



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10872.720019/2014-74</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2102-003.661 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 13 de março de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | RENATO PORTALUPPI                                    |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. TÉCNICO DE FUTEBOL. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA. REQUISITOS.

É permitida a constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, mesmo em caráter personalíssimo, como na hipótese do serviço profissional de técnico de futebol. Entretanto, os rendimentos devem ser tributados na declaração da pessoa física quando é utilizada pessoa jurídica meramente aparente, que existe somente em nível da formalidade jurídica.

LICENÇA DE EXPLORAÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM.

O direito de imagem, na sua vertente patrimonial disponível, pode ser explorado por pessoa jurídica constituída para este fim, desde que o titular do direito tenha, efetivamente, cedido tal direito a terceiro, comprovado mediante prova documental.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS OU CESSÃO DE CRÉDITO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

A alegações devem ser acompanhadas de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, infirmando os instrumentos jurídicos apresentados.

Reputa-se válido o lançamento nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte se trata de mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte, inclusive para comprovar as transferências bancárias alegadas.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS ENTRE PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa física, em seu próprio nome, não pode pleitear os tributos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, por se tratar de crédito de titularidade de terceiro.

Para os pedidos de compensação e restituição há procedimento próprio, previsto em lei. Não é possível a sua análise no processo de lançamento de crédito tributário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (relatora) e José Márcio Bittes, que deram provimento parcial para cancelar o lançamento em relação: (i) aos rendimentos de prestação de serviços como técnico de futebol; (ii) aos rendimentos de cessão de direitos de imagem; e(iii) aos lucros e dividendos recebidos da empresa RP Promoções e Marketing Ltda. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess. A conselheira Débora Fofano dos Santos não votou, em razão do voto proferido pelo conselheiro José Márcio Bittes, consignado na ata da reunião do mês de janeiro/2025.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente e Redator

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Debora Fofano dos Santos (substituto[a] integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Marcio Bittes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Debora Fofano dos Santos.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 404/413 lavrado em 31/07/2014, para constituição de imposto de renda da pessoa física atinente aos fatos geradores dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011.

O valor do imposto de renda suplementar perfaz R\$ 1.041.572,78, juros de mora de R\$ 304.742,88 (calculados até 07/2014) e multa proporcional de R\$ 781.179,59, totalizando o crédito tributário de R\$ 2.127.495,25.

Conforme relatório fiscal de fls. 414, a imputação do lançamento decorreu da “omissão de rendimentos, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, tendo em vista recebimentos decorrentes de *cessão de uso do direito de imagem para clubes de futebol e patrocinadores, prestação de serviços de técnico de futebol, além de valores pagos pelo clube de futebol — Grêmio Football Porto Alegrense sem comprovação da sua causa*, sendo todos esses rendimentos pagos por meio da pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda., CNPJ 05.487.915/0001-97.”

Ainda de acordo com o relatório, constatou-se:

“(…) Segundo **DAA/2010** retificadora, entregue na opção simplificada, em 23/02/2013, **o sujeito passivo somente declarou rendimentos isentos e não-tributáveis, no valor de R\$ 150.000,00, pagos pela RP Promoções e Marketing Ltda., CNPJ 05.487.915/0001-97, a título de distribuição de lucros e dividendos, não declarando os rendimentos tributáveis do trabalho assalariado — cód. 0561, pagos pelo Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/0001-90, no valor de R\$ 68.333,37, previdência oficial, R\$ 537,40 e IRRF, R\$ 17.980,95, conforme DIRF/2010.**

Relativamente ao ano-calendário de 2010, o contribuinte optou pelo modelo simplificado da **DAA/2011**, entregue, em 29/04/2011, **declarando rendimentos tributáveis recebidos do Instituto Nacional de Seguro Social — INSS, CNPJ 29.979.036/0001-40, no valor de R\$ 7.867,45 e décimo terceiro, R\$ 659,55, rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física, R\$ 14.400,00 e rendimentos isentos e não tributáveis — lucros e dividendos, no valor de R\$ 1.300.000,00, pagos pela RP Promoções e Marketing Ltda.**

A **DAA/2012** entregue, em 30/04/2012, no modelo simplificado, apresentou **rendimentos recebidos do Instituto Nacional de Seguro Social — INSS, CNPJ 29.979.036/0001-40, pela dependente, no valor de R\$ 8.383,97 e décimo terceiro salário de R\$ 702,22 e rendimentos isentos e não tributáveis — lucros e dividendos, no valor de R\$ 3.500.000,00, pagos pela RP Promoções e Marketing Ltda. (…)** - grifos desta Relatora

Conforme disposto às fls. 415/416, constou dos autos:

- (i) no ano-calendário de 2010: notas fiscais de prestação de serviços, emitidas pela RP Promoções e Marketing Ltda. em favor da:
- (a) Unimed Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro',
  - (b) Grêmio Football Porto Alegrense
  - (c) Esporte Clube Bahia,
- (ii) contrato de prestação de serviços entre a RP Promoções e Marketing Ltda. e o Esporte Clube Bahia
- (iii) contrato social da RP Promoções e Marketing Ltda.
- (iv) Livro Diário nº 0004, de 2010, registrado sob nº 200267, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e o Livro Razão

Para a melhor compreensão do ocorrido, dado que houve rendimentos de natureza diversa conforme disposto no auto de infração lavrado que imputou quatro lançamentos. Assim, segue abaixo consolidação, por ano-calendário, conforme consta de forma semelhante, às fls. 410 do relatório fiscal:

| Fato Gerador | VALOR do rendimento     | RENDIMENTO           | FONTES PAGADORA   | RENDIMENTO DECLARADO   |
|--------------|-------------------------|----------------------|---|--|
| dez/09       | R\$ 68.333,37           | trabalho COM vínculo | FLUMINENSE FOOTBALL CLUB  | CLT técnico de futebol – <b>EXTINTA PELO PAGAMENTO FLS. 478</b>  |
| dez/09       | R\$ 363.773,96          | trabalho SEM vínculo | GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE   | empréstimo e desqualificada a cessão de direitos de crédito por falta de justificativa de propósito negocial |
| dez/10       | R\$ 693.601,17          | trabalho SEM vínculo | GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE   | empréstimo e desqualificada a cessão de direitos de crédito por falta de justificativa de propósito negocial |
| dez/10       | R\$ 1.066.269,31        | trabalho SEM vínculo | UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA<br><b>ESPORTE CLUBE BAHIA</b> e<br>GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE | serviços prestados de técnico de futebol e cessão do direito de imagem sem vínculo empregatício              |
| dez/10       | R\$ 1.300.000,00        | lucros da RP         | RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA   | classificados indevidamente na DIRPF como lucros e dividendos  |
| dez/11       | R\$ 461.020,17          | trabalho SEM vínculo | GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE   | empréstimo e desqualificada a cessão de direitos de crédito por falta de justificativa de propósito negocial |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 3.952.997,98</b> |                      |   |  |

Ainda de acordo com o relatório fiscal, a autoridade autuante fundamentou as infrações conforme adiante se demonstra:

- a) Sobre os valores recebidos de trabalho COM vínculo, da empresa FLUMINENSE FOOTBALL CLUB, como técnico de futebol (fls.478): **já na impugnação constou que houve o pagamento e a extinção do crédito tributário;**
- b) Sobre os valores recebidos de trabalho SEM vínculo, do GRÊMIO FOOT BALL PORTO ALEGRENSE, não considerados como empréstimo e desqualificada a cessão de direitos de crédito **por falta de justificativa de propósito negocial** (fls. 405/406):
- c) Sobre os valores recebidos de trabalho SEM vínculo, recebidos de UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA, ESPORTE CLUBE BAHIA e GRÊMIO FOOT BALL PORTO ALEGRENSE, **considerados como serviços de técnico de futebol e cessão do direito de imagem sem vínculo empregatício** (fls. 405);
- d) Sobre os valores recebidos da sua empresa RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA, tidos como **classificados indevidamente na DIRPF como lucros e dividendos** (fls. 406).

Ainda sobre os lucros recebidos da empresa RP, restou consignado pelo recorrente que (fls. 416):

“Com amparo no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF 0710900-2013-00649, em procedimento de diligência fiscal, a RP Promoções e Marketing Ltda., CNR.7.5.487.915/0001-97, em 14/02/2014, fora intimada a apresentar, no prazo de 05(cinco) dias, que dizia *in verbis*: "...deliberação social que alterou a cláusula sexta do contrato social, porquanto de acordo com o Livro Diário da RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA., no ano-calendário de 2010, **foi distribuído, a título de lucros do exercício, a quantia de R\$ 1.300.000,00, no todo, ao sócio Renato Portaluppi, em oposição ao que diz que a referida cláusula, isto é, "os sócios destinarão os lucros ou prejuízos apurados, sempre respeitando a proporção de suas cotas"**.".

Houve impugnação de fls. 440/478 alegando, em síntese:

(i) improcedência do lançamento, exceção feita aos pagamentos efetivados pelo FLUMINENSE FOOTBALL CLUB em 2009, parcela que reconhece como devida, mas que já está extinta pelo pagamento, inclusive, restaria direito à restituição, se considerado o imposto retido pelo Fluminense de R\$ 17.980,95;

(ii) improcedência total da exigência, seja excluída da tributação as parcelas relativas ao negócio jurídico firmado com 363 o GRÊMIO FOOT BALL PORTO ALEGRENSE em 2006, por se tratar de verba de natureza creditória e não sujeita à tributação na forma pretendida na autuação;

(iii) improcedência do lançamento, devendo ser compensados os valores retidos e recolhidos pela pessoa jurídica RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA nos anos calendário de que trata a imputação.

O Acórdão de fls. 548/564 julgou improcedente a defesa e manteve a autuação integralmente.

Interposto o recurso voluntário de fls. 570/603, juntando documentos de fls. 604/632, o recorrente reitera as alegações anteriormente trazidas com a impugnação, quais sejam (fls. 571):

“(…) (i) os serviços prestados pela RP Promoções e Marketing Ltda. **caracterizam-se como serviços de natureza intelectual e personalíssimos** e que a R. Decisão deu a estes interpretação discricionária;

(ii) a R. **Decisão não abordou as alegações da Recorrente no que tange aos serviços prestados ao abrigo do artigo 129 da Lei 11.196/2005**, argumentando apenas tratar-se de cessão de direitos de imagem, quando na verdade o Recorrente prestou serviços de natureza intelectual e personalíssimos;

(iii) os valores recebidos pela RP Promoções e Marketing Ltda., relativos à **novação firmada entre esta, o Grêmio Futebol Porto Alegre e Renato Portaluppi, não tem natureza remuneratória, mas sim creditória** e a Decisão não refutou os argumentos da Impugnação, limitando-se a repetir o teor do Relatório Fiscal;

(iv) os lucros **distribuídos pela pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda. são isentos**, situaram-se no patamar permitido pela legislação tributária e R. Decisão Recorrida inovou o feito para dar entendimento diverso do que foi alegado na peça que formalizou o lançamento; e,

(v) os valores pagos pela RP Promoções e Marketing Ltda., **a título de tributos e contribuições, deveriam ter sido reduzidos do montante apurado, em razão da alegada reclassificação** das receitas da pessoa jurídica para a pessoa física do Autuado.” – destaques desta Relatora

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora.

O recurso voluntário de fls. 570/603 é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Passo a análise da matéria de mérito por inexistirem preliminares trazidas expressamente na peça recursal.

### MERITO

O recorrente recebeu pagamentos de 04 fontes pagadoras distintas. Abaixo, passo a análise conforme a descrição do tipo de rendimento recebido, para melhor didática e compreensão deste voto.

#### 1. Dos rendimentos sem vínculo – cessão de direito de crédito – recebidos do GRÊMIO

O recorrente anexou aos autos documentos que comprovam duas verbas de natureza distinta recebidas do GRÊMIO, sendo:

(i) instrumento particular de prestação de serviços de fls. 27/30 referente à condução técnica da equipe de futebol e,

(ii) contrato de parceria de 11/05/1998, em que o recorrente adquire a cessão onerosa de 24,6% do passe do atleta Paulo César Fonseca do Nascimento (Tinga) (fls. 192/195),

(iia) posterior instrumento de transação de 30/11/2006, na qual a cláusula 7ª cede o crédito a empresa em que é sócio, RP Promoções e Marketing Ltda. (fls. 178/180),

(iib) instrumento de transação de obrigações cíveis e trabalhistas mediante cessão coletiva de crédito – Grupo B de 23/11/2006 (fls. 181/184) e,

(iic) recibo de pagamento em 20/01/2011 o valor de R\$ 461.000,00 (fls. 202) dando ampla, geral e irrestrita quitação sobre a transação de 30/11/2006.

#### **a) Da verba de técnico de futebol:**

O art. 129 da Lei 11.196/2005 permite expressamente, a organização econômica da atividade empresarial mediante uma pessoa jurídica. Destaco:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se

sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 do Código Civil.

Por ocasião do julgamento da ADC 66, transitado em julgado em 27/03/2021, o STF reconheceu a constitucionalidade do art. 129, dando destaque à importância da livre iniciativa, da valorização do trabalho e da liberdade econômica na definição da organização empresarial, pontos para além da questão fiscal e previdenciária.

O parágrafo único do mesmo artigo de lei ressalva a possibilidade de descon sideração da pessoa jurídica sempre pelo juiz, em razão de abuso previsto no art. 50 do Código Civil. Assim, apenas para fins elucidativos, destaco que essa previsão do art. 129 da lei 11.196/2005 em nada se confunde com a descon sideração do ATO ou negócio jurídico, **permitida pela autoridade administrativa**, nos termos do §único do art. 116 do CTN.

Portanto, essa descon sideração do ATO ou negócio jurídico, que pode ser feita pela autoridade fiscal, foi ratificada pelo STF quando do julgamento da ADI 2446, também de relatoria da Ministra Cármen Lúcia.<sup>1</sup>

Nessa linha, a então relatora Ministra Cármen Lúcia, entendeu que a norma busca conferir “máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária”.

Destaco:

“(…) O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a descon sideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, “a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador” (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

<sup>1</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada. (...)” - destaques desta Relatora

Entendo que o caso em tela, especificamente sobre os rendimentos percebidos à título de serviços de orientação e condução técnica (técnico de futebol), se enquadram no contexto jurídico acima. E, dessa forma, acolho as alegações para que os rendimentos dessa natureza sejam tributados na pessoa jurídica RP PROMOÇÕES MARKETING LTDA., afastando-se a autuação.

**b) Da verba de parceria de 24,6% aquisição onerosa pelo investidor recorrente (passe do atleta Tinga):**

A RFB autuou o recorrente entendendo que o contrato de parceria, por falta de comprovação, se tratava de um empréstimo e desqualificou a cessão de crédito firmada entre o recorrente Renato e a empresa em que figura como sócio, por falta de justificativa de propósito negocial. Destaco fls. 405:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS Omissão de rendimentos recebidos da Unimed - Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda., Esporte Clube Bahia e Grêmio Foot Bali Porto Alegre, no montante de R\$ 1.066.931, no ano-calendário de 2010, por serviços prestados de técnico de futebol e cessão do direito de imagem pelo sujeito passivo, sem vínculo empregatício, e omissão de rendimentos recebidos do Grêmio Foot Bali Porto Alegre, nos valores de R\$ 363.773,96, R\$ 693.601,17 e R\$ 461.020,17, nos anos-calendários 2009, 2010 e 2011, respectivamente, porquanto não comprovada a operação de empréstimo e desqualificado a cessão de direitos de crédito por falta de justificativa de propósito negocial, conforme consta de Relatório Fiscal em anexo que complementa e integra o presente Auto de Infração.” – destaques desta Relatora

A DRJ manteve a autuação pelas motivações que foram discriminadas às fls. 551, destacadas a seguir:

“(…)

O clube **GRÊMIO** depositou na conta corrente de **RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA** o montante de **R\$ 2.383.627,90** no período de **2007 a 2011**. Deste total, os valores de **R\$ 363.773,96**, **R\$ 693.601,17** e **R\$ 461.020,17** foram creditados pelo **GRÊMIO** nos anos-calendário **2009, 2010 e 2011**, respectivamente, conforme relação de cheques e TED apresentada às fls. **431**. O contribuinte indicou que estes valores se referem a pagamentos de um empréstimo que o **GRÊMIO** recebeu de **RENATO PORTALUPPI** anos atrás. No entanto, a fiscalização entendeu que não restou comprovada a operação de empréstimo e considerou estes valores recebidos como rendimentos tributáveis do trabalho não-assalariado.

No documento intitulado Instrumento Particular de Transação, de 30/11/2006, o clube Grêmio reconheceu ser devedor de **US\$ 500.000,00**, acordado no referido instrumento em **R\$ 1.850.000,00**. O passivo se reportaria a um Contrato de Parceria firmado, em 11/05/1998, em que estabelecia que na época, já em final carreira, **RENATO PORTALUPPI** (Renato Gaúcho) investira essa quantia na aquisição de 24,6% do passe do jogador de futebol **Paulo César Fonseca do Nascimento** (Tinga), contudo, conforme cláusula contratual a transação só teria efeito mediante depósito do valor numa conta no exterior – **Israel Discount Bank of New York**, conta nº 92.2621-7, favorecido: **Cativeiro** – **além de que o jogador deveria ser vendido dentro do prazo de um ano; no entanto, o jogador continuou a jogar no Grêmio e a importância investida não teria sido devolvida.**

Conforme o referido instrumento de transação, **RENATO PORTALUPPI** cederia seu suposto direito de crédito para a **RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA**.

Em consultas às Declarações de Ajustes passadas do sujeito passivo, verificou-se que **não foi declarada a existência desse direito nem a sua cessão para a pessoa jurídica.**

Não se pode dar respaldo à operação de empréstimo engendrada anos atrás se m uma comprovação inequívoca que de fato existiu. **Não há elementos que permitam, sem os comprovantes bancários da transferência de contas correntes em nome dos partícipes, demonstrar a efetividade da transação.** Nem a adoção de procedimentos acessórios como a **obrigação de declarar a operação** foi cumprida pelo sujeito passivo ou ainda o recolhimento dos tributos pela pessoa jurídica, portanto, o resultado dessa operação não pode ser outro senão a conclusão de que se trata de rendimentos tributáveis pagos pelo **GRÊMIO FOOT BALL PORTO ALEGRENSE** ao sujeito passivo, pois foi este que **se beneficiou de fato do incremento de renda e patrimônio.**” – destaques desta Relatora

Apesar do relatório fiscal, às fls. 419, designar a operação de empréstimo, em razão da falta de comprovação das transferências bancárias para a pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda, terminologia, terminologia também ratificada e confirmada por ocasião da decisão de piso (fls. 551), entendo que o negócio jurídico ali firmado (e a verba envolvida), claramente, não se tratou de operação de empréstimo, mas de cessão de crédito.

Do conjunto probatório, verificou-se que:

- em 11/05/1998, foi assinado um contrato de parceria entre Renato - pessoa física e a pessoa jurídica GRÊMIO, para a aquisição de parceria (participação) de 24,6% do passe do jogador Tinga (fls. 192/195), mediante certas condições;

- em 23/11/2006, foi assinado instrumento de transação de obrigações cíveis e trabalhistas mediante cessão coletiva de crédito- Grupo B, entre GRÊMIO, RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA. e um terceiro credor, SALVADORI ADM; E PARTICIPAÇÕES LTDA. Neste instrumento, não há a participação de Renato - pessoa física;

- em 30/11/2006, foi assinada uma transação entre GRÊMIO, Renato – pessoa física, RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA. e ADVOGADOS, na qual, pela cláusula 7ª, Renato- pessoa física cede e transfere todo e qualquer direito relativo ao acordo ali firmado para a RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA.

Pois bem.

Entendo que o instrumento que foi firmado não tem natureza jurídica de empréstimo, mas si, refere-se à aquisição de participação de 24,6% em passe de atleta que, dado o inadimplemento pelo GRÊMIO de certas cláusulas (não cumpriu a venda do jogador em até um ano e nem efetuou a devolução do valor pago na aquisição da participação), o que de fato houve, foi o inadimplemento de uma obrigação contratual.

Ocorre que, das provas acostadas aos autos, apesar de haver um quadro demonstrativo com a relação de transferências bancárias entre contas (fls. 431), não vislumbro nos autos a comprovação bancária desses pagamentos ou ainda, a informação do valor a receber como direito, inicialmente em declaração de PF até 30/11/2006, ou após, a informação em declaração da pessoa jurídica como crédito a receber (pois a partir de 01/12/2006 recebeu o crédito, por cessão).

Além disso, também não constou em escrituração comercial da empresa RP, pois há nos autos somente o Livro Diário do ano calendário de 2010 e parte dos valores foi creditado no ano-calendário anterior de 2009, cf. 431/432 do relatório fiscal a seguir destacada:

“(…)

Portanto, no ano-calendário de 2009, foi depositado na conta corrente da empresa o valor de R\$ 363.773,96, no ano-calendário de 2010, R\$ 693.601,17, e, em 2011, a última parcela de R\$ 461.020,17.

Em documento intitulado Instrumento Particular de Transação, de 30/11/2006, o clube de futebol **reconhecera ser devedor** de US\$ 500.000,00 (quinhentos mil dólares), acordado no referido instrumento em R\$ 1.850.000,00. O passivo se reportaria a um Contrato de Parceria firmado, em 11/05/1998, em que estabelecia que na época, já em final de carreira, Renato Portaluppi (Renato Gaúcho) investira essa quantia na aquisição de 24,6% do passe do jogador de futebol Paulo César Fonseca do Nascimento (Tinga), contudo, conforme cláusula contratual a transação só teria efeito mediante depósito do valor numa conta no exterior - *Israel Discount Bank of New York*, conta nº 92.2621-7, favorecido: Cativeiro - além de que o jogador deveria ser vendido dentro do prazo de um ano, no entanto, o jogador continuou a jogar no Grêmio e a importância investida não teria sido devolvida.

Conforme o referido **instrumento de transação**, o sujeito passivo ainda cedera seu suposto direito de crédito para a RP Promoções e Marketing Ltda.

Em consultas as Declarações de Ajustes passadas<sup>2</sup> do sujeito passivo, **não foram declarados a existência desse direito nem a sua cessão para a pessoa jurídica.**

Concomitantemente, pesquisas realizadas nas DIPJ, a partir do ano-calendário de 2007, observamos também que esses valores não foram entregues à tributação **nem informados a existência de direitos a receber.**

Em procedimento de diligência fiscal, a RP Promoções e Marketing foram (*sic*) intimada a apresentar a contabilização e comprovar a tributação dessa importância recebida, além do acordo de cessão de transferência do direito de crédito, no entanto, não apresentou qualquer resposta até presente data.

Em atenção a termos anteriores, apresentara o **Livro Razão do ano de 2010, sendo que no exame da conta Clientes, o saldo inicial era de R\$ 693.601,17, sendo os depósitos contabilizados a crédito desta conta e sua contrapartida na conta Bancos**, apurando-se um saldo final de R\$ 140.775,00, porém, ainda havia a receber **uma parcela de R\$ 461.020,17, depositada em 28/01/2011.** (...)” - destaques desta Relatora

A despeito do fiscal ter justificado a autuação dessa parte do valor, por operação de empréstimo não comprovada e ter desqualificado a cessão de direitos de crédito por falta de propósito negocial, o recorrente aduz em seu recurso, que o *“Ilustre Autuante não definiu o que significaria, sob sua ótica, a falta do citado propósito e, não teria provado “o surgimento de qualquer fato gerador a permitir a imposição de crédito tributário, limitando-se a argumentos desprovidos de conteúdo jurídico e factual, nem aprofundado sua análise sobre os aspectos jurídicos dos pactos firmados em 2.006.*

Destaco fls. 594 do recurso:

“Agregue-se que entre 2006 e 2009, Renato Portaluppi não exerceu qualquer atividade naquela agremiação.

<sup>2</sup> Anos de 2003, 2004, 2005, 2006, 2007.

Com a devida vênia, os pactos firmados em 2006 e ora comentados atestam a ocorrência da transação em 1998 e sua novação, não se há de questionar que os valores, depositados nas contas correntes bancárias do Grêmio, que afirmou serem procedentes de recursos do ora Recorrente, pois reconheceu tal dívida, ao revés do que pretende a Decisão no item "b", sejam rendimentos de prestação de serviços.

Nenhum fato que pudesse indicar simulação, dolo ou fraude foi apontado pela fiscalização capaz de tornar nulo o acordo firmado, sendo, portanto, válido em sua inteireza.

(...)

A falta de apresentação de comprovantes de cumprimento de obrigações acessórias, bem como do recolhimento dos tributos pela pessoa jurídica relativamente a estas operações não podem servir de fundamento para a fiscalização reclassificar verbas de natureza creditória recebidas pela RP Promoções e Marketing Ltda. para a pessoa física do Recorrente, tratando-as como rendimentos de pessoa física recebidos do Grêmio. Trata-se de exercício hercúleo para sustentar, por presunção, o lançamento. Não houve o recolhimento de tributos, porquanto os valores envolvidos não se caracterizam como rendimentos tributáveis, sejam de pessoa física ou jurídica, por força dos contratos e documentos já exaustivamente comentados.”

Para a comprovação de que o crédito a receber, ou a receita, não seria mais de titularidade da pessoa física - recorrente, mas sim, da empresa, além dos instrumentos civis que foram realmente apresentados, deveria o recorrente ter trazido aos autos a prova da escrituração comercial societária a que a empresa está obrigada (arts. 1179/1.189), e/ou, a informação em sua declaração de imposto de renda da pessoa física. Destaco:

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, **em correspondência com a documentação respectiva**, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

(...)

Art. 1.180. **Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário**, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1 o Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas

ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados **livros auxiliares regularmente** autenticados, para **registro individualizado**, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.” - destaques desta Relatora

Dessa forma, rejeito as alegações do recorrente e julgo válido o lançamento relativo ao valor devolvido em razão do desfazimento da parceria no passe do atleta, por falta de provas nos argumentos apresentados, que restou tratar se de mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea.

## 2. Dos rendimentos sem vínculo – serviços de técnico de futebol- recebidos do ESPORTE CLUBE BAHIA

Contrato firmado de fls. 25/26 possui cláusula que atesta que os rendimentos se referem a serviços de dirigente de clube de futebol profissional. Trata-se de verba de mesma natureza jurídica já tratada no **item 1-a** acima devendo, portanto, estarem sob o mesmo tratamento tributário.

Assim, pelas mesmas razões ali destacadas neste voto, especificamente sobre os rendimentos percebidos à título de serviços de orientação e condução técnica (técnico de futebol), também acolho as alegações para que esses rendimentos sejam tributados na pessoa jurídica RP PROMOÇÕES MARKETING LTDA., afastando-se a autuação.

## 3. Dos rendimentos sem vínculo – cessão de direito de imagem- recebidos da UNIMED - RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA

Alega o recorrente que a autoridade fiscal desqualificou as receitas auferidas pela empresa RP Promoções e Marketing Ltda. sob o entendimento de que se tratava de receitas decorrentes de prestação de serviços personalíssimos e de cessão de direitos de uso de imagem. Portanto, rendimentos que deveriam ser tributáveis na pessoa física do sócio da empresa contratada para a prestação de tais serviços uma vez que se trata de valores recebidos pela cessão imagem, voz etc., nos termos da Lei 11.196.

A decisão de piso decidiu às fls. 555:

“(…)

Diante dessas considerações, não é dado à empresa RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA **negociar, em nome próprio, os direitos de imagem do seu sócio, como se fossem seus e receber rendimentos por isso, em razão da impossibilidade lógico-jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.**

Além disso, é importante salientar que **não foi apresentada qualquer prova de que a RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA fosse detentora dos direitos de uso da imagem de RENATO PORTALUPPI, conforme registra o Relatório Fiscal às fls. 427:**

“(…) contudo não consta dos autos qualquer instrumento acerca de que a r. sociedade **detivesse os direitos de uso da imagem do ex-jogador de futebol e nem o consentimento do seu titular** ou que assim constasse do contrato social.”

(…)

Assim sendo, **resta claro que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 reporta-se aos serviços de natureza intelectual.** Portanto, não se aplica à situação do interessado, uma vez que os serviços prestados pela empresa RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA **nada tem de intelectuais.** Trata-se de serviços ligados a exploração exclusiva dos direitos de imagem do impugnante, o qual foi remunerado unicamente por emprestar sua figura, **sua imagem de técnico profissional de futebol às pessoas jurídicas contratantes, o que não configura serviço intelectual, mas meramente físico. (...)**”

O recorrente rebate às fls. 583 a fundamentação da decisão de piso, esclarecendo que a DRJ confundiu e tratou sob o mesmo contexto, tanto o rendimento de serviço como técnico de futebol quanto pela cessão de imagem. Destaco:

“O texto acima colide com qualquer entendimento racional. **Misturou a cessão de direito de uso de imagem com a execução do serviço de orientação técnica de times de futebol.**

De se destacar que **no contrato firmado com o Grêmio não consta qualquer remuneração pelo direito de uso da imagem,** restringindo-se tal pacto à prestação de serviços, como se comprova com o anexo nº 01”

Aduz também que (fls. 585):

“(…) Reiteramos, seria possível tal **desclassificação se restasse comprovados a fraude, o dolo ou a simulação,** mas isso não se vislumbra nestes autos. Além disso, haveria de a **personalidade jurídica ser desconsiderada por ato do Poder Judiciário. (...)**”

Compulsando os autos às fls. 39, entendo que restou demonstrado que os valores atinentes à fonte pagadora UNIMED RIO, referem-se exclusivamente sobre a divulgação da imagem, nome, voz do técnico de futebol. Não há prestação de serviços do profissional como técnico.

Da análise tanto da cláusula primeira (fls. 32) quanto do anexo de fls. 39, restou comprovado que o valor recebido se refere a participação do recorrente em campanhas publicitárias, tais como comerciais, filmes veiculados em televisão, casa de show, cinema, teatro, mídia eletrônica, fotos publicitárias, gravações de áudios para spots de rádio, incluindo eventos institucionais e sociais como Festa do Dia do Médico, convenção nacional da Unimed, eventos de vendas. *Tanto no preâmbulo do contrato de fls. 31, quando nas assinaturas de fls. 38, a pessoa física do recorrente consta e assina como anuente, e a empresa em que é sócio, como detentora dos direitos aqui apontados, assinado como a real contratada.*

Com relação a esses rendimentos, compartilho do entendimento de que a lei permite que a exploração econômica da imagem da pessoa natural seja licenciada, inclusive, a uma empresa, o que ocorreu no caso em questão.

A despeito da informação de fls. 407 sobre a não apresentação de um contrato escrito para a comprovação da referida licença de imagem, o recorrente alega em seu recurso, às fls. 580, que houve o licenciamento por instrumento verbal, nos termos da legislação civil. Nesse ponto, não vislumbro impedimento, ilegalidade ou abuso. Primeiramente, porque há, de fato, possibilidade de instrumento verbal. Segundo, porque como foi salientado acima, o art. 129 da Lei 11.196/2005 permitiu expressamente, a organização econômica da atividade empresarial mediante uma pessoa jurídica.

Destaco:

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

Nesse sentido, por ocasião do julgamento da ADC 66, que transitou em julgado em 27/03/2021, o STF reconhecer a constitucionalidade do referido art. 129, no sentido da importância da livre iniciativa, valorização do trabalho e da liberdade econômica na definição da organização empresarial.

Conforme disposto no artigo, há a ressalva de que a desconsideração da pessoa jurídica pelo abuso previsto no art. 50 do Código Civil, o que não se confunde com a desconsideração do ATO ou negócio jurídico, pela autoridade fiscal, nos termos do § único do art. 116 do CTN.

Dessa forma, enquanto no caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, somente a decretação é feita pelo juiz, a desconsideração do ATO ou negócio pode ser feita pela autoridade fiscal, nos termos do art. 116, § único do CTN, ratificado pelo STF quando o julgamento da ADI 2446, também de relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

Destaco o CTN, em seu art. 116, § único:

“A autoridade administrativa **poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados** com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” - destaques desta Relatora

Por tais fundamentos e promovendo o controle de legalidade dos atos administrativos tributários federais, com base na primazia da realidade, deve a autoridade fiscal desconsiderar quaisquer atos, negócios e/ou contratos com pessoas jurídicas envolvidas com o contribuinte de fato, caso haja elementos caracterizadores de uma relação tributária e previdenciária que caracterizem fatos geradores de suas respectivas incidências, no contexto de abuso de personalidade jurídica.

Não vislumbro que seja o caso, pela documentação anexada aos autos.

Portanto, sobre os rendimentos recebidos da UNIMED-RIO, acolho as alegações do recorrente para cancelar o auto no tocante a esses rendimentos, de modo a manter a tributação na empresa RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA.

#### 4. Dos rendimentos declarados como LUCROS da empresa RP Promoções e Marketing Ltda.

Com relação à documentação juntada pelo recorrente no sentido de provar as suas alegações de que os lucros eram suficientes para justificar a distribuição ao sócio Renato, no valor de R\$ 1.300.000,00 em 12/2010 (fls. 111), o recorrente afirma as fls. 597/598:

“Além disso, demonstramos naquela peça, com os documentos acostados sob nº-03, que a RP Promoções e Marketing Ltda, possuía, **em 31 de dezembro de 2009, lucros acumulados no montante de R\$ 834.498,20 que, somados aos lucros apurados em 2010, no total de R\$ 1.872.626,96, atingia a cifra de R\$ 2.707.125,16.**

Esse total suportaria o pagamento a **Renato Portaluppi de R\$ 1.300.000,00, como lucros e dividendos, bem como se enquadrava no percentual de 50% para cada um dos sócios.**

(...)

A pessoa jurídica **RP Promoções e Marketing Ltda. apurou, no ano calendário de 2010 conforme demonstrações contábeis anexadas como anexo nº 2, o lucro de**

**R\$ 1.872.626,96 e não os R\$ 1.300.000,00** criados pela Decisão, caracterizando-se verdadeira inovação ao feito.

Além disso, não foi apreciada a arguição sobre os valores de lucros acumulados, que permitiram, pelo menos **até o montante de R\$ 834.498,20, saldo em 31.12.2009**, ser passível de distribuição sem qualquer contestação, pois os anos anteriores não foram objeto de auditoria.

Indubitavelmente, na distribuição de lucros e dividendos no valor de R\$ 1.300.000,00 está incluída a parcela de R\$ 834.498,20, que se refere à efetiva distribuição de lucros de anos anteriores, cuja argumentação, reitera-se, sequer foi refutada ou comentada na Decisão ora recorrida.

Juntamos agora, **como anexo nº 02, as demonstrações contábeis levantadas pela RP Promoções e Marketing Ltda. em 31.12.2009 e 31.12.2010.**

Isto posto, deve ser reforma a R. Decisão para excluir da base de cálculo da incidência a parcela de R\$ 1.300.000,00 pelos fundamentos sobejamente elencados.” - destaques desta Relatora

Destaco que, verificando o Livro Diário de 2010 (fls. 111), é possível verificar a existência dos lucros apontados pelo recorrente. E, cotejando as informações constantes nas declarações de pessoa física *versus* jurídica, afere-se que o valor foi declarado.

|                 |                             |              |                |              |  |  |  |  |                |
|-----------------|-----------------------------|--------------|----------------|--------------|--|--|--|--|----------------|
| 24-7 2409000000 | LUCROS ANTECIPADOS          |              |                |              |  |  |  |  |                |
| 24-1 2409020000 | Lucros Antec - Renato Port  | 0,00         | 1.300.000,00   | 1.300.000,00 |  |  |  |  | 0,00           |
|                 | TOTAL DA CONTA 2409000000   | 0,00         | 1.300.000,00   | 1.300.000,00 |  |  |  |  | 0,00           |
| 24-7 2411000000 | LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULA |              |                |              |  |  |  |  |                |
| 24-1 2411010000 | Lucros Acumulados           | 834.498,30   | C 1.300.000,00 | 1.872.626,76 |  |  |  |  | 1.407.125,26 C |
|                 | TOTAL DA CONTA 2411000000   | 834.498,30   | C 1.300.000,00 | 1.872.626,76 |  |  |  |  | 1.407.125,26 C |
|                 | TOTAL DA CONTA 2400000000   | 844.498,30   | C 2.600.000,00 | 3.172.626,76 |  |  |  |  | 1.417.125,26 C |
|                 | TOTAL DO GRUPO              | 1.718.028,02 | C 3.304.321,28 | 3.472.656,78 |  |  |  |  | 1.886.165,52 C |

Pelo contrato social e fls. 41, a distribuição de lucros seria sempre respeitando a proporção de suas cotas. Nesse sentido, tem-se:

|  |                         |
|--|-------------------------|
| Lucros apurados em 2009                            | R\$ 834.498,20          |
| Lucros apurados em 2010                            | <u>R\$ 1.872.626,96</u> |
| Lucros totais                                      | R\$ 2.707.125,16        |
| 50% dos lucros cf. proporção do capital social     | R\$ 1.353.562,58        |
| Valor contabilizado como distribuído ao recorrente | R\$ 1.300.000,00        |
| Valor de lucro acumulado remanescente em 2010      | R\$ 53.562,58           |

| Ano-calendário | DIPJ DA RP                                  | IRPF Renato                                 |
|----------------|---|---|
| 12/2009        | lucro distribuído R\$ 150.000,00 fls. 290   | lucro distribuído R\$ 150.000,00 fls. 380   |
| 12/2010        | lucro distribuído R\$ 1.300.000,00 fls. 364 | lucro distribuído R\$ 1.300.000,00 fls. 387 |

Dessa forma, apesar da tributação da empresa que distribuiu o lucro ser incidente sobre o lucro presumido, a documentação do Livro Diário e demais suportes comprovam a existência do lucro real que foi distribuído. Por tais razões, acolho as alegações do recurso para reformar a decisão de piso sobre este ponto.

#### 5. Da compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica

O recorrente alegou que pagou o valor de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL de 2009 a 2011, no valor de R\$ 1.044.270,55 (fls. 603), a seguir reproduzido:

“A fiscalização, ao reclassificar as receitas auferidas pela RP Promoções e Marketing Ltda., não reduziu, do montante exigido a título de imposto de renda de pessoa física, os tributos pagos pela pessoa jurídica, **ainda que tenha discriminado no Relatório Fiscal os montantes devidamente recolhidos.**

Tal redução se impõe em obediência aos **princípios da moralidade administrativa e da razoabilidade**, porquanto seria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimento da pessoa física, ignorando os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica, forçando ESTA a buscar compensação posterior, arcando com o risco de seu futuro pleito ser atingido pela decadência.”

Apesar de não ser vinculante, há decisões deste Colegiado no sentido da impossibilidade de abatimento de valores de tributos federais pago na pessoa jurídica, quando houver reclassificação da verba para a pessoa física atuada, por se tratar de crédito tributário de titularidade de terceiro.

Nesse sentido, compartilho do mesmo entendimento<sup>3</sup>:

“Não há que se falar de compensação de tributos pagos por pessoa jurídica no lançamento efetuado em face de pessoa física, vez que ausente amparo na legislação tributária por se tratarem de contribuintes distintos, sujeitos a distintas

<sup>3</sup> Acórdão 9202-011.431 – CSRF/2ª TURMA, 22/08/2024

regras de tributação (pessoa jurídica x pessoa física), **observando-se ainda que, no caso da pessoa jurídica, os tributos pagos já repercutiram na apuração do resultado contábil/fiscal daquela nos respectivos anos calendário, sendo assim incomunicáveis com a pessoa física.**

(...)

Em atenção ao princípio da entidade e à “exegese do art. 170 [do CTN] tem-se que o contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir com a Fazenda Pública; porém, (...) **a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa (...) não está previsto na legislação (...).**<sup>4</sup>

Da leitura do disposto no art. 74 Lei nº 9.430/1996 resta evidenciado que os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de **terceiros**. Neste caso, **sequer possível assegurar, nestes autos, qual o valor efetivamente recolhido por pessoa jurídica diversa que se pretende abater do presente lançamento.**

Não estou a negligenciar os motivos que outrora me levaram a deferir o aproveitamento de tributos –quais sejam, a possibilidade do enriquecimento do Estado e princípios norteadores da Administração Pública -; entretanto, deixo a tê-los como suficientes para **suplantar a ausência de norma autorizadora no âmbito do processo administrativo fiscal. (...)**<sup>5</sup> – destaques desta Relatora

Por tais razões, mantenho a decisão de piso.

#### **Conclusão:**

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário e dou parcial provimento para cancelar o lançamento especificamente em relação (i) aos rendimentos cuja natureza jurídica seja de serviço técnico de futebol, escriturados e tributados na pessoa jurídica, (ii) aos rendimentos de cessão de direito de imagem, voz e nome, licenciados para a pessoa jurídica, (iii) aos lucros e dividendos recebidos da empresa RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA, mantida a autuação na parte remanescente.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

<sup>4</sup> Citação do Acórdão 9202-011.431 – CSRF/2ª TURMA, 22/08/2024: “Cf. Declaração de voto do Cons. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA em: CARF. Acórdão nº 2402-008.171, Cons.ª Rel.ª ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA, Redator Designado Cons. LUÍS HENRIQUE DIAS LIMA, sessão de 3 mar. 2020.”

<sup>5</sup> Acórdão 9202-011.431 – CSRF/2ª TURMA, 22/08/2024

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade****VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Redator designado

Peço licença a I. Relatora para divergir parcialmente do seu voto, conforme a seguir exposto.

**(i) Omissão de rendimentos sem vínculo****Grêmio Foot Ball Porto Alegre (técnico de futebol)**

Afirma a I. Relatora que os rendimentos percebidos à título de serviço de orientação e condução técnica (técnico de futebol) se enquadram no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, segundo o qual:

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

(...)

E, dessa forma, os rendimentos podem ser tributados na pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda, que tem como sócios Renato Portaluppi, atleta profissional e técnico de futebol, ora recorrente, e Franco Belfiore, produtor executivo (fls. 40/43).

Pois bem.

Não há dúvidas sobre a constitucionalidade do dispositivo de lei, expressamente reconhecida na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por intermédio do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66.

Na ocasião, o Tribunal chancelou o incentivo ao planejamento tributário lícito, através de livre iniciativa e liberdade econômica para o contribuinte definir a organização empresarial que resulte na realização de suas atividades de forma menos onerosa, ou seja, em prol da economia tributária.

Nada obstante, com fundamento no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não é qualquer situação que a tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo, pode ser transferida para a pessoa jurídica.

Com efeito, a aplicabilidade do dispositivo no campo tributário não é automática, pois demanda o exame do caso concreto.

A atividade de técnico de futebol pode ser considerada uma atividade de natureza intelectual, que se contrapõe à clássica noção do trabalho físico ou braçal. Com efeito, o técnico de futebol se ocupa, de forma predominante, de atividades que envolvem a transmissão de conhecimentos específicos do esporte ao grupo de jogadores integrantes da equipe, o que pressupõe um preparo intelectual, acadêmico ou não.

Os serviços de natureza intelectual se constituem em gênero, em que serviços científicos, artísticos e culturais são espécies, não tendo a lei se limitado a eles. Por isso, não parece ser decisiva a clara distinção, existente em nosso ordenamento jurídico, entre cultura e desportos, para excluir a atividade de técnico de futebol e, por consequência, impossibilitar a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

A propósito, situação distinta é a atividade desenvolvida pelo atleta, inclusive o jogador de futebol, que não se qualifica como intelectual.

Por sua vez, a permissão de sujeitar-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas aplica-se à sociedade prestadora de serviço “quando por esta realizável”, ainda que em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados, conforme redação do dispositivo de lei.

Não é lícito a constituição de uma sociedade meramente aparente para a prestação de serviços intelectuais, em que a receita decorre única e exclusivamente do trabalho pessoal de apenas um dos sócios, porque apenas ele pode prestar os serviços.

De acordo com o conjunto probatório que integra o processo administrativo, a pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda foi constituída em 10/01/2003, com objetivo social diversificado. Transcrevo a cláusula segunda do Contrato Social (fls. 40):

(...) A Sociedade terá por objetivo social a prestação de serviços em consultoria esportiva, promoções, produções e publicidades em eventos esportivos, culturais e sociais, intermediação de direitos de imagens, aplicação de capitais próprios em outras sociedades.

Em face dos contratos apresentados, bem como da consulta às declarações fiscais entregues para os anos de 2007 a 2010, a pessoa jurídica existe única e exclusivamente para intermediar a contratação de serviços de natureza personalíssima, sejam contratos de prestação de serviços de técnico de futebol ou de dirigente de clube de futebol profissional, sejam contratos de uso de imagem para publicidade e marketing, em todos, vinculados ao ex-jogador Renato Portaluppi (fls. 25/39 e 263/270).

Ao mesmo tempo, a autoridade fiscal identificou que os lucros distribuídos pela pessoa jurídica são revertidos para o recorrente, embora o contrato estipule o respeito à proporção de quotas. É dizer, a fiscalização não identificou um único valor a título de lucros

distribuídos ao sócio Franco Belfiore, que detém, assim como Renato Portaluppi, 50% (cinquenta por cento) das quotas do capital social (fls. 40/44).

A título de exemplo, os lucros e dividendos distribuídos ao sócio Renato Portaluppi somaram as quantias de R\$ 150.000,00, R\$ 1.300.000,00 e R\$ 3.500.000,00, respectivamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, enquanto ao sócio Franco Belfiore coube ao longo desse período o montante de R\$ 18.180,00, a título de pró-labore.

Extrai-se dos autos que é uma sociedade na qual a totalidade dos lucros é destinada a um único sócio, exatamente aquele que é designado a prestar os serviços de natureza personalíssima. As atividades executadas pela pessoa jurídica estão relacionadas à habilidade técnica e intelectual desse único sócio. O absoluto caráter pessoal revela uma sociedade artificial, que existe somente em nível da formalidade jurídica, criada a partir do único propósito de desfrutar de uma tributação mais favorecida.

Em que pese o aparente esforço argumentativo, a partir de uma peça recursal bem redigida, o recorrente não trouxe elementos de convicção para infirmar os fundamentos do lançamento fiscal.

Logo, ao caso concreto, é inaplicável o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, para que os rendimentos da prestação de serviços como técnico de futebol possam ser tributados na pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda.

#### **(ii) Omissão de rendimentos sem vínculo**

##### **Esporte Clube Bahia (dirigente de clube de futebol profissional)**

Pelas mesmas razões anteriores, ou seja, existência de sociedade meramente aparente para a prestação de serviços de natureza personalíssima, os rendimentos percebidos a título de serviços como dirigente de clube de futebol profissional devem ser tributados na pessoa física, em decorrência do exercício pessoal do trabalho pelo recorrente.

#### **(iii) Cessão de direitos de imagem**

No caso da UNIMED – Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda, as receitas auferidas pela RP Promoções e Marketing Ltda, reclassificadas em nome da pessoa física, referem-se à divulgação da imagem, nome, voz do técnico de futebol, Renato Portaluppi, a fim de participar de campanhas publicitárias (fls. 31/39).

Em síntese, a I. Relatora concluiu que a lei permite a exploração econômica da imagem da pessoa natural mediante cessão dos direitos à pessoa jurídica, o que justifica manter a tributação na RP Promoções e Marketing Ltda.

Pois bem.

O direito à imagem é personalíssimo, somente o titular, por ato de sua vontade, pode dele dispor. Conquanto inalienável, não há impedimento à sua exploração comercial, na sua vertente patrimonial disponível.

Há duas situações jurídicas distintas. A primeira, é a cessão do direito de uso de imagem, mediante remuneração da pessoa titular, ou a sua exploração, também pelo titular. Outra, bem diferente, é a cessão a terceiro, pessoa física ou jurídica, dos direitos de exploração econômica de imagem.

No caso em apreço, o direito de imagem decorrente do direito de personalidade, no aspecto patrimonial, é explorado mediante a intermediação da pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda, da qual o recorrente é sócio.

A cessão dos direitos de imagem, através da exploração de um patrimônio pessoal por terceiro, não se confunde com prestação de serviços. Então, não há como invocar o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, para justificar a submissão da tributação à legislação aplicável às pessoas jurídicas, porque a cessão dos direitos de imagem não está compreendida na prestação de serviços intelectuais.

Outrossim, a exploração dos direitos de imagem por pessoa jurídica pressupõe, inevitavelmente, o ato formal de cessão pelo titular.

No instrumento particular de contrato de licenciamento, a contratada, RP Promoções e Marketing Ltda, afirma deter o direito de licenciar o nome, voz e imagem do ex-atleta e treinador de futebol profissional. Nesse contrato figura, na condição de anuente, a pessoa física, ora recorrente, que também assina em nome da contratada.

Contudo, não há nos autos prova documental que o titular do direito, no caso o recorrente, como pessoa natural, tenha, efetivamente, cedido tal direito à pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda, da qual é sócio.

Extrai-se da decisão recorrida (fls. 555):

(...)

Além disso, é importante salientar que não foi apresentada qualquer prova de que a RP PROMOÇÕES E MARKETING LTDA fosse detentora dos direitos de uso da imagem de RENATO PORTALUPPI, conforme registra o Relatório Fiscal às fls. 427:

*“(...) contudo não consta dos autos qualquer instrumento acerca de que a r. sociedade detivesse os direitos de uso da imagem do ex-jogador de futebol e nem o consentimento do seu titular ou que assim constasse do contrato social.”*

(...)

A despeito da ausência de contrato escrito para a comprovação da licença de imagem, o recurso voluntário afirma que a forma de obtenção de tal direito se deu por instrumento verbal, nos termos da legislação civil.

Em teoria, a pactuação verbal é hábil para considerar válido um negócio jurídico, porém transfere o ônus probatório a quem pretende fazer prevalecer o fato alegado no processo administrativo. O recorrente não produziu prova e, como sabido, não basta apenas alegar a existência do fato.

A propósito, é curioso como, na prática, teria ocorrido a manifestação de vontade, na forma verbal, levando em conta que o titular dos direitos de imagem, Renato Portaluppi, é também sócio administrador da pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda.

Não pode a cessão de direitos patrimoniais estar apenas implícita, subentendida, como defende o recorrente. Tampouco a circunstância de constar no contrato social da RP Promoções e Marketing Ltda, como um dos seus objetos sociais, a atividade de “intermediação de direitos de imagens”, é capaz de levar à conclusão de que a pessoa jurídica detinha os direitos de imagem do ex-jogador e técnico de futebol.

Tal situação peculiar, que se refletiu na contratação com terceiros pela RP Promoções e Marketing Ltda, apenas reforça a constatação fiscal de inexistência de uma separação entre pessoa física e pessoa jurídica, em que esta última é figura absolutamente artificial como entidade revestida de personalidade distinta, na prestação de serviços personalíssimos e cessão do uso de direitos de imagem.

Oportuno lembrar que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil, veiculado pela Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002, que tratava da empresa individual de responsabilidade limitada, contemplou a possibilidade de cessão do direito de exploração econômica dos direitos de imagem por pessoa jurídica. Nada obstante, foi introduzido no ordenamento jurídico posteriormente aos fatos geradores objeto de lançamento e, portanto, seus efeitos são prospectivos.

Quanto aos contratos firmados com o Esporte Clube Bahia e o Grêmio Foot Ball Porto Alegrense, importa registrar o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 428):

(...)

Quanto ao contrato firmado com o Esporte Clube Bahia, que vigeu até julho de 2010, fora estabelecida uma simples e única cláusula de prestação de serviços, no entanto as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela RP Promoções e Marketing Ltda, discriminam serviços de direito de imagem, nome e voz cedidos por Renato Portaluppi, no montante de R\$ 900.000,00.

Enquanto no contrato com o Grêmio Foot Ball Porto Alegrense, num mesmo instrumento, se negociou a contratação do técnico de futebol e da contratação da cessão do direito de imagem, nome e voz do técnico de futebol, sendo pagos no ano-calendário de 2010 a importância de R\$ 1.266.269,31.

(...)

Realmente, no que se refere aos pagamentos feitos pelo Esporte Clube Bahia, consta das notas fiscais a descrição dos serviços como “direito de imagem, nome e voz, cedidos por Renato Portaluppi” (fls. 10/16).

Em suma, no presente caso, a remuneração pelo uso dos direitos de imagem do recorrente é rendimento da pessoa física, independentemente de, formalmente, os valores terem sido pagos a uma pessoa jurídica.

#### **(iv) Reclassificação de lucros e dividendos**

Nesse ponto, o recorrente contesta a reclassificação feita pela fiscalização tributária do valor de R\$ 1.300.000,00 com rendimentos tributáveis da pessoa física, que declarou como rendimentos isentos, decorrentes de lucros e dividendos pagos pela pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda, relativamente ao ano-calendário de 2010.

Pois bem.

Ao contrário da interpretação da I. Relatora, a existência de lucros de exercícios anteriores na escrita contábil, passível de distribuição aos sócios, não é suficiente para afastar a constatação da fiscalização de que o valor de R\$ 1.300.000,00 se refere à prestação de serviços de técnico de futebol, dirigente de clube e/ou pela cessão de direitos de uso de imagem, semelhante aos demais valores recebidos por intermédio da RP Promoções e Marketing Ltda.

Em primeiro lugar, porque os lucros acumulados no montante de R\$ 834.498,20, registrado em 31/12/2009, não são suficientes para dar lastro à distribuição do montante de R\$ 1.300.000,00, individualmente ao sócio Renato Portaluppi, necessitando adicionar parte dos lucros apurados em 2010.

De acordo com os elementos probatórios que instruem o processo administrativo, o lucro relativo ao 2010 teve origem nas receitas das notas fiscais listadas pela fiscalização, portanto na prestação de serviços personalíssimos, sem vínculo empregatício, e cessão de direitos de uso de imagem, tributáveis na pessoa física.

E, por fim, caberia ao recorrente demonstrar, através da linguagem de provas, que os lucros acumulados de exercícios anteriores, no saldo de R\$ 834.498,20, diferem da realidade apontada pela fiscalização (fls. 425):

(...)

Dos contratos apresentados, e consulta as DIPJ de outros exercícios, observamos que a sociedade tão somente se presta a negociar com os clubes de futebol contratos de prestação pelos serviços de técnico de futebol do ex-jogador Renato Portaluppi e contratos de uso de imagem deste em ações de publicidade. Para cada clube de futebol que contrate os serviços de técnico de futebol da pessoa física do Renato Portaluppi, ou negocie sua imagem, um novo contrato se realiza com a RP Promoções e Marketing Ltda.

(...)

Incumbe a quem alega provar os fatos que pretende fazer prevalecer no processo administrativo fiscal.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess**