome individual ou em nome de sociedade são os contratantes e não o Fisco e que a legislação apenas diz que determinados serviços vinculados a determinadas profissões, quando prestados por pessoas físicas, em nome individual, serão tributados na pessoa física, o que não seria o caso, posto que aqui os serviços não foram prestados em nome individual.

Argumenta, ainda, que o procedimento fiscal colide com o disposto no art. 146, § 3º do RIR/99 segundo o qual as sociedades civis devem ser tributadas de conformidade com as demais sociedades. Invoca, também, em favor da tese de que qualquer tipo de serviço profissional pode ser enquadrado como rendimento de pessoa jurídica o § 2º do art. 647 do RIR/99, segundo o qual "o imposto incide independentemente de qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de qualquer outra atividade, seja qual for o valor dos serviços em relação à Receita Bruta".

Argumenta a Defesa, considerando a hipótese de exigibilidade dos tributos na pessoa física, que houve erro na apuração da base de cálculo do imposto, posto que: (i) não foi deduzido o pro labore recebido; (ii) as despesas contabilizadas pelas empresas L.F. Participações e Gol - Consultoria, deveriam ser deduzidas como despesas de Livro Caixa; (iil) não foram subtraídos os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte; (iv) no caso da Gol - Consultoria houve mudança de critério, pois considerou-se como rendimento o valor distribuído e sobre esse também houve incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte; (v) os valores pagos por L.F. Promoções, provenientes do estipulado nos parágrafos segundo e terceiro, da Cláusula Terceira do contrato, de fls. 64 a 71, têm caráter indenizatório, por não se enquadrarem no conceito de renda ou proventos de qualquer natureza, e não podem integrar a base de cálculo do imposto.

Refere-se, por fim, ainda reivindicando exclusões da base de cálculo, que os impostos pagos por L. F. Promoções deveriam ser compensados, "uma vez que parte dos rendimentos tributados pelo impugnante é proveniente dos rendimentos já tributados na empresa; quanto à Gol Consultoria, que também pagou tributos, deveria haver compensação da parte correspondente a seus rendimentos.

Sobre a multa qualificada, reafirma o Impugnante que não houve a alegada simulação e, portanto, não há a caracterização de fraude e, desse modo, não estão presentes as razões para a aplicação da penalidade qualificada.

Rebela-se, também, contra a incidência de juros com base na taxa Selic ao argumento de que falta embasamento legal para tanto.

Por fim, o próprio Defendente sintetiza suas razões de defesa nos termos a seguir reproduzidos:

"- nas preliminares pede-se a nulidade do Auto de Infração pelo fato do Fisco ter desconsiderado a personalidade jurídica das empresas L. F. Promoções, Serviços e Representações Ltda. e GOL – Consultoria Esportiva Ltda., sem fundamentação e, principalmente, sem a autorização judicial exigida pelo art. 50 do CC; de outra parte, caso os atos ou negócios praticados tenham sido desconsiderados com base no parágrafo único colado ao art. 116 do CTN alterado pela LC 104/2001, este é inaplicável enquanto não estabelecidos os procedimentos a serem observados; (argumentação no item 2 da impugnação) (base legal art. 59, I e 61, do Dec. 70.235/72);

- no mérito, é demonstrada a inconsistência do lançamento, pois parte dos rendimentos imputados à pessoa física do Litigante, de fato e de direito, pertencem à L.F. Promoções, Serviços e Representações Ltda., onde foram regular e tempestivamente tributados, com amparo no art. 55 da lei nº 9.430/96 (§ 3º, art 146, do RIR/99);

- o litigante mostra que o procedimento do Fisco é destituído de fundamentação legal, por revogado o embasamento pretendido, voltado para as firmas individuais; ao provar que a vedação alegada pelo Fisco sequer alcança as firmas individuais, avalia-se o procedimento do autuado, pois esse operou através de sociedade ilimitada, sem qualquer restrição legal (item 3.1 e 3.2 da impugnação);

- mostra-se, também, que os lucros distribuídos ao litigante pela empresa GOL – Consultoria Esportiva Ltda. foram corretamente apurados e distribuídos, sendo isentos conforme determina o art. 39, inc. XXIX, do RIR/99 (argumentação nos itens 3.1 e 3.2 da impugnação);

- também, mesmo que os rendimentos fossem imputáveis ao reclamante, o que se admite para argumentar, ainda assim a exigência não poderia prosperar, por conter inconsistências na quantificação do valor submetido à tributação (item 3.3 da impugnação) (art. 43 do CTN);

- ainda, mesmo que a desconsideração das duas pessoas jurídicas fosse admissível, ao menos deveriam ser compensados os impostos reclassificados (argumentação no item 3.4 da impugnação);

- finalmente, caso persista a exigência, a multa qualificada, por incomprovada qualquer razão que a justifique, deve ser afastada, em vista

dos argumentos desenvolvidos no item 3.5 da impugnação (base legal: art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64)".

**Decisão de primeira instância**

A DRJ/PORTO ALEGRE/RS julgou procedente em parte o lançamento com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: NULIDADE – Somente enseja a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA – Os rendimentos auferidos pela prestação individual de serviço de técnico de futebol e pela exploração do direito de imagem, que são prestados de forma pessoal, são tributados na pessoa física. 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.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – DIREITO PERSONALÍSSIMO – O imposto de renda retido pela fonte pagadora, Sociedade Esportiva, para os rendimentos auferidos na prestação individual de serviços de técnico de futebol, são considerados antecipação do tributo, mesmo que retidos em alíquota imprópria, e são redutores do IRPF apurado no lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA – É de se manter a multa qualificada de 150%, estando configurado o intuito de fraude, utilizada a simulação, com a conseqüente redução do imposto devido.

TAXA SELIC – APLICABILIDADE – Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos a partir de abril de 1995, incidem juros de mora equivalentes à taxa Selic para títulos federais.

Lançamento Procedente em Parte"

A Turma Julgadora de primeira instância rejeitou a preliminar de nulidade sob o fundamento de que não houve a alegada desconsideração da pessoa jurídica, mas, tão-somente a tributação dos rendimentos que teriam sido prestados, efetivamente, pela pessoa física.

No mérito, a decisão atacada ressaltou a natureza individual e personalíssima dos serviços prestados, devendo a remuneração por esses serviços ser tributada na pessoa física e que os contratos firmados em nome de pessoas jurídicas para a prestação desses serviços não podem mudar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária.

Acolheu, em parte a solicitação do Contribuinte para reduzir do imposto devido os valores retidos na fonte sobre os pagamentos efetuados, mas rejeitou todas as demais compensações solicitadas sob o fundamento de que os rendimentos recebidos a título de pro labore são de natureza distinta dos que serviram de base para o lançamento; de que pelo princípio da entidade as despesas escrituradas nas empresas não podem se confundir com despesas de livro caixa do contribuinte pessoa física; de que, mesmo recolhido indevidamente pela pessoa jurídica, os tributos por ela pagos não podem ser utilizados para compensar impostos devidos pela pessoa física.

Considerou devida a exigência da multa qualificada por entender que houve uma ação conjunta entre a contratantes e o Contribuinte com o intuito de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, caracterizando a simulação e, portanto, estaria configurada a hipótese prevista nos art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964 e, em decorrência, a hipótese referida no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

**Recurso**

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, da qual tomou ciência em 01/02/2005 (fls. 969), o Contribuinte apresentou o recurso de fls. 972/1070 onde repete, em síntese, as mesmas razões de defesa da peça impugnatória, agregando-lhe outras a seguir resumidas.

Pleiteia a nulidade da decisão de primeira instância por ter esta ignorado diferenças fáticas entre este processo e outro anterior, dando-lhe, indevidamente, tratamento igual.

Sob o título "O CASO DA EMPRESA GOL CONSULTORIA ESPORTIVA LTDA". o Contribuinte salienta que a empresa foi constituída em 1999 e que somente em 17/07/2000 passou a integrar o seu quadro societário e que em 15/07/2001 cedeu suas quotas, retirando-se da sociedade, que continuou a existir. Afirma que o procedimento quanto à prestação de serviços e recebimento da remuneração ocorreu dentro da normalidade e repete argumentos da peça impugnatória quanto à possibilidade jurídica dessa forma de relação contratual e do direito de os contribuintes por ela optarem.

Ressalta que o que o Fisco fez, nesse caso, foi tributar o lucro distribuído, o que estaria vedado pela legislação tributária (art. 10 da Lei nº 9.249/95). E por essa razão requer a exclusão dos valores recebidos a título de Distribuição de Lucros da Gol Consultoria.

Repudia a afirmação contida na decisão recorrida de que o lançamento, neste particular, teria legitimidade no § único do art. 116 e no art. 123 do CTN, que permitiria à autoridade fiscalizadora desconsiderar atos ou negócios jurídicos e reafirma que o que foi tributado foi o lucro distribuído.

Sob o titulo "O CASO DA EMPRESA L.F. PROMOÇÕES, SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA. diz que este lançamento se distingue de outro, anterior, pelos fatos e pelo tratamento tributário dado no Auto de Infração. E rechaça os fundamentos da decisão recorrida, os quais resume nos seguintes termos:

> "3.2.2.2.1 – Os sócios da pessoa jurídica não teriam a mesma profissão, citando Parecer Normativo CST nº 15/1983;
>
> 3.2.3.3.2 - A sociedade prestadora dos serviços não seria uma sociedade civil, mas sociedade comercial, cujo contrato social estaria registrado na Junta Comercial, e não no Registro Civil de Pessoa Jurídica;
>
> 3.2.3.3.3 – O trabalho prestado teria caráter personalíssimo e que somente poderia ter sido prestado pelo Recorrente, e não por outro sócio ou funcionário da pessoa jurídica no que pertine à relação contratual com a Sociedade Esportiva Palmeiras;
>
> 3.2.3.3.4 – As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não poderiam ser opostas à Fazenda Pública;
>
> 3.2.3.3.5 – O parágrafo único do art. 116 do CTN permitiria a desconsideração de atos ou negócios jurídicos;"

Sustenta o Recorrente, referindo-se aos itens 3.2.3.3.1 e 3.2.3.3.2, acima reproduzidos, que a fundamentação do citado Parecer Normativo CST nº 15/1983 tem por pressuposto restringir o conceito de sociedade civil e que contém disposições que conflitam com o fundamento da decisão recorrida. Afirma que, no Parecer, não se dá relevância à distinção de se a sociedade foi registrada na Junta Comercial ou no Registro Civil, o que considerou a base da argumentação da decisão recorrida.

Sobre o fundamento resumido no item 3.2.3.3.3 diz que o objeto social da empresa abrange diversos serviços e o auferimento de diversas receitas, além das recebidas da sociedade Esportiva Palmeiras, como a organização de palestras e eventos,

com a participação não só do Recorrente, mas da sócia Olga, que realizou tratativas burocráticas, agendamentos, organização, etc. Enfim, que as atividades da sociedade foram realizadas em equipe "e extrapolam os instantes de apresentação, para abranger todos os atos anteriores e posteriores de que não participou o Recorrente".

Ressalta que o contrato com a Sociedade Esportiva Palmeiras previa, além do treinamento da equipe profissional, a supervisão de todas as equipes amadoras, ou seja, "serviço impossível de ser prestado individualmente, mesmo que nos atos de representação legal estivesse prevista a intervenção do Recorrente."

Rejeita o fundamento constante do Termo de Verificação Fiscal de que a legislação trabalhista conduziria à conclusão de que os rendimentos deveriam ser tributados na pessoa física, devido à caracterização de relação de emprego, argumentando que a própria decisão recorrida relativizou o peso desse fundamento, admitindo-o apenas como subsidiário.

Arremata, referindo-se aos fundamentos da decisão recorrida, dizendo que "o suposto fundamento jurídico nada mais é do que uma seqüência ilógica de argumentos e reproduções absolutamente imprestáveis para os fins e as conclusão propostas".

Sobre o argumento resumido no item 3.2.3.3.4 diz que o dispositivo legal citado (art. 123 do CTN) não é aplicável à hipótese dos autos. que o referido dispositivo se refere exclusivamente às convenções que tratam de responsabilidade pelo pagamento de tributos, o que não seria o caso dos autos.

Quanto ao fundamento resumido no item 3.2.3.3.5, repete argumento da peça impugnatória de que o art. 116 do CTN não foi regulamentado, não podendo ser aplicado.

Declara o Recorrente que parte significativa do valores recebidos de Gol – Consultoria referem-se a direitos de imagem. Sobre essa parcela das receitas, contesta fundamentos da autuação de que o valor do direito de imagem era desproporcional em relação aos salários recebidos pelo Recorrente, afirmando que não há vedação legal para que os contratantes fixem livremente esse tipo de proporção, e invoca o princípio da liberdade de contratar, apoiando-se na doutrina de Alberto Xavier. Ademais, afirma que, no caso concreto, não haveria tal desproporção.

Contesta também o fundamento de que o direito de imagem seria personalíssimo, e em decorrência, não passível de cessão a terceiros, afirmando que o direito é pessoal, mas que pode ser passível de cessão ou permissão a terceiros, que "decorre da livre iniciativa e é corolário do direito da pessoa de usar, gozar e dispor dos bens e direitos integrantes do seu patrimônio como melhor lhe aprouver".

Refuta também o fundamento de que o direito de arena, previsto na Lei Pelé está restrito aos jogadores de futebol, como estaria previsto no art. 42, § 1º da referida lei. Diz que o próprio dispositivo faz ressalva prevendo a possibilidade de disposição em sentido contrário. Invoca, também, a liberdade de iniciativa e de associação, que garante aos atletas e demais profissionais o direito de se associarem. Como terceiro argumento, afirma que não há vedação legal à cessão e licença de uso e do livre exercício de atividade econômica o que tornaria irrelevante a quem a Gol Consultoria tenha prestado serviços, se a diversas pessoas ou se a uma só.

Sobre a participação em programas de televisão diz que, "ao contrário do que afirma o auto do lançamento, não há nexo lógico entre a constatação de ser um direito personalíssimo e a conclusão de que não pode haver licença, cessão ou permissão de uso, mormente quando feitas por prazo determinado e com sujeição a determinadas condições".

Reafirma que não houve simulação ou qualquer outro fato que caracterize o evidente intuito de fraude, que justifique a aplicação da multa qualificada.

Reitera o pedido de que sejam compensados os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica tendo como base os mesmos valores objeto do presente lançamento, reduzindo o montante do principal, de forma a reduzir o valor da multa e juros. Argumenta que sem esta providência estar-se-ia exigindo tributo em duplicidade.

Reitera, também, o pedido de que sejam descontados os valores recebidos a título de pro labore, já tributado na pessoa física do Recorrente.

Rejeita os fundamentos da decisão recorrida que negou o pedido de que fossem considerados como despesas de Livro Caixa os custos e despesas contabilizadas pelas pessoas jurídicas. Argumenta que no caso concreto "há despesas escrituradas necessárias à percepção da renda da pessoa física, que, em obediência ao previsto no art. 75 do RIR/99, devem ser deduzidas para fins de apuração do valor principal supostamente tributável".

Insiste na solicitação de que sejam excluídos da base de cálculo os valores recebidos a título de reembolso de despesas, de caráter indenizatório. Contesta o fundamento da decisão recorrida de que tais pagamentos são remuneração indireta.

Por fim, pede o afastamento da exigência dos juros cobrados com base na taxa Selic, que classifica de abusivo, ilegal e inconstitucional, conforme já declarado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos termos de Acórdão que transcreve.

É o Relatório.

Processo nº. : 11020.002220/2004-98
Acórdão nº. : 104-20.915

# VOTO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Auto de Infração

Argúi, inicialmente, o Contribuinte, a nulidade do Auto de Infração pelo alegado fato de o Fisco ter desconsiderado a personalidade jurídica das empresas L. F. Promoções e GOL – Consultoria, "sem fundamentação e, principalmente, sem a autorização judicial exigida pelo art. 50 do Código Civil".

Contudo, não se verifica nos autos o fato alegado, o que afasta de plano a pretensão da defesa. O lançamento, em momento algum desconsiderou a personalidade jurídica das empresas. A acusação, claramente exposta na autuação, é de que os rendimentos em questão, devido à natureza personalíssima dos serviços remunerados, deveriam ser tributados como rendimentos de pessoa física.

Se tal procedimento está de conformidade com os preceitos legais vigentes é questão a ser apreciada quando do exame do mérito. Neste ponto, basta deixar assentado que o lançamento atende aos requisitos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235,

de 1972 e não vislumbro nos autos qualquer outro vício que possa ensejar sua nulidade, razão pela qual rejeito a preliminar.

Preliminar – nulidade da decisão de primeira instância

Sustenta o Recorrente que o acórdão recorrido, nas suas razões de decidir, adotou os mesmos fundamentos de decisão anterior, em outro processo, mas que guardam diferenças com este, sem ter considerado devidamente tais diferenças.

Tal afirmação, entretanto, ataca os fundamentos do acórdão, no mérito. Não há falar, no caso, em nulidade de decisão, mas no mero exercício do direito ao contraditório. Caberia ao Recorrente contraditar os fundamentos da decisão, o que foi feito.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade da decisão.

**Mérito**

Quanto ao mérito, o cerne da questão gira em torno da definição de quem deve ser o contribuinte, se a pessoa física do ora Recorrente ou se as empresas L.F. Promoções e GOL – Consultoria. É o que passo a examinar.

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

> "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

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

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

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

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

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

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, 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[1].

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

> "Art. 1º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil que tiverem renda liquida anual superior a vinte e quatro mil cruzeiros (Cr$ 24.000,00), apurada de acordo com este Decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou profissão. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430, de 24.12.1945)
>
> Parágrafo único. São também contribuintes as que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse, como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor.
>
> Art. 18 Constitui rendimento líquido, em cada cédula, a diferença entre o rendimento bruto e as deduções cedulares.
>
> Parágrafo único. Quando não for solicitada dedução ou quando esta não tiver cabimento, tomar-se-á como líquido o rendimento bruto declarado".

[1] Deixarei de me referir aos casos se sujeição passiva determinada pela posse do bem produtor da renda, por não ter relação direta com o caso concreto em discussão.

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

> "Art. 6° Na cédula "D" serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como:
>
> a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).
>
> b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;
>
> c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;
>
> d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;
>
> e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;
>
> f) lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de lavor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;
>
> g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);
>
> h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947)".

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

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

> "Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.
>
> § 1° Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.
>
> § 2° As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não".

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

rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Essa concepção permanece até os dias de hoje. Está assim definida no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

> "Art. 2º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção na nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).
>
> § 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).
>
> § 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º)".
>
> Art. 146. São Contribuinte do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):
>
> I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);
>
> II – as empresas individuais (Capítulo II);
>
> § 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).
>
> § 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicável às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

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

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

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

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

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

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

§ 1º São empresas individuais:

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

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

III – as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de térreos da Seção II deste Capítulo (Decreto-lei

nº 1.831, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto-Lei nº 2.397, de 1987

"Art. 1° A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

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

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

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

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

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

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

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

VII - o saldo da conta transitória de correção monetária, de que trata o art. 3°, II, do Decreto-lei n° 2.341, de 29 de junho de 1987.

§ 2° Às sociedades de que trata este artigo não se aplica o disposto no art. 6° do Decreto-lei n° 2.341, de 29 de junho de 1987.

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

> 1° O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2° e 3° .
>
> 2° Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior.
>
> 3° O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1° poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros".

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

> "Art. 10 – Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo de Imposto sobre a Renda do Beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior".
>
> Já a Lei nº 9.430, de 1996 assim dispôs sobre as sociedades civis:
>
> "Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do

> Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas".

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

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

Feita essa digressão, passo ao exame do caso presente. Compulsando os autos verifico, inicialmente, que há uma diferença, que deve ser considerada, entre as situações envolvendo a empresa L.F. Promoções e a GOL – Consultoria. É que, na primeira, o ora Recorrente, até 31/12/2002, era sócio com sua esposa, na proporção de 95% e 5% do capital, respectivamente, e, portanto, detinha total controle da empresa; na segunda, sua participação, que se inicia em julho de 2000, era de 20% (7.500 de 37.500 quotas) do capital social, ao lado de diversos outros sócios, na maioria atletas profissionais do Cruzeiro

Esporte Clube. Ademais, no próprio lançamento, foi dado tratamento diferenciado às situações envolvendo uma e outra empresa: no caso da L.F. Promoções, foram lançados como rendimentos da Pessoa Física os valores formalmente recebidos pela empresa a título de prestação de serviços, com base nas notas fiscais emitidas e escrituração contábil; no caso da GOL – Consultoria, foram lançados como rendimentos tributáveis na Pessoa Físicas os valores recebidos a título de distribuição de lucros.

Portanto, para maior clareza, examinarei, em separado, as situações envolvendo uma e outra empresa.

L. F. Promoções

A empresa L.F. Promoções, constituída como sociedade mercantil, tem por finalidade social "a prestação de serviços de treinamento profissional de esportes, consultoria e assessoria esportiva, elaboração e apresentação de palestras e seminários, ações de *merchandising*, cessão de imagens, licenciamentos, representações comerciais de artigos esportivos em geral e locação de bens imóveis próprios" (fls. 100); tem como sócios o ora autuado, Luis Felipe Scolari, qualificado como sendo "professor", com participação no capital de 95%, e sua esposa Olga Pasinato Scolari, também qualificada como sendo "professora" e com participação no capital de 5% (fls. 98).

Os autos mostram que as receitas contabilizadas pela sociedade e que foram objeto do presente lançamento decorrem da remuneração pelas atividades de técnico de futebol, por apresentações do autuado em programas de televisão, por cessão do uso de imagem e por apresentação de palestras.

A questão a ser respondida é: as rendas produzidas por essas atividades podem ser caracterizadas como produto da exploração de atividade civil ou comercial, com o

objetivo de lucro ou como atividade especulativa de lucro? Pode a sociedade ser caracterizada como sociedade civil de profissão legalmente regulamentada?

A resposta é negativa para ambas as indagações. Sobre a primeira questão, é necessário tomar-se como ponto de partida a distinção entre a retribuição ou remuneração por serviço prestado, e o lucro ou ganho gerado por um negócio, como fruto de atividade comercial ou especulativa, continuadas. O lucro nesse caso é a diferença entre o capital empregado e aquilo que ele produziu, dentro de certo tempo.

Nesse ponto, é de se ressaltar a importância da natureza personalíssima dos serviços prestados. É dizer, esses serviços, pela sua natureza, necessariamente, deveriam ser prestados, pessoalmente, pelo Autuado. Isso afasta de plano qualquer possibilidade de se considerar a atividade como sendo de venda de serviços. O papel do Autuado em nenhum momento foi, e não poderia ser, de comerciante ou investidor; de quem aplica uma determinada quantidade de recursos com a expectativa de obter um ganho; de alguém que realiza um negócio de venda de serviços que seriam prestados por terceiros. O papel do Autuado sempre foi, e não poderia ser de outro modo, pela própria natureza dos serviços, de alguém que iria realizar, pessoalmente, um determinado trabalho e, em contrapartida, iria receber uma retribuição. Nesse caso, a materialidade do fato se identifica perfeitamente como as situações definidas na legislação tributária, acima transcrita, em que o contribuinte do imposto será sempre e necessariamente a pessoa física beneficiária dos rendimentos.

Em reforço dessas conclusões, no caso presente abundam nos autos elementos que denunciam a natureza da relação pessoal de trabalho entre o Sr. Luis Felipe Scolari e os contratantes, como a exigência em contrato de que os serviços devam ser prestados diretamente e pessoalmente pelo ora Recorrente, como referências a pagamentos

de diferenças salariais, a pagamento de 13º salário, a pagamentos de cachês, referidos no relatório.

Sobre ser ou não a empresa em questão uma sociedade civil de profissões legalmente regulamentadas, a matéria foi analisada com profundidade pela decisão recorrida, com fundamento nas conclusões do Parecer Normativo CST nº 15, de 21 de setembro de 1983. A questão central, a meu juízo, é a necessidade, inafastável, de que os objetivos da sociedade devam ser inerentes à formação profissional dos sócios e de que essa formação profissional seja legalmente regulamentada. Não é o caso da atividade de técnico de futebol, de palestrante ou de quem se apresenta em programas televisão. Essas atividades não são inerentes à formação profissional de professores e nem as profissões inerentes a essas atividades são legalmente regulamentadas. Portanto, de sociedade civil de profissões regulamentadas não se trata na espécie.

Neste ponto, convém retomar a questão levantada pela defesa, em preliminar, de que a autuação desconsiderou a personalidade da pessoa jurídica da empresas em questão. Como afirmado quando da apreciação da preliminar, não é disso que se trata no presente caso. A questão é que, sendo o contribuinte do imposto a pessoa física, pelas razões exaustivamente expostas acima, por óbvio o lançamento deve ser feito na pessoa física. Isso em nada afeta a personalidade jurídica da empresa, que permanece intacta.

Assim, em conclusão, não tenho reparos a fazer ao lançamento quanto ao imposto exigido com base nas receitas de serviços pagas em nome da empresa L.F. Promoções.

Aqui o lançamento se refere a valores recebidos pelo Autuado da empresa Gol – Consultoria no período de julho de 2000 a junho de 2001. Em julho de 2000 o autuado firmou com a empresa Cruzeiro Esporte Clube dois contratos; um tendo por objeto dirigir, treinar e comandar a equipe de futebol do Cruzeiro, pelo prazo de 30 (trinta) meses, pelo valor avençado de R$ 540.000,00 por ano contratado, incluindo 13º salário, a serem pagos mensalmente; outro, tendo por objeto a cessão dos direitos de sua imagem, pelo valor avençado de US$ 1.700.000,00, por ano contratado, incluindo 13º salário, a serem pagos mensalmente. Nessa mesma época (17/07/2000), o Autuado foi admitido como sócio da empresa GOL - Consultoria da qual eram sócios vários atletas profissionais do clube Cruzeiro, ficando o ora Recorrente com uma participação de 20% do capital da empresa. O objetivo social da empresa era "a prestação de serviços na área esportiva, bem como a exploração e divulgação de imagem de atletas profissionais e demais profissionais da área esportiva e a prestação de serviços de profissionais liberais". A GOL – Consultoria firmou com Cruzeiro Esporte Clube, em 01/02/1999, contrato em que esta cedia à primeira o direito de explorar "a imagem de todos os atletas profissionais participantes do quadro societário da CONTRATADA, podendo esta alterar este quadro societário a qualquer tempo...", devendo-se notar que nesse contrato não foi fixado valor, constando na cláusula terceira que "os valores a serem pagos pela prestação dos serviços ora contratados, serão definidos em comum acordo entre as partes, mensalmente, levando em consideração o volume e as características dos serviços efetivamente executados pela contratada"; nos anos de 2000 e 2001, o Recorrente recebeu da empresa GOL – Consultoria as importâncias, respectivamente, de R$ 1.295.692,44 e R$ 1.831.132,74 a titulo de distribuição de lucro, valores esses que serviram de base para o lançamento.

Como se vê, a situação aqui difere em alguns aspectos daquela envolvendo a L.F. Promoções. É que aqui foram considerados tributáveis os valores recebidos de GOL – Consultoria e não os valores recebidos por esta como naquele outro caso. É por essa razão que o Recorrente sustenta que foram tributados os lucros distribuídos.

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

Concluo que deve ser mantida a qualificação da penalidade em relação à parte do lançamento que teve como base de cálculo os rendimentos declarados como tendo sido recebidos de GOL – Consultoria.

Quanto à cobrança dos juros de mora, o fundamento legal da exigência, conforme explicitado no Auto de Infração, é o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, 1996, que transcrevo abaixo:

Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do

A acusação, entretanto, é de que as quantias recebidas de GOL – Consultoria referem-se a remunerações pela prestação de serviços de natureza pessoal, conforme dito expressamente, no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 28, a saber: "Considerando que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, conforme descrito no item IV do presente relatório fiscal, não pode remanescer dúvida de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em epígrafe devem ser tributados na declaração de pessoa física".

Mais adiante, no mesmo relatório, a autoridade lançadora justifica o fato de ter sido considerado como base de cálculo os valores recebidos a título de distribuição de lucros pela impossibilidade material de segregar das receitas da empresa GOL – Consultoria as parcelas relativas ao uso de imagem do Recorrente.

A questão a ser decidida, portanto, diz respeito à efetiva natureza dos valores recebidos pelo Recorrente, se, conforme fundamento da autuação, tais valores referem-se à remuneração por exercício de atividade ou profissão de natureza pessoal, ou se a lucros distribuídos, como quer a defesa.

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. Note-se que embora o contrato entre o Recorrente e o Cruzeiro tenha fixado um valor de US$ 1.700.000,00 por ano, incluindo 13º salário, como remuneração pela cessão do direito de imagem, os únicos valores recebidos pelo Recorrente foram pagos por GOL – Participações; que a quase totalidade das receitas de GOL – Consultoria é

proveniente do próprio Cruzeiro, conforme atestam as notas fiscais de fls. 472/499 e 560/480.

Um resumo dos contratos e das movimentações financeiras entre o Autuado, o Cruzeiro e a GOL – Consultoria não deixa dúvidas de que o Cruzeiro pagava seus atletas e demais profissionais contratados, pelo menos é o caso do ora Recorrente, por intermédio de GOL – Consultoria, senão vejamos: o Cruzeiro contrata com o técnico (e atletas profissionais) o direito de uso de sua imagem por um valor determinado, contrata a empresa GOL – Consultoria para explorar esse direito de imagem e paga a esta por esse serviço quantia equivalente ao valor contratado com o profissional, e a empresa contratada paga ao profissional o valor do contrato, porém como lucros distribuídos; o profissional nada recebe diretamente do clube pela cessão de imagem, conforme havia sido avençado. Assim, o resultado final é que o Profissional recebeu o valor contratado com o Cruzeiro porém sob a forma de lucros distribuídos, com o conveniente resultado de afastar a incidência do imposto de renda na pessoa física.

A desproporção entre os salários contratados e o direito de imagem é apenas um fundamento adicional, para demonstrar a intenção deliberada de transferir para a empresa GOL – Consultoria a responsabilidade pelo pagamento da maior parte do contrato. Como também é relevante como fundamento adicional que, com o capital de R$ 7.500.00, referente à participação societária na empresa GOL – Consultoria o Recorrente tenha obtido no período de um ano um "lucro" de mais de R$ 3.200.000,00.

Assim, em conclusão, entendo que, conforme fundamento da autuação, os valores recebidos pelo Recorrente da empresa GOL – Participações referem-se a remuneração por serviços prestados ao Cruzeiro e/ou cessão a este de direito de uso de sua imagem, de natureza pessoal e, portanto, tributáveis como rendimentos de pessoa física.

Compensação dos tributos e contribuições pagos

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

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

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

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

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

Quanto aos tributos e contribuições pagos por GOL – Consultoria, não se aplica o mesmo raciocínio. Primeiramente, porque o valor tributado foi aquele efetivamente recebido sob a rubrica de lucros distribuídos e não de receita da empresa, como no outro caso. Depois, porque a acusação é de que os pagamentos feitos pela GOL – Consultoria foram apenas uma forma simulada de o Contratante, por intermédio de uma interposta pessoa, remunerar o ora Recorrente pelos serviços prestados.

Compensação dos valores recebidos a título de pro labore

O Contribuinte pleiteia a subtração da base de cálculo dos valores recebidos e declarados a título de pro labore.

Como se sabe, o pro labore é a remuneração do sócio pelo seu trabalho para a empresa. Ora, no caso, diferentemente do que afirma o Recorrente, não se desconsiderou a personalidade da pessoa jurídica, que, como já dito acima, permaneceu intacta. Registre-se, inclusive, que, embora as receitas contabilizadas pela empresa sejam predominantemente aquelas provenientes do trabalho pessoal do Recorrente, não foram as únicas. Portanto, é plenamente justificável que a empresa pague pro labore ao sócio,

mesmo desconsiderando as receitas objeto deste lançamento. Isto é, não há nenhuma relação lógica entre o pagamento de pro labore e os rendimentos objeto deste lançamento.

Se é assim, o pro labore recebido se constitui rendimento do trabalho recebido pelo Recorrente, independentemente de outros rendimentos, inclusive aqueles objeto deste processo.

Consideração das despesas contabilizadas pela empresa como despesas de Livro Caixa.

A pretensão da defesa não tem amparo legal. Embora a legislação admita deduções sobre o rendimento bruto, estas devem ser aquelas previstas em lei. No caso de deduções de Livro Caixa, as despesas admitidas são aquelas especificadas no art. 75 do RIR/99, *verbis*:

> "Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I).
>
> I – a remuneração para a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;
>
> II – os emolumentos pagos a terceiros;
>
> III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):
>
> I – a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arredamento;

II – a despesas como locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III – em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48".

Como se vê, a dedução de despesas a título de Livro Caixa está limitada a determinados tipos de despesas e pressupõe a observância de determinados requisitos, um deles a escrituração do Livro Caixa. Portanto, para se admitir a dedução, teria o contribuinte que especificar que despesas pretende deduzir para que se verifique sua admissibilidade. O que não ocorre na espécie.

Subtração de verbas de natureza indenizatória.

O Contribuinte pede, por fim, que sejam subtraídos da base de cálculo valores recebidos a título do que classifica como verbas recebidas pelo ressarcimento de despesas de viagens, restaurantes, etc. conforme consta de cláusula contratual.

A legislação tributária prevê a não incidência do imposto sobre valores recebidos a título de ajuda de custo, no caso de deslocamento de um município para outro, do beneficiário e de sua família, e de diárias recebidas para custear despesas de alimentação e pousada, sempre no caso de necessidade de serviço. É o que consta dos art. 39, incisos I e XIII do RIR/99:

"Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

I – a ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiário e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita a comprovação posterior pelo contribuinte (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XX).

> XIII – as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso II)".

Fora dessas hipóteses, quaisquer valores recebidos, ainda que a título de ressarcimento de despesas de viagem, hospedagem ou alimentação estarão sujeitos à incidência do imposto. Caberia ao Contribuinte demonstrar que valores efetivamente recebeu e qual a natureza desse recebimento, para que se pudesse exclui-los da base de cálculo. A simples referência à cláusula contratual não basta para comprovar a natureza indenizatória das verbas. Ademais, não está demonstrado nos autos que tais valores entraram no cômputo da base de cálculo do imposto.

Multa qualificada

Sobre a multa qualificada examino separadamente os rendimentos recebidos de L.F. Promoções e GOL – Consultoria. No caso da L.F. Promoções os contratos foram firmados entre as fontes pagadoras e a empresa. O que o Fisco diz é que apesar dessa forma contratual, os rendimentos efetivamente são da pessoa física, dada sua natureza.

Não vislumbro aí qualquer intuito de fraude, mas, tão-somente uma pretensão do Contribuinte que não foi acolhida pelo Fisco. O procedimento adotado pelo Contribuinte e pela empresa L.F. Promoções não caracterizam as situações previstas no art. 167, § 1º do Código Civil Brasileiro de 2002 (art. 102 do CC de 1916) como simulação, senão vejamos:

> "Art. 167. (...)
>
> § 1º Haverá simulação nos atos 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."

Não vejo que tenha ocorrido no caso nenhuma das hipóteses acima: os contratos foram efetivamente realizados entre a L.F. Produções e os contratantes, os valores foram efetivamente recebidos pela empresa, os serviços foram prestados pela pessoa física do ora Recorrente e os "lucros" foram efetivamente distribuídos pela L.F. Promoções e recebidos pelo Autuado. Nada aí foi simulado. Ao contrário, de tudo foi dado conhecimento à Fazenda Nacional, mediante apresentação das declarações. O que ocorre, vale repetir, é que, pela natureza dos serviços, o contribuinte deveria ser a pessoa física do prestador e não a empresa, o que foi corrigido pelo lançamento.

Situação diversa é a referente aos rendimentos recebidos do clube Cruzeiro. Aí a pessoa física Luis Felipe Scolari firmou contrato com o clube Cruzeiro, de quem deveria receber a quantia de US$ 1.700.000,00 por ano, incluindo 13º salário pela cessão do direito de imagem, segundo o contrato. Porém, mediante a operação descrita acima, nada recebeu diretamente do Cruzeiro, tendo recebido, entretanto, valor equivalente de GOL – Consultoria, a título de lucros distribuídos.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmudar a natureza dos rendimentos recebidos pelo Autuado e com isso produzir uma redução do imposto devido. O recorrente tinha a receber do clube pela cessão do direito de imagem a importância de US$ 1.700.000,00 anuais, mais 13º salário. Com a operação, de ingresso do Recorrente na sociedade GOL – Consultoria e o contrato entre esta e o clube cruzeiro, etc. o que ocorreu foi que o clube realizou pagamento de valor equivalente e o autuado recebeu

esse valor. A única coisa que efetivamente mudou é que se deu a esse recebimento a feição de lucros distribuídos.

No caso da L.F. Promoções o Recorrente detinha o controle da empresa; foi a empresa que contratou a prestação de serviços; os pagamentos pela prestação dos serviços foram feitos à empresa. No caso da GOL – Consultoria foi a pessoa física do Sr. Luiz Felipe Scolari que contratou com o Clube Cruzeiro; o contrato entre a GOL – Consultoria e o clube tinha por objeto a exploração do direito de imagem e que, portanto, não se referia à cessão dos direitos de imagem do Recorrente, que já os havia cedido ao clube Cruzeiro, e, portanto, nada justificaria que o Recorrente deixasse de receber do Clube o valor contratado.

Fica clara, portanto, a diferença entre uma situação e a outra. No primeiro caso, não se cogita de simulação. Não se põe dúvida sobre a autenticidade das relações contratuais firmadas entre a empresa L.F. Promoções e as contratantes dos serviços. Apenas, considerando a natureza dos serviços prestados, a legislação tributária determina que o contribuinte, no caso, deve ser a pessoa física prestadora dos serviços; no segundo caso, os contratos entre a GOL – Consultoria e o clube Cruzeiro, bem como o ingresso e posterior saída do Autuado da empresa, são meros artifícios para transmudar a natureza dos rendimentos que, de qualquer forma, teria o Recorrente que receber como contrapartida pela cessão dos direitos de imagem ou outro serviço qualquer.

Entendo, portanto, configurado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, *verbis*:

> "Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. "

A exigência dos juros Selic está expressamente prevista em normas validamente inseridas no ordenamento jurídico brasileiro e em relação às quais não consta declaração definitiva de inconstitucionalidade pelos Tributais Superiores.

Por outro lado, este Conselho não se ocupa do exame da eventual inconstitucionalidade de normas legais. Isto porque os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para: 1) subtrair da base de cálculo da multa de ofício os valores dos tributos e contribuições pagos pela empresa L.F. Promoções, na proporção dos rendimentos que serviram de base de cálculo para esses tributos e que foram considerados rendimentos da pessoa física do Recorrente; 2) Reduzir para 75% o percentual da multa de ofício incidente sobre os rendimentos originalmente declarados como receitas da empresa L.F. Participações.

Sala das Sessões (DF), em 11 de agosto de 2005

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA