



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.725082/2019-60
ACÓRDÃO	2101-003.688 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JEFFERSON DE OLIVEIRA GALVAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2016, 2017, 2018, 2019

NULIDADE. DECISÃO DRJ. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Uma vez suportados pela decisão de piso os fundamentos constantes da acusação fiscal e sendo estes suficientes para a manutenção do lançamento, o acréscimo ou o aprofundamento de razões por parte do julgador de primeira instância não consubstancia inovação ou alteração de critério jurídico apta a motivar a nulidade do Acórdão recorrido.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. DIREITO DE IMAGEM. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Uma vez demonstrada a prática de atos artificiais de cessão da exploração da imagem, através de pessoa jurídica interposta da qual o desportista é sócio- controlador e de forma a dissimular o recebimento de rendimentos do trabalho assalariado, é dever da autoridade fiscal requalificar a natureza dos rendimentos e a sujeição passiva de forma a refletir os fatos jurídico-tributários efetivamente ocorridos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Estando comprovada nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com a interposição de pessoa jurídica e a simulação de recebimento de rendimentos de direito de imagem com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que

alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

É responsável solidário, possuidor de interesse comum, todo aquele que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por voto de qualidade, por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; vencido os Conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto (relator), Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior e Ana Carolina da Silva Barbosa, que votaram pela declaração de nulidade do acórdão da DRJ, com retorno do s autos à primeira instância para novo julgamento adstrito aos motivos do TVF; b) por maioria de votos, negar provimento ao pedido de aproveitamento de valores pagos pelas pessoas jurídicas, vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior; e c) por voto de qualidade, dar provimento parcial aos recursos voluntários, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, vencidos os Conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto (relator), Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior e Ana Carolina da Silva Barbosa, que votaram para desqualificar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75% e pela exclusão do coobrigado “Botafogo de Futebol e Regatas” do polo passivo da obrigação tributária. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

Sala de Sessões, em 7 de abril de 2026.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto - Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Tratam-se de recursos voluntários interpostos por Jefferson de Oliveira Galvão e Botafogo de Futebol e Regatas contra o Acórdão nº 108-004.189, prolatado pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro em sessão de 19 de outubro de 2020, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelos ora Recorrentes, mantendo integralmente a exigência fiscal constante do Auto de Infração.

O Auto de Infração foi lavrado sob o TDPF-F nº 06.1.85.00-2019-00013-8, relativo aos anos-calendário de 2015 a 2018, exigindo-se Imposto de Renda Pessoa Física de Jefferson de Oliveira Galvão, acrescido de multa de ofício qualificada de 150%, com fundamento no art. 44, inciso I, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/1996, além de juros de mora. O Botafogo de Futebol e Regatas foi incluído no polo passivo da obrigação tributária como responsável solidário, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal que instruiu a autuação, a autoridade fiscal concluiu que o Botafogo de Futebol e Regatas e o Jefferson de Oliveira Galvão estabeleceram acordo mediante o qual parte da remuneração do atleta foi paga a título de direito de imagem, por intermédio de pessoa jurídica constituída pelo jogador, objetivando exonerarem-se mutuamente da incidência tributária. O TVF consignou que houve planejamento tributário abusivo que violou a legislação tributária ao constituir relação jurídica simulada, utilizando-se dos valores acertados a título de Licença do Direito ao Uso da Imagem como uma espécie de manto protetor à tributação dos valores efetivamente pagos a título de remuneração ao atleta.

A Fiscalização identificou que Jefferson de Oliveira Galvão mantinha com o Botafogo de Futebol e Regatas um Contrato Especial de Trabalho Desportivo, no período de fevereiro de 2015 a dezembro de 2018, pelo qual recebia salário mensal de R\$ 62.500,00 entre fevereiro de 2015 e julho de 2017, valor que foi aumentado para R\$ 210.000,00 mensais entre julho de 2017 e dezembro de 2018, representando acréscimo de 236%. Paralelamente ao contrato de trabalho, havia Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional, mediante o qual pessoas jurídicas relacionadas ao atleta cediam ao Botafogo os direitos de exploração da imagem de Jefferson.

Inicialmente, de fevereiro de 2015 até 1º de dezembro de 2015, a concedente foi a firma Jefferson de Oliveira Galvão, CNPJ 11.172.016/0001-06. A partir de 1º de dezembro de 2015, mediante terceiro aditamento ao contrato de concessão, a concedente passou a ser a sociedade

Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, CNPJ 23.480.958/0001-22, sociedade limitada da qual Jefferson era sócio. O Botafogo, na condição de licenciado, pagava valores mensais às empresas concedentes, sendo R\$ 287.500,00 mensais no período de 2015 até julho de 2017, valor reduzido para R\$ 140.000,00 mensais a partir de julho de 2017. Havia também a participação da MFD Empreendimentos e Participações Ltda como interveniente nos contratos.

A autoridade fiscal apontou que, considerando a soma do salário e dos valores pagos a título de direito de imagem, a remuneração total de Jefferson era de R\$ 350.000,00 mensais entre 2015 e julho de 2017, sendo 18% correspondente ao salário e 82% aos valores de imagem. Após julho de 2017, com o aumento salarial e a redução dos valores de imagem, a remuneração total permaneceu em R\$ 350.000,00 mensais, passando a corresponder 60% ao salário e 40% aos valores de imagem, percentual este que atende ao limite estabelecido pelo parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/1998, introduzido pela Lei nº 13.155/2015.

O TVF registrou que a redistribuição das verbas, ocorrida em julho de 2017, não alterou o valor global da remuneração do atleta, mantendo-o em R\$ 350.000,00 mensais, circunstância que o fiscal reputou indicativa da fungibilidade das duas parcelas. Cumpre registrar que, durante todo o período entre 12 de maio de 2016 e 09 de julho de 2017, no qual o atleta esteve afastado em razão de lesão e cirurgia, os pagamentos mensais de R\$ 287.500,00 a título de direito de imagem continuaram sendo efetuados regularmente.

Nota-se que o TVF estabeleceu como critério de aferição da infração a demonstração, mediante documentação hábil e idônea, de que houve efetiva exploração da imagem do atleta Jefferson pelo Botafogo ou pelas empresas concedentes de forma personalíssima e em atividade extraprofissional. Para tanto, a Fiscalização intimou o Botafogo em três oportunidades, solicitando a apresentação do Contrato Especial de Trabalho Desportivo e alterações firmados entre o atleta e o clube.

Intimou também as empresas Jefferson de Oliveira Galvão e MFD Empreendimentos, solicitando que esclarecessem e comprovassem, amparados em documentação hábil e idônea, como se deu a exploração pelo Botafogo ou mesmo diretamente pela empresa Jefferson de Oliveira Galvão da imagem do atleta de forma personalíssima e em atividade extraprofissional, tais como contratos de publicidade com terceiros, subcontratação, licenciamento de produtos, venda de espaços publicitários, contratos com patrocinadores e demais acordos comerciais ligados à imagem do atleta em atividades extracampo, solicitando ainda planilha e documentos detalhando o quanto o Botafogo faturou em cada contrato ou evento explorado.

O Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional, celebrado em 01/08/2012, estruturou-se com a PJ do atleta na posição de CONCEDENTE, o Botafogo na posição de licenciado, o atleta Jefferson na condição de ATLETA anuente, e a MFD Empreendimentos e Participações Ltda como Interveniente Anuente. O Pressuposto B do instrumento descreve a CONCEDENTE como empresa

cujo objeto social seria a administração da imagem de seus sócios e a exploração comercial do nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta. A Cláusula 1.1 define o objeto como a concessão da CONCEDENTE ao BOTAFOGO, com a expressa anuência do ATLETA e da Interveniente Anuente, do direito de exploração comercial da imagem, apelido desportivo e voz do atleta. Registre-se que, em nenhum momento do procedimento fiscal, foram apresentados contratos firmados diretamente entre o atleta pessoa física e as pessoas jurídicas concedentes (Jefferson de Oliveira Galvão Ltda. e Galvão & Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda.) autorizando-as a explorar sua imagem, não obstante as três intimações expedidas pela autoridade fiscal com essa finalidade específica.

A Fiscalização consignou que a documentação apresentada não foi suficiente para comprovação da exploração da imagem e da efetiva utilização comercial da imagem do atleta em moldes que justificassem os valores pagos e caracterizassem operação autônoma em relação ao contrato de trabalho.

Para exata compreensão das razões adotadas pela Fiscalização, destaca-se o seguinte trecho do TVF:

10 – A NÃO EXPLORAÇÃO COMERCIAL DA IMAGEM DO ATLETA JEFFERSON DE OLIVEIRA GALVÃO

Preliminarmente, deve-se destacar que o contribuinte, apesar de intimado por 3 vezes a apresentar cópia dos contratos firmados entre ele e as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e a Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, autorizando as mesmas a explorar a sua imagem, não apresentou tais documentos (DOC 01, 11 e 14).

Da mesma forma, as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, também intimadas a apresentar os mesmos contratos, não atenderam à intimação (DOC 71, 73, 75, 78, 80 e 82).

O Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional celebrado com o Botafogo de Futebol e Regatas, em 01/08/2012, teve como objetivo a concessão ao Botafogo “do direito de exploração comercial da imagem, apelido desportivo e voz do atleta”, em “procedimentos publicitários e de marketing” (DOC 23): (...)

O Botafogo foi intimado, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência (DOC 30), a esclarecer e comprovar, amparado em documentação hábil e idônea, como se deu a exploração da Imagem do atleta de forma personalíssima e em atividade extraprofissional, tais como contratos de publicidade (subcontratação), de licenciamento de produtos, de venda de espaços publicitários, contratos com patrocinadores e demais acordos comerciais ligados à imagem do atleta em atividade extracampo. Foi intimado, ainda, a apresentar contratos, recibos e termos de compromisso firmados, além de uma planilha detalhando quanto o Botafogo faturou em cada contrato/evento explorado.

Em resposta, o Botafogo apresentou apenas (DOC 56 a 68):

- Uma foto da camisa do Botafogo acompanhada de agradecimentos ao jogador;

- Fotos da despedida do jogador no jogo entre Botafogo e Paraná;
- Foto da homenagem do clube ao jogador;
- Foto do jogador em uma festa;
- Foto da homenagem recebida pelo jogador no dia do goleiro;
- Foto do jogador com a camisa do clube;
- Fotos do jogador visitando uma escola infantil.

Com a devida vênia, esses documentos não comprovam qualquer exploração da imagem do atleta pelo clube. Além disso, o Botafogo não apresentou nenhuma informação sobre valores recebidos em retorno pela exploração da imagem do atleta.

Nos mesmos termos, foram intimadas as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e a Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda. Nenhuma apresentou qualquer documento que comprovasse a exploração comercial da imagem do jogador.

Por sua vez, a MFD Empreendimentos e Participações, também intimada nos mesmos termos, informou desconhecer “quaisquer procedimentos publicitários e de marketing, que tenham gerado remunerações financeiras, trazidos pelo Botafogo de Futebol e Regatas” (DOC 157): (...)

O fato de o Botafogo e as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda não apresentarem documento algum comprovando a efetiva utilização/exploração da imagem do atleta já seria suficiente para caracterizar os valores recebidos pelas citadas empresas como rendimentos do trabalho devidos ao jogador. É, contudo, fácil ir além e demonstrar que os contratos de exploração de direitos de uso de imagem do atleta, celebrados entre o clube e as mencionadas empresas, foram intencionalmente utilizados para disfarçar rendimentos de trabalho assalariado. Senão vejamos: (...)

A Lei n.º 13.155/2015 incluiu o parágrafo único do art. 87-A da Lei n.º 9.615/98 (Lei Pelé), que assim dispõe:

“Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)” (grifou-se)

Os artigos da Lei nº 13.155, de 2015, entraram em vigor na data da publicação da Lei, que ocorreu em 05/08/2015. Contudo, somente em julho de 2017 clube e empresas perceberam a alteração na Lei. Com isso, assinaram o 4º aditamento ao contrato de concessão de direito de imagem, adequando os valores pagos pelo Botafogo a título de Direito de Imagem ao disposto no parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (DOC 23): (...)

Nesse mesmo mês de julho, o Botafogo promoveu alteração no salário do atleta, elevando-o de forma a compensar a redução do valor pago a título de (suposta) exploração de sua imagem (DOC 05 e 24):

Tais alterações simultâneas dos valores pagos a título de rendimentos do trabalho e de (suposta) utilização da imagem do atleta mostram, de forma cristalina, a real intenção do clube e do jogador: travestir rendimentos do trabalho em remuneração por exploração de imagem. Vejamos o gráfico abaixo: (...)

O gráfico mostra o período em que o salário (em cinza claro) era R\$ 62.500,00 e os valores pagos a título de Direito de Imagem (em preto) era R\$ 287.500,00 e o período em que eles passaram a ser de R\$ 210.000,00 e R\$ 140.000,00, respectivamente. O valor total, de R\$ 350.000,00, permaneceu o mesmo ao longo desses quatro anos.

De todo o exposto, conclui-se que os valores pagos a título de Direito de Imagem e a título de salário estavam intrinsecamente ligados, como demonstra claramente a preocupação em se manter o valor total da remuneração paga ao jogador, antes e depois das alterações contratuais citadas.

Em outras palavras, o contrato de trabalho e o contrato de direito de imagem não são confundíveis, requisito essencial estabelecido pelo artigo 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei nº 12.395, de 2011, circunstância essa que afasta a natureza civil da negociação da imagem.

Sendo assim, os valores pagos a título de Direito de Imagem serão considerados remuneração do atleta Jefferson de Oliveira Galvão, devendo ser tributados conforme legislação pertinente.

Quanto à multa qualificada, a Fiscalização aplicou o percentual de 150% previsto no parágrafo primeiro do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sob o fundamento de que houve fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, e concluiu, nos termos do art. 73 da mesma lei. O TVF consignou que o Botafogo e Jefferson de Oliveira Galvão estabeleceram um acordo de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual parte da remuneração do contribuinte seria paga por meio da pessoa jurídica por ele constituída a título de Direito de Imagem, caracterizando conduta dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a excluir ou modificar suas características essenciais.

O Sr. Jefferson de Oliveira Galvão e o Botafogo de Futebol e Regatas apresentaram impugnação sustentando que houve efetiva exploração da imagem do atleta Jefferson pelo clube, apresentando documentação comprobatória de ações nas quais a imagem do atleta foi utilizada.

Entre as ações documentadas, destacaram a participação do atleta em ação social realizada em 09 de junho de 2015 no DEGASE, Departamento Geral de Ações Sócio Educativas, com repercussão em entrevista concedida à ESPN e matéria veiculada no programa Globo Esporte. Em novembro de 2015, o clube criou e comercializou camisa especial personalizada de Jefferson. Em 12 de julho de 2016, o atleta participou da campanha promocional "Alô? É o Jefferson!", na qual ligou pessoalmente para torcedores buscando adesão ao programa de sócios do clube. Em 10 de setembro de 2016, foi lançada segunda camisa especial de Jefferson, com evento de lançamento para mais de 500 torcedores. A defesa apresentou ainda outras ações, incluindo Noite de Autógrafos organizada pelo Botafogo, visita do atleta à Escola Municipal em Honório Gurgel em 1º de setembro de 2017, participação no Dia do Goleiro em 26 de abril de 2018 com lançamento da linha Topper 2018, comercialização em abril de 2018 de copo especial de Jefferson no Estádio

Maracanã, festa do Dia das Crianças no INCA em 02 de outubro de 2018, e ações de marketing de despedida do atleta em 26 de novembro de 2018. Consignou ainda que, no período entre 12 de maio de 2016 e 09 de julho de 2017, a exploração presencial da imagem do atleta ficou suspensa em razão de lesão e cirurgia, conforme atestado por relatório médico juntado aos autos.

Os impugnantes alegaram que apresentaram todos os contratos solicitados pela Fiscalização, incluindo o Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem e seus aditivos, bem como o Contrato Especial de Trabalho Desportivo e alterações. Sustentaram que o art. 87-A da Lei Pelé permite expressamente a cessão de direitos de imagem mediante contrato de natureza civil, e que o direito de imagem possui dimensão patrimonial explorável economicamente, sendo o marketing institucional forma válida de exploração comercial. Destacaram que a adequação dos valores ao limite de 40% estabelecido pela Lei nº 13.155/2015, ocorrida em julho de 2017, demonstra boa-fé e ausência de intuito fraudulento.

Quanto à multa qualificada, a defesa sustentou a ausência de dolo específico necessário para a caracterização de fraude ou conluio, argumentando que se trata de divergência interpretativa legítima, hipótese em que o art. 112 do Código Tributário Nacional afasta a aplicação de penalidade. Quanto à responsabilidade solidária do Botafogo, a defesa argumentou que o clube não pode ser responsabilizado solidariamente ante a ausência de interesse comum na suposta infração e o fato de ter agido no exercício regular de direito autorizado pelo art. 87-A da Lei Pelé.

O Acórdão nº 108-004.189 julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal. O julgado concluiu que o contribuinte se valeu de simulação ao disfarçar rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho como pagamentos a título de cessão de direitos de imagem, com o objetivo de submeter-se à tributação favorecida na pessoa jurídica em lugar da alíquota de 27,5% incidente na pessoa física.

O acórdão recorrido analisou a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, consignando que, para que esse dispositivo fosse aplicável, todos os sócios da sociedade prestadora de serviços deveriam estar revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade, de modo que, em se tratando de sociedade para administração de direitos de jogadores de futebol, todos os sócios deveriam ser atletas.

Concluiu que, no caso concreto, a receita da empresa decorreria única e exclusivamente do trabalho pessoal de um único sócio. O julgado analisou também o art. 980-A do Código Civil, concluindo que a tributação na pessoa jurídica de rendimentos decorrentes de cessão de direitos patrimoniais de imagem somente seria admissível para empresa individual de responsabilidade limitada, modalidade não adotada pelos Recorrentes. Quanto às provas de exploração apresentadas pela defesa, o acórdão registrou que as ações elencadas não tinham retorno financeiro imediato e completamente mensurável. Manteve a multa qualificada de 150% e a responsabilidade solidária do Botafogo, por entender configurados fraude, conluio e interesse comum na economia tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2016, 2017, 2018, 2019

JOGADOR DE FUTEBOL CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PESSOA JURÍDICA INTERMEDIÁRIA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Remuneração decorrente de contrato de cessão de direitos de imagem de jogador de futebol paga pelo clube desportivo ou por seu patrocinador deve ser tributada na pessoa física do titular do direito em razão da natureza salarial do rendimento. Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho firmou-se em considerar o direito de imagem, ainda que estabelecido em contrato separado do contrato de trabalho, com condições, direitos e deveres específicos, de acordo com a previsão contida no art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998, introduzido pela Lei nº 12.395, de 2011, como acessório ao contrato de trabalho, devendo integrar a remuneração do profissional jogador. O art. 129 da Lei 11.196, de 2005, é aplicável apenas nos casos de prestação de serviços intelectuais e quando todos os sócios encontrarem-se revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. Embora admita que serviços personalíssimos possam ser tributados na pessoa jurídica, a norma legal não alberga os atos praticados por apenas um dos sócios em seu proveito cuja execução independa da estrutura da pessoa jurídica.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 11.051, de 2004, não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Aplicável a multa de ofício qualificada quando presentes nos autos elementos suficientes de prova da utilização de contratos de cessão de direitos de imagem para encobrir pagamentos de salário com o único objetivo de afastar-se da tributação na pessoa física para beneficiar-se de tributação mais favorecida na pessoa jurídica.

Inconformados, Jefferson de Oliveira Galvão e Botafogo de Futebol e Regatas interpuseram Recursos Voluntários, requerendo como pedido principal o cancelamento total do lançamento, subsidiariamente a exclusão do Botafogo da responsabilidade solidária, e ainda subsidiariamente a redução da multa de ofício de 150% para 75%. Os Recorrentes suscitam preliminarmente a nulidade do Acórdão DRJ por violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, alegando que houve alteração do critério jurídico da autuação, porquanto a Fiscalização reconheceu expressamente a possibilidade de o atleta licenciar sua imagem e fundamentou a autuação exclusivamente na ausência de demonstração de utilização efetiva da imagem pelo clube, ao passo que o acórdão recorrido introduziu fundamentos estranhos ao TVF, relacionados à impossibilidade jurídica da cessão para pessoa jurídica com sócio não atleta e à necessidade de adoção da forma de empresa individual de responsabilidade limitada.

No mérito, os Recorrentes sustentam que apresentaram prova robusta da exploração efetiva da imagem do atleta Jefferson pelo Botafogo, mediante a documentação das ações acima descritas. Argumentam que o marketing institucional constitui forma válida e legítima de exploração comercial da imagem e que o art. 87-A da Lei Pelé autoriza expressamente a estruturação utilizada. Sustentam ainda a ausência de simulação, afirmando que os contratos foram efetivamente formalizados e cumpridos e que a exploração da imagem efetivamente ocorreu conforme documentado. Quanto à multa qualificada, invocam o art. 112 do Código Tributário Nacional e alegam ausência de comprovação de dolo específico, sustentando tratar-se de matéria interpretativa controvertida. Quanto à responsabilidade solidária do Botafogo, sustentou-se a ausência de interesse comum na suposta infração, argumentando que o clube agiu no exercício regular de direito ao firmar o contrato de concessão de direitos de imagem com o atleta.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, os recursos devem ser conhecidos.

2. Preliminar – Alteração do critério jurídico

Os Recorrentes sustentam, em caráter preliminar, que o Acórdão nº 108-004.189 seria nulo por ter adotado critério jurídico diverso daquele empregado pela autoridade lançadora, em violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional e ao art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

O argumento se desenvolve no sentido de que a autuação teria se limitado a exigir a comprovação da efetiva exploração comercial da imagem do contribuinte pelo Botafogo, ao passo que a Delegacia de Julgamento teria deslocado o eixo decisório para a impossibilidade jurídica de tributar na pessoa jurídica rendimentos de natureza personalíssima. Segundo sustentam os recorrentes, tal critério esse que não constava do Termo de Verificação Fiscal e que teria impedido o exercício do direito de defesa.

O art. 146 do CTN veda que a autoridade administrativa, no exercício da atividade de lançamento, introduza modificação de critérios jurídicos para constituir crédito tributário relativo a fatos geradores já ocorridos antes dessa modificação, em relação a um mesmo sujeito passivo.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade

administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Assim, haverá preterição ao direito de defesa caso o fundamento utilizado pelo Autoridade Julgadora seja genuinamente novo (isto é, ausente do lançamento original) de modo que o contribuinte não haja tido oportunidade real de contestá-lo.

Para tanto, basta cotejar os textos do TVF e do acórdão da DRJ.

No Termo de Verificação Fiscal, o **primeiro** fundamento apresentado pela autoridade autuante se refere a necessidade de exploração efetiva da imagem de um atleta para que os valores pagos pela entidade de prática desportiva ao cessionário dos direitos dessa exploração (normalmente pessoa jurídica da qual o atleta é sócio) tenham natureza civil. Veja-se:

“Extrai-se, portanto, dos julgados colacionados, a necessidade de exploração efetiva da imagem de um atleta para que os valores pagos pela entidade de prática desportiva ao cessionário dos direitos dessa exploração (normalmente pessoa jurídica da qual o atleta é sócio) tenham natureza civil. Caso contrário estaria sendo contrariado o objetivo pelo qual a Lei Pelé foi criada.

Repetindo: é necessário que ocorra a efetiva utilização da imagem de um atleta por parte da entidade de prática desportiva que o emprega para que a remuneração paga a ele tenha natureza civil. Não provado o efetivo uso da imagem, os valores pagos sob tal título assumem natureza salarial e passam a integrar a remuneração do atleta para todos os efeitos legais

10 – A NÃO EXPLORAÇÃO COMERCIAL DA IMAGEM DO ATLETA JEFFERSON DE OLIVEIRA GALVÃO

Preliminarmente, deve-se destacar que o contribuinte, apesar de intimado por 3 vezes a apresentar cópia dos contratos firmados entre ele e as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e a Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, autorizando as mesmas a explorar a sua imagem, não apresentou tais documentos (DOC 01, 11 e 14).

Da mesma forma, as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, também intimadas a apresentar os mesmos contratos, não atenderam à intimação (DOC 71, 73, 75, 78, 80 e 82).

O Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional celebrado com o Botafogo de Futebol e Regatas, em 01/08/2012, teve como objetivo a concessão ao Botafogo “do direito de exploração comercial da imagem, apelido desportivo e voz do atleta”, em “procedimentos publicitários e de marketing” (DOC 23): (...)

O Botafogo foi intimado, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência (DOC 30), a esclarecer e comprovar, amparado em documentação hábil e idônea, como se deu a exploração da Imagem do atleta de forma personalíssima e em atividade extraprofissional, tais como contratos de publicidade (subcontratação), de licenciamento de produtos, de venda de espaços publicitários, contratos com patrocinadores e demais acordos comerciais ligados à imagem do atleta em atividade extracampo. Foi intimado, ainda, a apresentar

contratos, recibos e termos de compromisso firmados, além de uma planilha detalhando quanto o Botafogo faturou em cada contrato/evento explorado.

Em resposta, o Botafogo apresentou apenas (DOC 56 a 68):

- Uma foto da camisa do Botafogo acompanhada de agradecimentos ao jogador;
- Fotos da despedida do jogador no jogo entre Botafogo e Paraná;
- Foto da homenagem do clube ao jogador;
- Foto do jogador em uma festa;
- Foto da homenagem recebida pelo jogador no dia do goleiro;
- Foto do jogador com a camisa do clube;
- Fotos do jogador visitando uma escola infantil.

Com a devida vênia, esses documentos não comprovam qualquer exploração da imagem do atleta pelo clube. Além disso, o Botafogo não apresentou nenhuma informação sobre valores recebidos em retorno pela exploração da imagem do atleta.

Nos mesmos termos, foram intimadas as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e a Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda. Nenhuma apresentou qualquer documento que comprovasse a exploração comercial da imagem do jogador.

Por sua vez, a MFD Empreendimentos e Participações, também intimada nos mesmos termos, informou desconhecer “quaisquer procedimentos publicitários e de marketing, que tenham gerado remunerações financeiras, trazidos pelo Botafogo de Futebol e Regatas” (DOC 157): (...)

O fato de o Botafogo e as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda não apresentarem documento algum comprovando a efetiva utilização/exploração da imagem do atleta já seria suficiente para caracterizar os valores recebidos pelas citadas empresas como rendimentos do trabalho devidos ao jogador. É, contudo, fácil ir além e demonstrar que os contratos de exploração de direitos de uso de imagem do atleta, celebrados entre o clube e as mencionadas empresas, foram intencionalmente utilizados para disfarçar rendimentos de trabalho assalariado. Senão vejamos: (...)

Registra-se, desde já, que a Autoridade Fiscal indicou que não teria sido demonstrada a efetiva exploração da imagem e, assim, concluiu que “os contratos de exploração de direitos de uso de imagem do atleta, celebrados entre o clube e as mencionadas empresas, foram intencionalmente utilizados para disfarçar rendimentos de trabalho assalariado”.

Tanto é assim que, após o trecho colacionado acima, a Autoridade Fiscal completa:

A Lei n.º 13.155/2015 incluiu o parágrafo único do art. 87-A da Lei n.º 9.615/98 (Lei Pelé), que assim dispõe:

“Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração

total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)” (grifou-se)

Os artigos da Lei nº 13.155, de 2015, entraram em vigor na data da publicação da Lei, que ocorreu em 05/08/2015. Contudo, somente em julho de 2017 clube e empresas perceberam a alteração na Lei. Com isso, assinaram o 4º aditamento ao contrato de concessão de direito de imagem, adequando os valores pagos pelo Botafogo a título de Direito de Imagem ao disposto no parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (DOC 23): (...)

Nesse mesmo mês de julho, o Botafogo promoveu alteração no salário do atleta, elevando o de forma a compensar a redução do valor pago a título de (suposta) exploração de sua imagem (DOC 05 e 24): (...)

Tais alterações simultâneas dos valores pagos a título de rendimentos do trabalho e de (suposta) utilização da imagem do atleta mostram, de forma cristalina, a real intenção do clube e do jogador: travestir rendimentos do trabalho em remuneração por exploração de imagem. Vejamos o gráfico abaixo: (...)

O gráfico mostra o período em que o salário (em cinza claro) era R\$ 62.500,00 e os valores pagos a título de Direito de Imagem (em preto) era R\$ 287.500,00 e o período em que eles passaram a ser de R\$ 210.000,00 e R\$ 140.000,00, respectivamente. O valor total, de R\$ 350.000,00, permaneceu o mesmo ao longo desses quatro anos.

De todo o exposto, conclui-se que os valores pagos a título de Direito de Imagem e a título de salário estavam intrinsecamente ligados, como demonstra claramente a preocupação em se manter o valor total da remuneração paga ao jogador, antes e depois das alterações contratuais citadas.

Em outras palavras, o contrato de trabalho e o contrato de direito de imagem não são inconfundíveis, requisito essencial estabelecido pelo artigo 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei nº 12.395, de 2011, circunstância essa que afasta a natureza civil da negociação da imagem.

Sendo assim, os valores pagos a título de Direito de Imagem serão considerados remuneração do atleta Jefferson de Oliveira Galvão, devendo ser tributados conforme legislação pertinente.

Em nenhum momento o TVF questiona a forma societária adotada, a compatibilidade da estrutura com o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, ou a necessidade de constituição de empresa individual de responsabilidade limitada. A fiscalização limitou-se a verificar se a imagem foi efetivamente explorada.

O acórdão da DRJ, contudo, trilhou caminho diverso, introduzindo fundamentos que não constavam do TVF, como se verifica da fundamentação adotada:

Para que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, possa ser aplicado, é necessário o implemento daquelas condições relacionadas no excerto transcrito. Destaque-se que todos os sócios devem estar revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. No caso de uma sociedade para administração de direitos de jogadores de futebol, para que pudesse ser aplicada a norma em tela, todos os sócios deveriam ser também atletas.

No presente caso, não se pode considerar que o contribuinte e sua sócia formem uma sociedade prestadora de serviços já que a receita da empresa decorre única e exclusivamente do trabalho pessoal de apenas um sócio, atleta de futebol.

Logo, não é aplicável ao caso o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, seja em razão de a remuneração recebida não ser decorrente de serviços intelectuais, seja em razão de apenas um dos sócios encontrar-se em condições legais de exercer a profissão, já que o outro sócio não é jogador de futebol.

Embora mantidas as restrições impostas por essas normas vedando que sociedades civis servissem ao interesse de apenas um dos sócios, a Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, introduziu outra novidade no ordenamento jurídico ao possibilitar a constituição de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRELI. A Lei nº 12.441, de 2011, acrescentou o art. 980-A à Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), que possui a seguinte redação: (...)

Como se vê, o § 5º do citado art. 980-A tornou possível atribuir à empresa individual de responsabilidade limitada, constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza, a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. (...)

Vê-se, portanto, que atualmente estão em vigor no ordenamento jurídico diplomas legais que permitem a tributação na pessoa jurídica de rendimentos recebidos por prestação de serviços, inclusive a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional, mas desde que constituída como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme estabelecido pelo art. 980-A da Lei 10.406, de 2002 (Código Civil).

Entretanto, essa possibilidade de tributação na pessoa jurídica deu-se apenas com a entrada em vigor do art. 980-A e tão-somente para aqueles que optaram pela constituição de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) em nome do contribuinte, titular dos direitos explorados.

No caso em questão, foi utilizada, indevidamente, a firma individual Jefferson de Oliveira Galvão (CNPJ 11.172.016/0001-06) até 01/12/2015, data da assinatura do 3º aditamento ao Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional. Após essa data, o direito de imagem passou a ser pago à sociedade comercial de responsabilidade limitada Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda EPP (CNPJ 23.480.958/ 0001-22), com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Resta claro, portanto, à vista do acima exposto que, nos moldes como foram constituídas as empresas referidas no parágrafo anterior, a remuneração recebida pelo interessado a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica.

A ausência de previsão legal amparando a pretensão do interessado não impede, ainda, que se aprofunde um pouco mais o estudo dessa matéria e se adentre no exame da jurisprudência emanada dos Tribunais Trabalhistas, que consideram como de natureza salarial os rendimentos recebidos por força de contratos de

cessão de direitos de imagem de jogadores de futebol, independentemente se os pagamentos foram intermediados por pessoa jurídica ou não. (...)

No caso concreto, porém, nem o interessado, nem as empresas por ele constituídas atenderam às intimações da fiscalização para apresentarem os contratos celebrados para exploração do direito de imagem. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal: (...)

Além disso, o material trazido aos autos por ambas as defesas, consistentes em fotos e impressão de telas da Internet e mídias sociais nas quais o atleta aparece em eventos e ações de marketing relacionados ao clube, não tem o condão de substituir os contratos, acordos, recibos e demais documentos relativos à exploração da imagem do interessado, para cada caso. Apesar dos argumentos em contrário das defesas, o pagamento de valor fixo mensal a título de direito de imagem não pode ser associado à efetiva exploração desse direito, sem tais documentos.

Não é sem razão, pois, que a Justiça do Trabalho tem firmado o entendimento de que o pagamento fixo e mensal ao jogador de futebol de valores a título de direito de imagem, por intermédio de pessoa jurídica criada exclusivamente para receber tais créditos, sem a comprovação da exploração e divulgação de imagens de atletas profissionais, tem indiscutível natureza jurídica de salário com todas as repercussões pertinentes.

Ademais, o fato de as partes terem acordado o reajuste concomitante do salário do atleta e dos valores mensais pagos supostamente a título de direito de imagem, em julho de 2017, a fim de adequar esse último ao limite de 40% da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito de imagem, estabelecido pelo parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 12.395, de 2011, corrobora que não havia distinção, de fato, entre uma verba e outra.

Assim que, antes do término Contrato de Especial de Trabalho Desportivo, cuja vigência prevista era o período de 24/02/2015 a 31/12/2017, o salário do atleta foi reajustado de R\$ 62.500,00 para R\$ 210.000,00 (fl. 100/102), enquanto, simultaneamente, o valor dos pagamentos mensais a título de direito de imagem foi reduzido de R\$ 287.500,00 para R\$ 140.000,00 (fl. 23.050/51).

Com essas alterações, o valor pago a título de direito de imagem, que correspondia a aproximadamente 82,21% da remuneração total do interessado (287.500 / 350.000), passou a ser de 40,00% (140.000 / 350.000), respeitando o limite imposto pela legislação. Mas a questão relevante para o deslinde da questão, aqui, é que a remuneração total do atleta não se alterou com os novos valores pactuados, mantendo-se em R\$ 350.000,00 (210.000 + 140.000), como era antes (62.500 + 287.500).

Ou seja, em vez de reduzir o valor do direito de imagem para adequá-lo ao limite legal de 40% da remuneração total paga ao atleta, as partes simplesmente promoveram alterações contratuais no Contrato de Especial de Trabalho Desportivo e no Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional, a fim de ajustarem os percentuais dessas duas parcelas de modo que o limite legal fosse cumprido, sem que houvesse qualquer alteração na remuneração total. É forçoso concluir que está correta a autoridade lançadora, quando afirma: (...)

Verifica-se, portanto, que o acórdão extrapolou as razões descritas no TVF ao concluir que pela inaplicabilidade do art. 129 da Lei do Bem, pela impossibilidade de cessão do direito de imagem à pessoa jurídica (salvo no caso de EIRELI) e pela impossibilidade de a pessoa jurídica ter como sócio(a) pessoa física que não atleta. Contudo, tais fundamentos que não encontram qualquer correspondência nos motivos do lançamento, assim, ao introduzir novos fundamentos, o acórdão da DRJ incorre na vedação prevista no art. 146 do CTN (alteração do critério jurídico).

O contribuinte que foi autuado com base na ausência do contrato de cessão do direito de imagem entre a pessoa física e a pessoa jurídica e na ausência de exploração efetiva da imagem. O contribuinte, contudo, não teve oportunidade de refutar a tese da incompatibilidade societária ou a exigência de forma EIRELI, porque essas teses simplesmente não figuravam no lançamento.

Resta, portanto, reconhecida a preterição do direito de defesa, devendo ser declarada a nulidade do acórdão da DRJ, com retorno dos autos à primeira instância para novo, não teve oportunidade de refutar a tese da incompatibilidade societária ou a exigência de forma EIRELI, porque essas teses simplesmente não figuravam no lançamento.

3. Mérito

3.1. Da natureza jurídica do direito de imagem e do regime de sua exploração econômica

A questão central a ser resolvida é a de saber se os valores pagos pelo Botafogo de Futebol e Regatas às pessoas jurídicas relacionadas ao atleta Jefferson de Oliveira Galvão, a título de cessão de direitos de imagem, constituíam contraprestação civil autônoma por exploração efetiva da imagem do atleta ou, ao contrário, remuneração de natureza laboral travestida sob a forma de um contrato de concessão.

Para responder a essa questão, é necessário assentar, primeiramente, as premissas jurídicas que governam a matéria.

O direito de imagem encontra fundamento constitucional nos incisos V, X e XXVIII, alínea "a", do art. 5º da Constituição Federal, que asseguram, respectivamente, o direito de resposta e indenização por dano à imagem, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, e a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas.

No plano infraconstitucional, o art. 20 do Código Civil dispõe que a divulgação ou a utilização da imagem de uma pessoa poderá ser proibida, a seu requerimento, se destinada a fins comerciais, o que pressupõe, por simetria, que, quando autorizada, a utilização comercial da imagem é lícita e produz efeitos jurídicos válidos.

A doutrina e a jurisprudência consolidaram o entendimento de que o direito de imagem possui duplo conteúdo. O aspecto moral, de natureza extrapatrimonial, é intransmissível

e irrenunciável, protegendo o interesse da pessoa em opor-se à divulgação indevida de sua aparência física, é o núcleo duro dos direitos da personalidade, insusceptível de negociação. O aspecto patrimonial, por sua vez, assegura ao titular o controle sobre a exploração econômica de sua imagem e não é absolutamente indisponível, ou seja, pode ser licenciado a terceiros, temporária e limitadamente, para fins comerciais.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu essa dualidade desde o julgamento do REsp nº 74.473/RJ, assentando que “na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais”. Os Enunciados nº 4 e 139 do Conselho da Justiça Federal confirmam, nas Jornadas de Direito Civil, que o exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não permanente nem geral, e que tais direitos podem ser exercidos sem abuso, contrariamente à boa-fé objetiva e aos bons costumes.

Para os atletas profissionais, o ordenamento construiu ao longo do tempo um regime específico de exploração da imagem. A Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) previu, em seu art. 87, que o nome ou apelido desportivo do atleta é passível de utilização comercial. A Lei nº 12.395/2011 acrescentou o art. 87-A, estabelecendo que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. A Lei nº 13.155/2015 introduziu o parágrafo único do art. 87-A, limitando a 40% da remuneração total o valor correspondente ao uso da imagem quando a cessão se der para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo.

Mais recentemente, a Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597/2023) reafirmou, em seu art. 164, que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil, estabelecendo expressamente, no § 4º, que o uso comercial deve ser efetivo, de modo a combater a simulação e a fraude.

Dessa evolução legislativa extraem-se três premissas que orientam o julgamento do presente caso. A primeira é que a cessão da exploração do direito de imagem a pessoa jurídica é juridicamente admissível, inclusive quando essa pessoa jurídica é controlada pelo próprio atleta.

A segunda é que essa cessão deve ser instrumentalizada por contrato de natureza civil, com direitos, deveres e condições que não se confundam com aqueles próprios do contrato especial de trabalho desportivo. Tal exigência opera como critério de distinção entre a remuneração laboral e a contraprestação civil.

A terceira é que a validade jurídica do arranjo pressupõe que a exploração da imagem seja efetiva: não basta a existência formal do contrato, é necessário que o objeto contratual (o uso comercial da imagem) efetivamente se realize.

É precisamente em torno dessa terceira premissa que se desenvolve a controvérsia dos presentes autos. O TVF reconheceu a admissibilidade abstrata do modelo e concentrou a

fundamentação do lançamento em dois pontos: (i) se a imagem de Jefferson foi, de fato, comercialmente explorada pelo Botafogo e (ii) na necessidade de contrato cessão de imagem entre o Sr. Jefferson de Oliveira Galvão e sua pessoa jurídica Jefferson de Oliveira Galvão, CNPJ 11.172.016/0001-06.

3.2. Ausência de contrato de cessão de imagem e da efetiva exploração da imagem

Quanto a demonstração, ou não, de efetiva exploração comercial da imagem do atleta Jefferson pelo Botafogo, de forma personalíssima e em atividade extraprofissional, antes de apreciar os elementos probatórios, é necessário definir o padrão de prova que se deve exigir para a demonstração da exploração efetiva.

A autoridade fiscal intimou o Botafogo a apresentar "planilha e documentos detalhando o quanto o Botafogo faturou em cada contrato/evento explorado", ou seja, demandou a comprovação de retorno financeiro individualizado por ação de marketing. Esse padrão, contudo, é juridicamente inadequado como critério universal de aferição da exploração efetiva.

O objeto do Contrato de Concessão, tal como definido em sua cláusula 1.2.1, era o direito de exploração comercial da imagem, do apelido desportivo e da voz do atleta em procedimentos publicitários e de marketing, mediante exibição em vídeos, sítios na internet, jornais e outros veículos de comunicação, bem como em eventos sociais, festas e campanhas publicitárias. Trata-se de objeto contratual típico do licenciamento de imagem, cujo valor econômico se desdobra em duas dimensões: uma dimensão direta, de retorno financeiro imediato e mensurável, verificável em produtos comercializados com a imagem do atleta; e uma dimensão indireta, de construção de marca, fortalecimento da identidade do torcedor com o clube e geração de fidelização, cujo retorno é estruturalmente diferido e de quantificação difusa.

Exigir que cada ação de marketing produza retorno financeiro imediato e individualmente apurável como condição de validade do licenciamento equivale a reduzir o objeto contratual à sua dimensão direta e desconsiderar inteiramente a dimensão indireta — que, no mercado do futebol profissional, é reconhecidamente a mais relevante. Clubes de futebol investem na imagem de seus atletas ídolos precisamente porque o retorno dessa exploração se manifesta, em grande medida, no longo prazo: em renovações de contratos de patrocínio, em crescimento do programa de sócios-torcedores, em expansão das vendas de produtos licenciados. Negar valor jurídico a esse componente seria ignorar a realidade econômica do mercado desportivo que a própria Lei Pelé buscou regular.

O padrão de prova juridicamente adequado não é, portanto, a demonstração de retorno financeiro imediato por ação, mas a demonstração de que a imagem do atleta foi efetivamente utilizada pelo licenciado em atividade extraprofissional, nos moldes previstos no contrato. É esse o padrão que o TVF fixou e é com ele que se deve aferir a prova produzida nos autos.

A defesa apresentou documentação de ações realizadas ao longo do período autuado que correspondem, com precisão, ao objeto contratual definido na cláusula 1.2.1 do Contrato de Concessão.

A comercialização de camisas especiais personalizadas com a assinatura do atleta bordada no braço constitui exploração comercial direta e inequívoca da imagem de Jefferson. Frisa-se que se trata de produto individualizado pela identidade visual do goleiro, desenvolvido em parceria com a Topper, fornecedora oficial de material esportivo, e comercializado ao público torcedor.

Além disso, houve comercialização do copo especial de Jefferson no Estádio Maracanã em abril de 2018, conforme a declaração emitida pelo fornecedor e planilha de vendas que demonstra, de modo concreto, o resultado econômico da operação.

A campanha "Alô? É o Jefferson!", realizada em julho de 2016, é ação de marketing institucional em que o atleta utilizou pessoalmente sua imagem e sua voz para promover o programa de sócios-torcedores do Botafogo. A ação foi amplamente divulgada nas plataformas digitais do clube e configura uso extraprofissional da imagem do atleta. Trata-se do Jefferson ídolo do Botafogo interagindo com torcedores em contexto de marketing.

Há ainda documentação de outras ações, tais como: visita a escola pública em setembro de 2017 com divulgação pelo canal oficial do clube, participação no Dia do Goleiro com lançamento da linha Topper em abril de 2018, e ações de despedida em novembro de 2018 que incluíram novo lançamento de camisa comemorativa.

Essas ações têm natureza variada (algumas com retorno financeiro mais direto, outras de caráter institucional), mas todas são, em tese, suficientes para comprovar que a imagem do atleta foi efetivamente utilizada pelo Botafogo ao longo do período contratual.

A autoridade fiscal identificou três circunstâncias que, em seu entendimento, revelariam o caráter salarial dos valores pagos: (i) a fixidez dos pagamentos mensais, (ii) a continuidade dos pagamentos durante o período de afastamento por lesão, e (iii) a invariabilidade da remuneração global após a redistribuição de julho de 2017.

Quanto à fixidez dos pagamentos mensais, é correto que remunerações laborais são tipicamente fixas e que contratos de licenciamento poderiam, em tese, prever remuneração variável conforme a intensidade de uso. Não é correto, contudo, que a remuneração fixa seja incompatível com a natureza civil do contrato, por si só.

Os contratos de licenciamento de imagem podem estipular remuneração fixa como contrapartida pela disponibilização exclusiva da imagem ao licenciado, pois a exclusividade tem valor econômico autônomo, independentemente da frequência de uso em cada período. A fixidez é, portanto, um indício incapaz de, por si só, desqualificar o contrato quando a exploração efetiva está demonstrada.

Quanto à continuidade dos pagamentos durante o período de afastamento por lesão (de 12 de maio de 2016 a 09 de julho de 2017), a circunstância é mais relevante como indício, mas igualmente insuficiente para afastar a prova produzida. O afastamento por lesão não extingue o direito de imagem nem suspende automaticamente a licença concedida ao clube.

O Botafogo, durante esse período, manteve o direito de usar a imagem de Jefferson em seus materiais de comunicação, no programa de sócios, em produtos comercializados, a exclusividade da licença permaneceu intacta. Afinal, o Botafogo continua explorando a imagem do jogador no programa de sócios, continua vendendo camisas e copos personalizados do jogador.

Quanto à invariabilidade da remuneração global após a redistribuição de julho de 2017, este é o indício mais relevante dentre os três, e o que mais se aproxima de um elemento de artificialismo. A redistribuição simultânea das parcelas, com manutenção do total em R\$ 350.000,00, evidencia que as partes tratavam as duas verbas como componentes de um pacote remuneratório global. Não se nega essa constatação.

O que se nega é que ela, sozinha, seja suficiente para transformar em salário valores cuja contraprestação civil está documentada nos autos. A invariabilidade do total pode refletir a lógica de negociação entre clube e atleta, em que o valor global da contratação é definido primeiro, e a distribuição entre parcelas é ajustada em função de critérios tributários e legais, sem que isso implique necessariamente a ausência de objeto civil no contrato de imagem.

Frisa-se que o que invalida um contrato de licença de imagem é a inexistência do objeto (a ausência de qualquer exploração comercial da imagem) e não a circunstância de o valor global da contratação ter permanecido constante após renegociação.

As provas produzidas, ao contrário, demonstram que a imagem de Jefferson foi efetivamente utilizada pelo Botafogo em atividade extraprofissional, com ações publicitárias e a comercialização de produtos utilizando a imagem do jogador.

Portanto, entendo que o critério fixado pelo TVF, quanto a exploração efetiva como condição da natureza civil dos rendimentos, encontra-se satisfeito.

Seguindo adiante, o TVF indica que outro fundamento determinante para o lançamento tributário:

No artigo 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei nº 12.395, de 2011, constam as condições necessárias para que o direito ao uso da imagem do atleta (especificamente), possa ser por ele explorado ou cedido. Deixa bem claro que o contrato de exploração da imagem é de natureza civil, ou seja, não terá natureza salarial/laboral.

Para diferenciar dois contratos de naturezas distintas, um de natureza civil e outro de natureza laboral, o próprio artigo 87-A fixa elementos que visam tornar os dois contratos inconfundíveis: (...)

Portanto, o contrato de exploração da imagem do atleta deverá ter, simultaneamente, 3 elementos distintos do contrato de trabalho:

- 1º) a fixação de direitos,
- 2º) a fixação de deveres e
- 3º) a fixação de condições.

Todos estes 3 tópicos contratuais, individualmente analisados, deverão ser inconfundíveis entre os dois contratos.

Não poderá o contrato de exploração do direito de imagem do jogador trazer um dever de fazer que se confunda com o dever de fazer advindo do contrato de trabalho. O mesmo vale para as condições gerais dos dois contratos, o laboral e aquele de exploração do Direito de Imagem. Não poderá haver confusão nas condições de atuação do atleta como empregado e como contratado para que tenha a própria imagem comercializada.

A essência de cada contrato, o laboral e o de exploração do uso do direito de imagem, devem ser inconfundíveis.

(...)

Preliminarmente, deve-se destacar que o contribuinte, apesar de intimado por 3 vezes a apresentar cópia dos contratos firmados entre ele e as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e a Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, autorizando as mesmas a explorar a sua imagem, não apresentou tais documentos (DOC 01, 11 e 14).

Da mesma forma, as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, também intimadas a apresentar os mesmos contratos, não atenderam à intimação (DOC 71, 73, 75, 78, 80 e 82).

Quanto a este ponto, o recorrente enfrentou a questão da seguinte maneira:

Nesse ponto, essencial destacar que, ainda que não tenha havido a apresentação dos contratos celebrados entre o Recorrente e as pessoas jurídicas Jefferson de Oliveira Galvão e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos LTDA., o licenciamento para uso do seu direito de imagem para tais pessoas jurídicas se deu no âmbito do próprio Contrato de Concessão, no qual o atleta expressamente autorizou a disponibilização de sua imagem ao clube Botafogo por meio dessas entidades. Portanto, nessa oportunidade, houve a sua declaração de vontade, que tornando viável o negócio jurídico convencionado. Eis um trecho do referido contrato: “[o] objetivo deste Contrato é estabelecer as condições da concessão da Concedente ao Botafogo, com a expressa anuência do Atleta e da Interveniente Anuente, do direito de exploração comercial, no prazo deste Contrato, no país e no exterior, através dos vários tipos de mídia e comunicação, da imagem, apelido desportivo e voz do Atleta.”(fl. 47 do PTA)

Nesse ponto, entretanto, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Como adiantado acima, o direito de imagem é um direito personalíssimo, que nasce e reside exclusivamente na pessoa natural de seu titular. O aspecto patrimonial desse direito é cedível, mas a cessão exige manifestação de vontade **expressa, escrita e delimitada** do titular. Não se presume cessão de direito da personalidade.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 74.473/RJ, assentou que o direito de imagem "qualifica-se como direito de personalidade, extrapatrimonial, de caráter personalíssimo", e que sua utilização com fins econômicos sem autorização constitui locupletamento indevido. A Súmula nº 403 do STJ cristalizou que o dano pelo uso não autorizado é presumido, o que pressupõe, necessariamente, que a **autorização é condição prévia indispensável** para qualquer exploração comercial lícita.

O REsp nº 1.772.593/RS (Rel. Min. Nancy Andrichi, 3ª Turma) estabeleceu que a autorização deve ser, em regra, expressa, e que o consentimento presumível é exceção restritíssima, aplicável apenas em situações nas quais a individualização do retratado é, por si mesma, impossível.

3. Em regra, a autorização para uso da imagem deve ser expressa; no entanto, a depender das circunstâncias, especialmente quando se trata de imagem de multidão, de pessoa famosa ou ocupante de cargo público, há julgados do STJ em que se admite o consentimento presumível, o qual deve ser analisado com extrema cautela e interpretado de forma restrita e excepcional.

O art. 87-A da Lei nº 9.615/1998, incluído pela Lei nº 12.395/2011, é coerente com essa premissa. O dispositivo autoriza que o direito ao uso da imagem do atleta seja "**por ele cedido ou explorado**". Tal expressão que condiciona toda a cadeia de licenciamento ao ato volitivo expresso da pessoa física titular. A Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597/2023) reiterou a mesma estrutura em seu art. 164, reconhecendo expressamente a possibilidade de cessão "inclusive por pessoa jurídica da qual [o atleta] seja sócio", o que confirma que a PJ não é titular originária do direito, ela precisa **receber** o direito do atleta para poder explorá-lo. O direito não nasce na pessoa jurídica.

Disso decorre uma consequência lógica no sentido de que a pessoa jurídica que figura como **concedente** num contrato de licenciamento de imagem ao clube **pressupõe, necessariamente, ter recebido previamente o direito** que concede.

Para conceder, é preciso ter. Para ter, é preciso que o atleta (titular originário) tenha previamente cedido ou licenciado o aspecto patrimonial de sua imagem à pessoa jurídica, caracterizando essa "cadeia de licenciamento": atleta → PJ → clube.

No presente caso, essa cadeia está incompleta. Intimados em três oportunidades pela autoridade fiscal a apresentar os contratos firmados entre o atleta e as pessoas jurídicas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda. e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda., que autorizassem estas a explorar a imagem do atleta, nem o contribuinte nem as empresas atenderam às intimações. O próprio recorrente, em seu Recurso Voluntário, reconhece a ausência dos documentos, sustentando que o licenciamento "se deu no âmbito do próprio Contrato de Concessão", no qual o atleta teria "expressamente autorizado a disponibilização de sua imagem ao clube por meio dessas entidades".

O Pressuposto B do Contrato de Concessão descreve a CONCEDENTE como empresa que tem por objetivo social a administração da imagem de seus sócios e a exploração comercial do

nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta Jefferson de Oliveira Galvão. A Cláusula 1.1 define o objeto como “a concessão da CONCEDENTE ao BOTAFOGO, com a expressa anuência do ATLETA e da Interveniente Anuente, do direito de exploração comercial, no prazo deste Contrato, no país e no exterior, através dos vários tipos de mídia e comunicação, da imagem, apelido desportivo e voz do ATLETA”. O atleta comparece no instrumento como parte, na qualidade de ATLETA, e como signatário.

Ocorre que nenhum desses dispositivos constitui, do ponto de vista técnico-jurídico, uma cláusula de cessão do atleta à pessoa jurídica. O Pressuposto B é enunciado declaratório, descrevendo o objeto social da PJ, não transfere direito algum. A anuência do atleta na Cláusula 1.1 é consentimento a um negócio alheio (PJ → Botafogo), não outorga do atleta à PJ. A assinatura do atleta, na qualidade de ATLETA e não de cedente ou licenciante, reforça que sua posição jurídica no instrumento é de parte anuente ao negócio entre a CONCEDENTE e o BOTAFOGO, e não de parte transferente de direito à CONCEDENTE.

Ao argumento de que o licenciamento poderia constar do próprio contrato social da PJ, dispensando instrumento bilateral, é necessário confrontar o conteúdo efetivo dos atos constitutivos juntados ao processo. O Contrato de Constituição da Galvão & Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda., celebrado em 15 de setembro de 2015 e registrado na JUCESP sob o nº 3522945030-9 (fl. 167), define o objeto social como “COMERCIO VAREJISTA DE ARTIGOS ESPORTIVOS EM GERAL COM O REPARO E MANUTENÇÃO DE MATERIAS ESPORTIVOS”. O 1º Aditamento ao Contrato Social, registrado em 12 de novembro de 2015 sob o nº 493.203/15-1 (fl. 171), promoveu ampliação do objeto para incluir “AGENCIAMENTO E ASSESSORIA POR CONTA PROPRIA E DE TERCEIROS EM ATIVIDADES ESPORTIVAS”. O 2º Aditamento, registrado em 19 de julho de 2016 sob o nº 302.538/16-1 (fl. 176), limitou-se a alterar o endereço da empresa.

Em nenhuma das versões do contrato social há menção específica à exploração da imagem, voz ou apelido desportivo de Jefferson de Oliveira Galvão. O objeto é genérico, comércio varejista de artigos esportivos e agenciamento em atividades esportivas, sem qualquer outorga nominada, delimitada ou direta do direito de imagem do atleta à sociedade.

Registra-se que o voto vencido do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no Acórdão 9202-011.585 da CSRF/2ª Turma, admitiu que a outorga do atleta à PJ pode dispensar contrato bilateral específico, mas apenas se no contrato social constar “a **específica** finalidade exploratória de sua imagem, concedendo o licenciamento para a exploração econômica da imagem do atleta”. No posicionamento vencido, entre os indícios de simulação que justificaram o provimento do recurso da Fazenda Nacional naquele caso, exatamente esta situação: “a **cláusula do objeto social do contrato social é genérica, sem uma outorga direta do direito de imagem do jogador**”.

O contrato social da Galvão & Fedocci tem objeto genérico, sem outorga direta da imagem de Jefferson. A estrutura apresentada pelo recorrente não atende nem ao padrão mínimo estabelecido pelo precedente mais permissivo do CARF sobre a matéria aquele que, ao admitir em

tese a dispensa de instrumento bilateral, exigiu em contrapartida que o contrato social contivesse outorga específica.

Por fim, cumpre esclarecer que a ausência de cessão documentada não é fato novo introduzido neste voto. A própria autoridade fiscal, no TVF, ao desenvolver o requisito de inconfundibilidade do art. 87-A, identificou expressamente a ausência desses contratos como elemento integrante do quadro de artificialidade que fundamenta o lançamento, tendo intimado o contribuinte e as pessoas jurídicas em três oportunidades a apresentá-los. O ponto foi efetivamente contestado pelo recorrente no recurso voluntário.

Não há, portanto, surpresa processual nem alteração do critério jurídico adotado no lançamento, pois o critério é o mesmo, qual seja: o art. 87-A exige ajuste contratual de natureza civil válido e inconfundível com o contrato de trabalho, e esse requisito não foi demonstrado.

Portanto, sem razão o recorrente.

3.3. Da multa qualificada

A autoridade fiscal aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, sob os fundamentos de fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, e de conluio, nos termos do art. 73 do mesmo diploma. Os recorrentes sustentam a ausência de dolo específico, argumentando que a matéria envolve divergência interpretativa legítima, hipótese em que o art. 112 do CTN afastaria a aplicação de penalidade qualificada.

A tese defensiva merece acolhimento.

A Súmula CARF nº 14 veda a responsabilização objetiva e exige a demonstração individualizada do elemento subjetivo (o dolo) para a qualificação da multa. O fundamento pelo qual este voto mantém o lançamento é a ausência de cessão expressa e documentada do atleta às pessoas jurídicas concedentes, defeito que impede o reconhecimento da natureza civil dos rendimentos por elas recebidos porque não se demonstrou que detinham o direito que concediam.

A ausência do contrato entre o atleta e sua própria pessoa jurídica não revela, por si mesma, a intenção deliberada de suprimir ou reduzir tributo mediante fraude ou conluio. Trata-se de defeito na estruturação jurídica da operação que pode decorrer de erro na compreensão dos requisitos necessários para validar a cadeia de licenciamento.

Os demais indícios de artificialidade apontados pelo TVF (o ajuste simultâneo de salário e imagem em julho de 2017 e a continuidade dos pagamentos durante o período de afastamento por lesão) foram apreciados no mérito e não se revelaram suficientes para afastar a prova de exploração efetiva produzida pela defesa. Não é possível invocar para fins de qualificação da multa elementos que foram neutralizados na análise de mérito do próprio lançamento.

Ausente a demonstração do elemento subjetivo, desqualifica-se a multa de ofício, que passa do percentual qualificado de 150% para o percentual ordinário de 75%, previsto no caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

3.4. Da decadência

Os recorrentes suscitaram a decadência como preliminar, especialmente em relação aos pagamentos realizados em janeiro e fevereiro de 2015.

O presente lançamento envolve o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física relativo aos anos-calendário de 2015 a 2018, lavrado em 09/03/2020, sob a modalidade de ofício, em razão de omissão de rendimentos. A Súmula CARF nº 223 é de aplicação direta: "O fato gerador do IRPF por omissão de rendimentos é complexo e se opera em 31 de dezembro de cada ano-calendário." Os fatos geradores de cada um dos anos autuados consumaram-se, portanto, em 31 de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

A definição da regra decadencial aplicável depende da natureza da conduta do contribuinte. O art. 150, §4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, salvo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que incide o art. 173, I. Como este voto, pelas razões expostas no tópico da multa qualificada, concluiu pela ausência de dolo na conduta do contribuinte, a ressalva do art. 150, §4º não se verifica, sendo essa a regra aplicável.

Sob o art. 150, §4º, combinado com a Súmula CARF nº 223, o prazo decadencial de cinco anos flui a partir de 31 de dezembro de cada ano-calendário. Para o ano-calendário de 2015, fato gerador mais antigo, o prazo se encerraria em 31/12/2020. O lançamento foi lavrado em 09/03/2020, portanto dentro do prazo. Os anos-calendário de 2016, 2017 e 2018 estão de forma ainda mais confortável dentro do lapso quinquenal.

Não há decadência a declarar para nenhum dos períodos autuados.

3.5. Do aproveitamento dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas

Os recorrentes postulam, em caráter subsidiário, que sejam deduzidos do crédito tributário ora mantido os tributos eventualmente recolhidos pelas pessoas jurídicas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda. e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda. sobre as receitas que este voto requalifica como rendimentos do trabalho do atleta pessoa física.

O pedido não comporta acolhimento nesta instância administrativa.

A requalificação dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física não importa, automaticamente, na extinção ou compensação das obrigações tributárias eventualmente constituídas no âmbito da pessoa jurídica.

Tratam-se de sujeitos passivos distintos, com obrigações tributárias autônomas, regidas por legislações próprias. O CARF não detém competência para, no bojo do processo administrativo instaurado em face da pessoa física, cancelar, compensar ou deduzir tributos lançados ou recolhidos por pessoa jurídica distinta, ainda que economicamente relacionada ao contribuinte autuado.

A pretensão de aproveitamento dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas, se o contribuinte entender que deles tem direito, deve ser exercida em processo autônomo perante a autoridade administrativa competente, mediante pedido de restituição ou habilitação de crédito, observados os requisitos e prazos estabelecidos na legislação aplicável.

Nega-se provimento ao pedido subsidiário.

3.6. Da responsabilidade solidária do Botafogo de Futebol e Regatas

A autoridade fiscal incluiu o Botafogo de Futebol e Regatas no polo passivo da obrigação tributária como responsável solidário, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, por entender configurado interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

A tese não se sustenta diante dos fundamentos adotados neste voto para manter o lançamento, e o recurso voluntário do Botafogo merece provimento neste ponto.

O art. 124, inciso I, do CTN condiciona a solidariedade à existência de interesse comum na **situação que constitua o fato gerador** da obrigação principal. O interesse comum exigido pelo dispositivo não é meramente econômico, mas jurídico, pressupondo que as pessoas obrigadas solidariamente participem da **mesma relação jurídica** que dá origem à obrigação tributária.

O Botafogo de Futebol e Regatas não participou dessa relação. O clube celebrou contratos de concessão de direitos de imagem com pessoas jurídicas formalmente constituídas, pagou os valores contratados a essas entidades e agiu, em toda a extensão documentada nos autos, no exercício regular de direito expressamente autorizado pelo art. 87-A da Lei nº 9.615/1998. Não há nos autos demonstração de que o clube tinha conhecimento (ou condições de ter) do defeito jurídico que este voto identifica como determinante para a requalificação dos rendimentos: a inexistência de cessão expressa no elo atleta → PJ.

O fundamento pelo qual o lançamento é mantido localiza-se inteiramente na esfera jurídica interna de Jefferson de Oliveira Galvão e de suas pessoas jurídicas. O vício que invalida a estrutura, a ausência de outorga do atleta às concedentes, sem a qual essas PJs não tinham o direito que sublicenciavam, é anterior e externo à relação contratual entre o Botafogo e as empresas com as quais tratou. O clube não tinha acesso a essa dimensão interna, não exercia qualquer controle sobre ela e não estava em posição de exigir ou verificar a regularidade da cadeia de cessões que deveria ter precedido o contrato de concessão.

Essa circunstância distingue o presente caso das hipóteses típicas de responsabilidade solidária por interesse comum, em que o terceiro participa ativamente do arranjo que gera a “vantagem fiscal”, seja contribuindo para a simulação, seja sendo beneficiário direto da economia tributária resultante. Aqui, o Botafogo é tomador de um serviço de licenciamento formalmente estruturado, cuja irregularidade subjacente lhe era juridicamente inacessível. Imputar-lhe responsabilidade solidária pelo IRPF de Jefferson, com base num defeito

contratual interno sobre o qual não tinha conhecimento nem controle, equivale a responsabilizar objetivamente a fonte pagadora por vício alheio à sua esfera de atuação, o que o art. 124, I, do CTN não autoriza.

Dá-se, portanto, provimento ao recurso voluntário do Botafogo de Futebol e Regatas neste ponto, excluindo-o do polo passivo da obrigação tributária.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário do Botafogo de Futebol e Regatas, excluindo-o do polo passivo da obrigação tributária, e dar provimento parcial ao recurso voluntário do Jefferson Galvão para desqualificar a multa, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, redator designado

Com a devida vênia ao muito bem fundamentado voto do nobre Relator, ousou divergir quanto aos temas a seguir:

1. Quanto à preliminar de alteração de critério jurídico.

Preliminarmente, acedo à constatação do Relator, no sentido de que a autoridade tributária “concentrou a fundamentação do lançamento em dois pontos: (i) se a imagem de Jefferson foi, de fato, comercialmente explorada pelo Botafogo e (ii) na necessidade de contrato cessão de imagem entre o Sr. Jefferson de Oliveira Galvão e sua pessoa jurídica Jefferson de Oliveira Galvão, CNPJ 11.172.016/0001-06”

Agora em maiores detalhes, entendo que a acusação fiscal e o consequente lançamento formalizado se baseiam na tese de que os valores sob análise, objeto da presente tributação de ofício, correspondem a rendimentos do trabalho da pessoa física do atleta autuado (Sr. Jefferson de Oliveira Galvão), vedada, assim, sua tributação como rendimentos oriundos da exploração direito de imagem pelas pessoas jurídicas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda. Ou seja, assim adotados como critérios jurídicos da autuação: a) a eleição da pessoa física do Sr. Jefferson como titular dos rendimentos e b) a caracterização dos valores lançados como rendimentos do trabalho da pessoa física titular (Sr. Jefferson) e impossibilitada, dessarte, a tributação pelas pessoas jurídicas supra, bem assim sua caracterização como rendimentos oriundos de exploração de direito de imagem.

Diante de tal cenário, entendo que a utilização de fundamentos adicionais pela autoridade julgadora de piso não representou alteração no critério jurídico do lançamento, uma vez que, note-se, restaram mantidos hígidos, no âmbito da decisão daquela autoridade julgadora, os fundamentos constantes do TVF, de forma a restar ratificada a tese adotada pela autoridade lançadora.

Mais especificamente, cediço que a decisão de piso acedeu tanto à não comprovação da exploração efetiva dos direitos de imagem como à ausência dos contratos referentes à tal exploração, entendendo-os como elementos suficientes a justificar o lançamento, conforme expressamente se observa à fl. 30 da decisão de piso, *verbis*:

“(…)

No caso concreto, porém, nem o interessado, nem as empresas por ele constituídas atenderam às intimações da fiscalização para apresentarem os contratos celebrados para exploração do direito de imagem. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal:

Preliminarmente, deve-se destacar que o contribuinte, apesar de intimado por 3 vezes a apresentar cópia dos contratos firmados entre ele e as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e a Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, autorizando as mesmas a explorar a sua imagem, não apresentou tais documentos (DOC 01, 11 e 14).

Da mesma forma, as empresas Jefferson de Oliveira Galvão Ltda e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, também intimadas a apresentar os mesmos contratos, não atenderam à intimação (DOC 71, 73, 75, 78, 80 e 82).

Além disso, o material trazido aos autos por ambas as defesas, consistentes em fotos e impressão de telas da Internet e mídias sociais nas quais o atleta aparece em eventos e ações de marketing relacionados ao clube, não tem o condão de substituir os contratos, acordos, recibos e demais documentos relativos à exploração da imagem do interessado, para cada caso. A despeito dos argumentos em contrário das defesas, o pagamento de valor fixo mensal a título de direito de imagem não pode ser associado à efetiva exploração desse direito, sem tais documentos. (grifo do relator do presente Recurso Voluntário)

(…)”

A partir do acima exposto, o que se constata é que a decisão de piso concluiu pela procedência dos fundamentos da acusação fiscal (tal como apontados pelo voto condutor) e, note-se, suficientes de forma a manter os critérios jurídicos adotados pelo lançamento, quais sejam, o de classificar os rendimentos ora em discussão como **rendimentos de natureza salarial** (rejeitando-se a natureza de rendimentos oriundos de direito de imagem) e tendo como **sujeito passivo a pessoa física autuada**, ainda que, reconheça-se, o julgado de origem trouxesse elementos adicionais, todos convergentes no sentido de rejeitar a possibilidade da aventada

forma de tributação diversa da adotada no lançamento, qual seja, o eventual oferecimento à tributação dos rendimentos pelas pessoas jurídicas envolvidas.

Dessarte, uma vez prestigiados expressamente pela julgadora de piso os fundamentos que originaram o lançamento, bem como os critérios jurídicos naquele adotados, rejeito a tese de alteração de critério jurídico promovida pela decisão recorrida e, conseqüentemente, a tese de nulidade daquela decisão por tal suposta alteração, ressaltando-se, por fim, que também este Colegiado, na forma de análise de mérito promovida pelo voto condutor supra, acede unanimemente à manutenção de um dos fundamentos adotados, note-se, autonomamente suficiente para a manutenção da autuação (vide fls. 20 e ss. acima, no âmbito do item 3.2 do voto condutor).

Conclusivamente, a partir do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de piso por alteração de critério jurídico.

2. Quanto à multa qualificada.

Novamente, com a devida vênia ao Relator, ousou divergir também quanto ao referido tema, posicionando-me aqui no sentido de necessidade de manutenção da multa no patamar qualificado no patamar de 150%, ressalvada tão somente a retroatividade benéfica ao percentual de 100%, a partir do disposto na Lei nº. 14.689, de 2023.

Explico. Entendo que no presente caso os elementos carreados ao autos pela fiscalização no sentido de existência de: (i) fixidez dos pagamentos mensais; (ii) continuidade dos pagamentos durante o período de afastamento por lesão; (iii) invariabilidade da remuneração global após a redistribuição de julho de 2017, acrescidos, ainda: (iv) da inexistência de qualquer contrato de exploração do direito de imagem do jogador e (v) da constatação de que era o autuado era o único titular da empresa Jefferson Galvão e Cia (vide e-fls. 116/117) e de que detinha participação de 90% na empresa Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Esportivos Ltda, sendo os outros 10% detidos pela Sra. Rosângela Buosi Fedocci, que possuía o mesmo endereço do Sr. Jefferson (vide e-fls. 118 a 128), constituem-se em indícios múltiplos, relevantes, simultâneos e convergentes no sentido de que se está diante de rendimentos salariais pagos à pessoa física do autuado (fato dissimulado) e apresentados à Administração Tributária como rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas Jefferson Galvão e Cia. e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda , a título de exploração de direito de imagem (fato simulado).

Alinho-me aqui, assim, às seguintes evidências e conclusões constantes da decisão de piso, adotando-se aquela fundamentação a partir do permissivo legal estabelecido pelo art. 114, 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1634, de 21 de dezembro de 2023):

“(…)

No relatório fiscal citado, assim fundamentou-se a qualificação:

(…)

No presente caso, conforme já fartamente demonstrado, o Botafogo e o Sr. Jefferson de Oliveira Galvão estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual parte da remuneração do contribuinte seria paga por meio da pessoa jurídica por ele constituída, a título de Direito de Imagem.

Esse acordo foi formalizado no "Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Atleta Profissional"

Conforme já destacado, um fato bastante relevante é que o contribuinte recebia R\$ 287.500,00 a título de Direito de Imagem (cláusula 4.1 do 1º aditamento ao Contrato de Concessão de Direitos à Exploração da Imagem) e R\$ 62.500,00 a título de salário (conforme Prorrogação e Alteração Salarial do Contrato de Trabalho), perfazendo o total de R\$ 350.000,00.

Para adequação dos valores recebidos pelo contribuinte ao parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/98, incluído pela Lei nº 13.155, de 2015, o valor pago a título de Direito de Imagem foi reduzido para R\$ 140.000,00 (conforme 4º aditamento ao Contrato de Concessão de Direitos à Exploração da Imagem) e o salário foi aumentado para R\$ 210.000,00 (conforme Prorrogação e Alteração Salarial do Contrato de Trabalho, assinado em 18/07/2017), resultando exatamente no mesmo valor total: R\$ 350.000,00.

Fica clara a preocupação em se manter o valor total da remuneração paga ao jogador.

Além disso, nem o Botafogo, nem tampouco o Sr. Jefferson de Oliveira Galvão, foram capazes de comprovar a efetiva utilização da imagem do jogador. Dessa forma, a única justificativa para esse "contrato" era a economia tributária de forma ilícita.

A adoção da prática tem a pretensão de alterar aquilo que realmente ocorre na vida real. Substitui-se uma situação clara de pagamento de salário por uma fictícia, de pagamentos a título de Direito de Imagem. O direito do trabalho traz, como uma de suas bases, o consagrado Princípio da Primazia da Realidade. Nele, a verdade dos fatos deve sempre prevalecer sobre a forma.

(...)

Há, portanto, um planejamento que viola a legislação tributária na medida em que visa constituir relação jurídica simulada, utilizando-se da figura do Direito de Imagem, cedido a uma pessoa jurídica, como manto protetor à tributação dos valores pagos a título de remuneração a pessoas físicas.

O artifício do recebimento de valores a título de Direito de Imagem pelo jogador, por meio da utilização de uma pessoa jurídica da qual ele próprio é sócio majoritário e administrador, provoca lesão aos cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, pelo menos no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

Temos assim que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de diminuir o pagamento do imposto de renda.

(...)

A simulação, pela sua própria definição (segundo Orlando Gomes, já citado) sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido. Nesse caso, trata-se de conduta típica em que enseja não somente o lançamento do imposto, mas também a aplicação de multa qualificada, nos moldes preconizados pela Lei nº 9.430, art. 44, parágrafo 1º.

Passando ao exame do caso concreto em questão, percebe-se, claramente, que o contribuinte valeu-se de simulação fraudulenta quando disfarçou os rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho (jogador de futebol) como pagamentos a título de cessão de direitos de imagem, com o único objetivo de fugir da tributação da pessoa física à alíquota de 27,5%, para beneficiar-se de tributação mais favorecida na pessoa jurídica.

Assim, os elementos acima indicados demonstram suficientemente que, no período fiscalizado, o contribuinte agiu dolosamente com claro intuito de dissimular os rendimentos do trabalho assalariado como receita da pessoa jurídica decorrente de cessão de direitos de imagem com o único objetivo de encobrir o verdadeiro fato gerador do imposto de renda incidente na pessoa física.

(...)”

Ou seja, a partir dos indícios supracitados, repita-se, convergentes, simultâneos e relevantes, também concluo pela existência de conduta necessariamente dolosa perpetrada pelo recorrente, a partir de simulação de recebimento de recursos oriundos de exploração econômica de sua imagem pelas pessoas jurídicas por ele controladas, quando em realidade se estava, conforme evidências coligidas aos autos, diante de recebimentos/rendimentos do trabalho assalariado de titularidade da pessoa física do Sr. Jefferson.

Todavia, a partir da superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, cediço que, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, deve-se reduzir a multa a este patamar, aplicando-se o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

Conclusivamente, diante do contexto e conclusões atingidas (no sentido de simulação da natureza e do receptor dos recebimentos/rendimentos e do conseqüente sujeito passivo da tributação), totalmente inaplicável que se cogite de possível conduta culposa, restando somente aplicável a retroatividade benigna decorrente da edição da Lei nº 14.689, de 2023.

Dessarte, voto, quanto à multa qualificada, pela redução do percentual aplicável, de 150% para 100%.

3. Quanto ao interesse comum e responsabilidade solidária de Botafogo de Futebol e Regatas.

Acerca do tema, repriso aqui posicionamento por mim adotado no âmbito do Acórdão Carf no. 2101-03.663, de 02 de março de 2026, *verbis*:

(...)

41. Inicialmente, quanto à matéria de existência interesse comum/imputação de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I, do mesmo CTN, registro que há muito me alinho integralmente ao teor dos Pareceres Cosit n.º. 04, de 2018 e PGFN/CRJ/CAT n.º. 55, de 2009, na forma também adotada por diversos outros Conselheiros e Colegiados deste Conselho, consoante perfeitamente resumido pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, quanto da prolação, pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Acórdão Carf n.º. 9.303-011.474, de 15 de junho de 2021, *verbis*:

“(…)

Inicialmente, passo a expor meu entendimento sobre a interpretação da expressão “interesse comum” de que trata o artigo 124, inciso I do CTN. Neste sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

*A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)*

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e

operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(...)

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

(...).

Fundamentos Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

(...).

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. (grifo do Redator do presente Voto Vencedor)

(...)

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...).

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)".

Assim, a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. O parecer traz, exemplificativamente, três situações: grupo

econômico irregular, cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador (crimes contra a ordem tributária, por exemplo) e planejamento tributário abusivo.

(...)

42. Acresça-se aos excertos supra do Parecer Normativo Cosit nº. 04, de 2018, os seguintes itens daquele ato normativo, ao qual também acedo integralmente:

(...)

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária,

(...)

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo¹. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente

¹ A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: "A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa)."

implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). (...)

(...)”

Assim, passo, à luz das premissas supra, à análise da acusação formalizada pela autoridade fiscal, ou seja, verificando-se a pertinência ou não da imputação de solidariedade realizada ao Botafogo de Futebol e Regatas.

a) Preliminarmente, constata-se que há nexos causal cristalino entre a participação ativa do corresponsável Botafogo de Futebol e Regatas, através da formalização de contratos e da realização de pagamentos, a pessoas jurídicas, de valores que, ainda que alegadamente se referissem a direitos de imagem, se configuraram, na forma do presente voto, como rendimentos do trabalho titularizados pela pessoa física do Sr. Jefferson. Ou seja, caracterizada assim a corresponsável solidária como sujeito essencial para a configuração da situação jurídica simulada e prejudicial ao Fisco ora constatada;

b) Ressalte-se ainda que, como já ora defendido, o referido interesse comum estabelecido pelo art. 124, I do CTN, não depende de que as pessoas se encontrem no mesmo lado da relação jurídica, sendo o dispositivo também aplicável sempre que se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos, como é o caso do arranjo jurídico analisado entre o Sr. Jefferson, as pessoas jurídicas Jefferson Galvão e Cia., Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda e o Botafogo de Futebol e Regatas. Rechaço que o solidário em questão pudesse ter participado ativamente da configuração adotada, formalizando contratos e realizando pagamentos às pessoas jurídicas citadas, sem que tivesse consciência das consequências tributárias evasivas da situação artificialmente oposta ao Fisco.

Assim, concluo que houve, contrariamente ao que quer fazer crer a recorrente solidária, participação fundamental e consciente do Botafogo de Futebol e Regatas (através de condutas comissivas de formalização de contratos e pagamentos por este coobrigado) para a configuração da situação jurídica vinculada à indevida classificação dos valores objeto de lançamento e geradora de economia tributária ilícita, simuladamente oposta à Administração Tributária.

Escorreito também, assim, o posicionamento da decisão de piso abaixo, adotado como fundamentação adicional quanto ao tema, novamente com fulcro no disposto no art. 114, 12, I do RICARF vigente:

“(...)”

A defesa questiona o fato de o contribuinte figurar como sujeito passivo solidário, estribando-se na tese de que a aplicação do referido dispositivo legal estaria condicionada à demonstração do interesse comum no fato gerador do respectivo tributo, que no caso concreto, segundo a defesa, seria o auferimento de renda pela pessoa física. Alega que o interesse comum não se materializaria nos casos em que o sujeito passivo e o responsável solidário se encontrassem em polos distintos da relação jurídica, e que, no caso concreto, o clube não teria interesse comum no fato gerador do IRPF, único imposto exigido nos presentes autos.

A tese da defesa não procede. A afirmação de que seria necessário o interesse comum no fato gerador para haver a responsabilidade solidária não tem amparo na legislação. De fato, o art. 124, inciso I, do CTN, assim dispõe (grifei):

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Como a simples leitura do dispositivo legal em questão demonstra, não é o interesse comum "no fato gerador" da obrigação principal em si que acarreta a responsabilidade solidária do agente, como falou a defesa, mas, sim, o interesse na "situação" que constitui o fato gerador.

Ou seja, se for o caso de que, como lhe imputou a autoridade lançadora, a fonte pagadora (que é o responsável solidário apontado no auto de infração) tenha pagado rendimentos de natureza trabalhista a empregado seu (o interessado), indevidamente, como se fossem receitas de empresas criadas especificamente com esse fim pelo beneficiário, com a finalidade única de obter vantagem financeira indevida para si e para a pessoa física, configurado está o interesse comum na situação que fez nascer a obrigação tributária, pela ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o qual enseja a solidariedade de que trata o art. 124, inciso I, do CTN.

Pelas mesmas razões, também não faz qualquer sentido o argumento da defesa de que, para haver solidariedade, seria necessário que ambos, clube e atleta, figurassem no mesmo polo da relação e praticassem ato sujeito ao mesmo tributo. Basta o interesse comum na situação para a qual ambos os agentes concorreram.

Pode-se questionar, no mérito, se os fatos imputados no lançamento às partes envolvidas estão comprovados nestes autos e, em caso afirmativo, se implicaram em infração à legislação tributária. Porém, tal questionamento não autoriza excluir o responsável solidário do polo passivo da relação jurídico-tributária.

Dito de outra forma: confirmadas no julgamento do mérito as condutas e as infrações imputadas no lançamento, deve o Botafogo de Futebol e Regata figurar como responsável solidário pelo cumprimento da obrigação tributária principal, em face do seu interesse comum nessas mesmas condutas e infrações, independente do interesse ter caráter previdenciário, trabalhista ou de qualquer

outra natureza, não havendo qualquer razão a justificar sua exclusão do polo passivo da relação jurídico-tributária a priori, em sede preliminar.

(...)”

Dessarte, a partir de tudo quanto exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário do Botafogo de Futebol e Regatas, mantendo sua responsabilidade solidária quanto ao crédito constituído.

Por fim, registro minha declaração de voto no sentido de, novamente à luz do que defendi no âmbito do Acórdão Carf nº. 2101-003.663, aceitar o aproveitamento (abatimento) dos valores recolhidos pelas pessoas jurídicas Jefferson Galvão e Cia. e Galvão e Fedocci Comércio de Artigos Desportivos Ltda, declaração esta que, todavia, não produz efeitos no que diz respeito à decisão oriunda do presente Acórdão, uma vez que este Redator restou vencido quanto ao tema (ou seja, com tal declaração configurando-se como mero *obiter dictum* no âmbito do Voto Vencedor ora formalizado).

4. Conclusão

Conclusivamente, divergindo do relator, voto por: a) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida por alteração do critério jurídico e b) por dar provimento parcial aos recursos voluntários, exclusivamente para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, mantido assim o coobrigado Botafogo de Futebol e Regatas no polo passivo da obrigação tributária.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior