



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720099/2015-49
ACÓRDÃO	2201-012.403 – 2 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WELLINGTON SILVA SANCHES AGUIAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PESSOA FÍSICA. SÚMULA CARF Nº 12

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689 DE 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 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da tributação os valores do contrato firmado com a Nike e reduzir a multa qualificada para 100%, em razão da retroatividade benigna, vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, que lhe deu provimento parcial em menor extensão, para reduzir a multa qualificada para 100%. A Conselheira Débora Fófano dos Santos manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fofano dos Santos (substituta integral), Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 171-181) versa sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, relativamente aos anos-calendário de 2012 e 2013. Exige-se, além do tributo, multa de ofício de 75% e de 150%. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 182-198):

Durante os trabalhos de fiscalização, foram constatados recebimentos dos seguintes valores, nos anos-calendário 2012 e 2013, notas fiscais em anexo, por empresa na qual o fiscalizado participa em 50% do seu capital social, JMW Assessoria Empresarial Ltda., CNPJ 16.713.188/0001-55. Tais montantes foram pagos pela empresa Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda., CNPJ 42.163.881/0001-01, em virtude de Contrato de Direito de Imagem firmado com a JMW Assessoria Empresarial, cujo objeto é o licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do atleta profissional de futebol Wellington Silva Sanches Aguiar, contrato em anexo ao processo administrativo.

[...]

Também foi constatado, no curso dos trabalhos de fiscalização, o recebimento dos seguintes valores, no ano-calendário de 2013, notas fiscais em anexo, em empresa na qual o fiscalizado participa em 50% do seu capital social, JMW Assessoria Empresarial Ltda., CNPJ 16.713.188/0001-55. Tais montantes foram pagos pela empresa Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda., CNPJ 59.546.515/0001-34, em virtude de Contrato de Direito de Imagem firmado com a JMW Assessoria Empresarial, 01 de abril de 2013, cujo objeto é o licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do atleta profissional de futebol Wellington Silva Sanches Aguiar, contrato em anexo ao processo administrativo.

[...]

O fiscalizado recebeu rendimentos tributáveis de Confederação Brasileira de Futebol, CNPJ 33.655.721/0001-99, no valor de R\$ 27.257,76, com Imposto de Renda Retido na fonte de R\$ 6.579,49, no ano-calendário de 2013, conforme comprovante de pagamento apresentado pelo próprio fiscalizado, na pessoa de seu procurador, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.1.

Ocorre, porém, que tal rendimento não foi declarado pelo atleta em sua Declaração de ajuste anual do Imposto de Renda da Pessoa Física de 2014, AC 2013.

Da Impugnação

O recorrente apresentou Impugnação (fls. 211-220), argumentando em síntese que:

- a) Jamais omitiu rendimentos recebidos decorrentes de cessão de uso do direito de imagem para patrocinadores, sendo estes rendimentos pagos por intermédio

de pessoas jurídicas, durante o período dos anos-calendário 2012 e 2013. Não há, portanto, irregularidade nos atos descritos.

- b) Inexiste qualquer ilegalidade tributária que possa ser vinculada ou imputada à atividade, uma vez que declarou os recebimentos corretamente em suas informações econômico-fiscais, as quais foram regularmente tributadas, independentemente da alíquota aplicável a espécie.
- c) Inexiste vinculação entre as referidas pessoas jurídicas e o recorrente, vez que as atividades em questão eram objeto exclusivo da relação entre as pessoas jurídicas, ou seja, em estrita observância aos contratos celebrados, o qual observa o princípio constitucional da livre iniciativa econômica e da liberdade de contratação.
- d) As empresas em questão (patrocinadoras) não celebram contratos com pessoas naturais vez que não se trata de relação de trabalho.
- e) Não se trata de fraude, conforme alegado pelo fisco com os julgados trabalhistas, vez que os contratos não dizem respeito à relação de trabalho. Mesmo não sendo o caso em questão, a matéria é controvérsia e divide a doutrina e a jurisprudência, pois há o entendimento da validade de constituição de empresa, por parte do atleta, para fins de recebimento do Direito de Imagem, advindo do clube a que está vinculado.
- f) O direito de imagem de um atleta constitui um ativo, o qual é passível de exploração econômica por seu titular, ou por quem ele autorize, sendo legítimo que este opte por explorá-lo através de pessoa jurídica constituída para tal finalidade. Dessa forma, a contratação é totalmente legal.
- g) O deslocamento da tributação das receitas lançadas, desconsiderando por completo a tributação já incidente, constitui *bis in idem* em decorrência do mesmo fato gerador, caso que não se coaduna com a sistemática tributária brasileira.
- h) Ainda que as alegações acima subsistissem, seria necessário o cálculo do “spread tributário” entre os valores já recolhidos e aqueles que a Ilustre Auditora Fiscal entende como devidos.
- i) A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade. No caso em questão, não há proporção entre os meios que a lei emprega e o fim que almeja alcançar.
- j) A omissão de rendimentos advindos da CBF decorreu de um imbróglio gerado pela própria Confederação Brasileira de Futebol, a qual prestou informe dos rendimentos tardivamente, gerando a intempestividade da referida declaração.

Inobstante tal fato, e o regular reconhecimento do imposto devido, pauta-se a informação na mais estrita probidade e boa-fé que regem a vida do impugnante.

Pede, ao final, seja cancelado o débito fiscal. Caso não acolhido o pedido, requer seja reconhecida a inexistência de simulação, de modo que não haja a incidência da multa exorbitante aplicada, bem como realizado os descontos referentes ao cálculo do “spread tributário”.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 269-284) pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. CARF. EFEITO VINCULANTE.

Em relação às decisões prolatadas pelo colegiado ad quem, é livre a convicção do julgador administrativo de primeira instância ante a inexistência de entendimento que, sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tenha sido atribuída força vinculante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO E DE ATIVIDADE ESPORTIVA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo e de atividade esportiva (patrocínio) devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoas jurídicas, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos é incabível em face de expressa vedação legal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA INFRACIONAL TÍPICA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO.

O artifício simulatório utilizado com o fito de eximir indevidamente o fiscalizado (pessoa física) da obrigação tributária que lhe cabia, para em seu lugar utilizar-se de pessoa jurídica que goza de tributação mais favorecida, implica a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente não impugnou a parcela do lançamento referente à omissão de rendimentos recebidos da CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL (CNPJ nº 33.655.721/0001-99), no importe de R\$ 27.257,76. Deste modo, a matéria está fora de litígio, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/1972.

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 16/03/2017 (fls. 285-287), apresentou recurso voluntário (fls. 290-306), em 11/04/2017, reiterando os argumentos da impugnação. Aduz ainda que:

- a) Certos direitos, como os autorais e o relativo à imagem, “por interesse negocial e da expansão tecnológica”, entram na “circulação jurídica” e experimentam “temperamentos”, sem perder seus caracteres intrínsecos. É o que se apura no uso da imagem para a promoção de empresas e pessoas.
- b) Não há que se falar em “mascarar uma relação jurídica firmada com uma pessoa física, sob a cobertura de uma pessoa jurídica”, pois nada impede que uma pessoa física contrate uma outra pessoa, no caso jurídica, para gerenciar sua vida, seus bens e negócios. O fato do fiscalizado fazer parte do objeto contratual, como a pessoa a executar os serviços do contrato, não significa que a pessoa jurídica parte do contrato utilize-se forma para “mascarar uma relação jurídica firmada”.
- c) Pela interpretação lógica do sistema normativo, se há uma lei ordinária permitindo a exploração por uma pessoa jurídica (entidade desportiva), de igual forma poderá a própria pessoa, por autorização de norma constitucional, permitir a exploração por também pessoa jurídica, do uso de sua imagem.
- d) O fisco equivoca-se ao confundir o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, pois que o negócio jurídico celebrado é entre as pessoas jurídicas, e não a pessoa física do fiscalizado. Este é apenas parte do objeto contratual estabelecido entre as pessoas jurídicas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício em virtude do pagamento de valores relativos a contrato de licenciamento de direito de imagem firmado entre a JMW Assessoria Empresarial (da qual o fiscalizado participa em 50% do seu capital social) e a Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda e Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda.

A parcela referente ao pagamento de rendimentos tributáveis pela Confederação Brasileira de Futebol não foi impugnada e, por isso, encontra-se fora do litígio.

A controvérsia relativa à autuação diz respeito à possibilidade de uma pessoa física ceder seu direito de imagem para exploração econômica por uma pessoa jurídica com o consequente recolhimento do Imposto sobre a Renda, eventualmente devido, pela pessoa jurídica e não pela física.

Ao contrário do que sustenta a decisão recorrida — que entende que (i) os rendimentos originados na cessão do direito ao uso da imagem de atletas profissionais devem ser tributados na pessoa física e que (ii) o permissivo do art. 129, da Lei 11.196/2005 não abarcaria os serviços aqui analisados — o Recorrente tem razão quando afirma que “[...] o direito de imagem de um atleta constitui um ativo, o qual é passível de exploração econômica por seu titular, ou por quem ele autorize, sendo legítimo que este opte por explorá-lo através de pessoa jurídica constituída para tal finalidade”(fl. 294). Essa prerrogativa compreende o direito de decidir se explorará pessoal e diretamente sua própria imagem ou se o fará de maneira indireta.

Em relação ao direito de imagem de atletas profissionais, aplica-se o art. 87-A, da Lei n.º 9.615/98:

Art. 87-A. 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.

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.

Na interpretação da DRJ (fl. 278-279), a norma acima determina que

[...] o que pode ser cedido pelo atleta é o direito ao uso de sua imagem, o que implica dizer que o cessionário (pessoa física ou jurídica) pode apenas usar a imagem do atleta, mas não fruir dela cedendo, por sua vez, a imagem para o uso de terceiros, visto que o direito de uso é incessível [...].

Logo, ao revés do que consta nos contratos de licenciamento firmados com a UNIMED-RIO e com a NIKE, as pessoas jurídicas SOCCER IMAGE LTDA e JMW ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA sequer detêm, e nunca detiveram, o direito de licenciar(ceder o direito de usar por prazo determinado) o nome e a imagem do fiscalizado, e, no caso dos autos, quem o faz, a rigor, é o próprio contribuinte autuado, diretamente à UNIMED-RIO e à NIKE, ainda que este figure impropriamente nos contratos na condição de mero anuente.

Diversamente do que postula a decisão recorrida, entendo que não há nada na legislação que permita concluir que o direito de imagem não pode ser transmitido. Ora, a imagem em si, enquanto elemento da personalidade, não é transmissível, mas os “[...] aspectos jurídicos do exercício do direito de personalidade podem ser cedidos, de forma limitada, com especificações quanto à duração da cessão e quanto à finalidade de uso” (BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. *Disponibilidade dos direitos de personalidade e autonomia privada*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 6).

Trata-se exatamente do que ocorreu no presente caso. Segundo o relatório fiscal (fls. 189), “[...] a sociedade tão somente se presta a negociar contratos de uso da imagem de seu sócio, Wellington Silva Sanches Aguiar, em ações de publicidade.”

A indisponibilidade na qual se sustenta a decisão recorrida para manter o lançamento é, portanto, relativa. Veja-se que a dimensão duplice do direito de imagem (que é, ao mesmo tempo, moral e patrimonial) foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 74.473:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRÁFICA E VIDEOGRÁFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOCTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

II - O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada.

III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento

indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.

(REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999, p. 157.)

No mesmo sentido são os Enunciados do Conselho da Justiça Federal nº 4 e 139:

Enunciado n.º 4: O exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não seja permanente nem geral.

Enunciado n.º 139: Os direitos da personalidade podem sofrer limitações, ainda que não especificamente previstas em lei, não podendo ser exercidos com abuso de direito de seu titular, contrariamente à boa-fé objetiva e aos bons costumes.

Mas além da Lei n.º 9.615/98, ao presente caso, aplica-se também o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

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.

Também aqui a interpretação adotada pelo voto condutor em primeira instância discrepa da interpretação deste relator, pois para a decisão recorrida (fl. 277), “[...] a moldura legal que se extrai do mencionado dispositivo é aplicável apenas no caso em que o serviço é efetivamente prestado por uma pessoa jurídica [...].” Ora, o serviço intelectual mencionado no dispositivo legal é efetivamente prestado pela pessoa jurídica: trata-se do serviço de gestão de direitos de imagem, decorrentes do licenciamento feito entre o recorrente e as pessoas jurídicas SOCCER IMAGE LTDA e JMW ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

A interpretação contida no Acórdão de Impugnação parece incompatível com aquela adotada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, que reconheceu a constitucionalidade do modelo contratual aqui analisado. Além disso, ainda que o Fisco possua competência — como determinam os arts. 142 e 149, do Código Tributário Nacional — para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, lançá-la e propor a aplicação da penalidade, não pode injustificadamente desconsiderar a autonomia da vontade das partes em relação a negócios que licitamente desejaram pactuar. Ausente fraude ou abuso, a vontade dos contratantes não pode ser substituída pela interpretação do Fisco, sobretudo quando esta interpretação se baseia em conceitos subjetivos e genéricos, desprovidos de fundamento legal e contrários à jurisprudência dominante tanto no Judiciário quanto neste próprio Conselho. É o caso da distinção traçada pela autoridade lançadora entre serviço intelectual e físico e a (malograda) tentativa de classificar os serviços de gestão de direitos de imagem como *serviços físicos*.

Mas a apreciação do caso aqui analisado não pode prescindir da análise das provas constantes dos autos, como ensina Marco Aurélio de Oliveira Barbosa,

[...] uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil, e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do desportista, com especial interesse na redução de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado, situação essa que não se pode admitir e deve ser combatida pelo Fisco. (BARBOSA, Marco Aurélio de Oliveira. A tributação do direito de imagem de esportistas. In: DE OLIVEIRA et al. (orgs.). *Estudos tributários e aduaneiros: X Seminário CARF*. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2025. p. 845)

Adentrando no acervo probatório autuado, a natureza intelectual dos serviços aqui analisados está estampada nos contratos pactuados entre a Soccer Image Ltda e as empresas mencionadas, os quais foram posteriormente assumidos pela JMW Assessoria Empresarial Ltda (fls. 123-128; 131).

Deve-se considerar também a regularidade jurídica da empresa cessionária dos direitos de imagem. No caso, a regularidade da empresa não consta dos motivos determinantes do lançamento, de modo que não compete a este órgão abordar o tópico.

Em relação ao contrato celebrado com a Nike às fls. 118-122 (e seu aditivo às fls. 123-128), verifica-se que se trata de um contrato “típico de patrocínio”, com as cláusulas padrão desse tipo contratual (“direito de opção”, “remuneração base”, “bônus por desempenho”, “apresentações anuais”, dentre outras estipulações ordinárias). O contrato não conta com a interveniência do clube e é o único contrato autuado, uma vez que o mencionado contrato celebrado com a Unimed-Rio não está nos autos, constando apenas as notas fiscais relativas aos pagamentos respectivos. Deste modo, devem ser excluídos do lançamento.

Não obstante, a ausência de juntada do contrato celebrado com a Unimed-Rio, o Termo de Verificação Fiscal assim dispõe sobre este instrumento:

Aqui deixa-se registrado que a empresa Unimed-Rio é a patrocinadora do clube de futebol profissional, Fluminense Football Clube, com o qual o atleta possuía vínculo empregatício à época.

[...]

Durante a vigência do contrato entre a Unimed-Rio e a Soccer Image, foram feitos os seguintes pagamentos pela contratante-Unimed à contratada-Soccer Image:

Data	Número Nota Fiscal	Valor
------	--------------------	-------

01.06.2012	NF 92	60.000,00
06.07.2012	NF 98	60.000,00
01.08.2012	NF 103	60.000,00
04.09.2012	NF 106	60.000,00
01.10.2012	NF 108	60.000,00
05.11.2012	NF 110	60.000,00

Aqui destaca-se que a empresa Unimed-Rio, à época do vigente contrato de vínculo empregatício entre o clube Fluminense e o atleta, era patrocinadora do referido time de futebol. **Do contrato de licenciamento de uso da imagem do sujeito passivo celebrado com a Unimed-Rio, firmado inicialmente em abril de 2012, o acordo de remuneração do direito de imagem era de R\$ 60.000,00 mensais, enquanto os valores do contrato de trabalho pagos pelo Fluminense Football Clube eram de R\$ 30.000,00 mensais.** Como se observa, tal fato por si só já se trata de uma anomalia diante da realidade, pois é consabido que a atividade precípua exercida pela pessoa física é a de jogador de futebol profissional. Há também de se ressaltar, que os contratos, embora autônomos, caminhavam em paralelo, ambos foram celebrados à mesma época e com idêntica vigência, de 01.05.2012 a 31.12.2015. Sem contar que, tão logo foi rescindido o contrato com o clube de futebol Fluminense, em junho de 2013, romperam-se também os efeitos do contrato com a Unimed-Rio, e cessaram os respectivos pagamentos.

Veja-se que, como consignado em julgados anteriores desta turma (Acórdãos n.º 2201-012.304; 2201-012.305; 2201-012.306; 2201-012.307; 2201-012.308), este conselheiro entende que podem ser considerados pela Fiscalização os seguintes elementos para se aperfeiçoar o lançamento:

- a) Desproporção entre os valores pagos pelos clubes a título de contraprestação pela utilização da imagem do atleta e o salário a este pago pela sua atuação profissional junto à entidade (cf. art. 87-A, Lei Pelé).
- b) Uniformidade dos valores pagos periodicamente pelos clubes a título de contraprestação pela utilização da imagem do atleta (periodicidade mensal ou em percentual do salário).
- c) Cláusulas contratuais que apontam para um liame entre o contrato de licenciamento e o de trabalho (algumas características são admitidas, uma vez que é no curso do relacionamento entre o jogador e o clube que o licenciamento costuma ocorrer, porém vigência, suspensão, rescisão diretamente relacionadas ao contrato de trabalho, tornam mais problemática a defesa).
- d) Falta de efetiva comprovação da exploração da imagem (caso o clube seja intimado a comprovar a exploração da imagem).
- e) Existência de contrato de cessão a uma pessoa jurídica (há casos em que sequer há contrato).

- f) Preenchimento escorreito das formalidades relacionadas à PJ cessionária (escrituração contábil, registro etc.).
- g) Comprovação da atuação efetiva da pessoa jurídica como empresa (inexistência de funcionários)

Naturalmente, por força do art. 146, do CTN, esses elementos só podem ser analisados por esta instância quando estejam presentes no lançamento, enquanto motivos da cobrança tributária.

No presente caso, verifica-se, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, a discrepância entre os valores pagos a título de licenciamento e aqueles auferidos pelo recorrente a título de remuneração, sendo aqueles superiores a estes. Além disso, como se depreende também do Termo de Verificação Fiscal, pode-se traçar um liame entre o contrato de licenciamento e o contrato de trabalho. Esses dois elementos, conjuntamente considerados, apontam para o caráter remuneratório da verba recebida em virtude do contrato celebrado com a Unimed-Rio. Dado que constituem motivos do lançamento aqui analisado, podem ser apreciados por este Conselho.

Por esta razão, deve-se manter o lançamento em relação aos rendimentos recebidos pelo recorrente em virtude do contrato celebrado com a Unimed-Rio.

Tendo em vista que o arranjo contratual adotado pelo recorrente permite discernir um intuito fraudulento, está correta a aplicação da multa qualificada. Não obstante, esta deve ser reduzida ao patamar de 100%, por força da retroatividade benigna.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação os valores do contrato firmado com a Nike e reduzir a multa qualificada para 100%, em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos

No decorrer da ação fiscal houve a reclassificação dos rendimentos decorrentes dos contratos de cessão de uso de imagem como sendo rendimentos recebidos pela pessoa física. Assim, a principal questão a ser examinada nos presentes autos diz respeito à identificação do

verdadeiro contribuinte responsável pela tributação dos rendimentos decorrentes da cessão de direitos de imagem.

Segundo o disposto no artigo 5º, inciso XXVIII, alínea “a” da Constituição Federal, é assegurada, nos termos da lei, a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas.

O artigo 20 do Código Civil¹ dispõe sobre preceito substantivo no que diz respeito ao direito de imagem, assegurando expressamente que a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se destinarem a fins comerciais.

A licença ou cessão de imagem é o direito de exploração da imagem pessoal para efeito de publicidade. No caso de jogador de futebol, o profissional tem a faculdade de negociar com terceiros o recebimento de parcelas de propaganda ou mesmo de impedir que isso ocorra.

No caso de rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e de execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de ser procedida por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado, firmou-se a jurisprudência tratar-se de rendimentos sujeitos à tributação na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

Assim, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Todavia, em razão de alterações legislativas posteriores, em especial as Leis nº 11.196 de 2005, 11.441 de 2011 e 12.395 de 2011, esse entendimento não mais pode ser aplicado indistintamente para todos os casos.

Destaque-se que a Lei nº 9.615 de 1998 (Lei Pelé) foi alterada pela Lei nº 12.395 de 2011 que lhe acrescentou o artigo 87-A, com a seguinte redação:

Art. 87-A. 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.

Posteriormente a Lei nº 13.155 de 2015 incluiu o parágrafo único a este artigo limitando o valor recebido a título de cessão de direitos de imagem a 40% do total recebido pelo atleta:

¹ [LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002](#). Institui o Código Civil.

Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais. ([Vide ADIN 4815](#))

Art. 87-A (...)

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)

O próprio *caput* do artigo 45 do Decreto nº 7.984 de 2013² estabelece a natureza civil do contrato de cessão de uso de imagem, o qual pode ser livremente negociado e contratado pelo atleta, não se confundindo com o contrato de trabalho, porém estabelece em seus §§ 1º e 2º que tal ajuste não substitui o vínculo trabalhista com a entidade desportiva e que são nulos de pleno direito os atos praticados através do contrato civil de cessão de imagem com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar as garantias e direitos trabalhistas do atleta:

Art. 45. O direito ao uso da imagem do atleta, disposto no [art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998](#), pode ser por ele cedido ou explorado, por ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

§ 1º O ajuste de natureza civil referente ao uso da imagem do atleta não substitui o vínculo trabalhista entre ele e a entidade de prática desportiva e não depende de registro em entidade de administração do desporto.

§ 2º Serão nulos de pleno direito os atos praticados através de contrato civil de cessão da imagem com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar as garantias e direitos trabalhistas do atleta.

Embora essas normas não tenham estabelecido uma liberdade absoluta ao contribuinte para decidir a forma da tributação dos rendimentos recebidos a título de cessão de direitos de imagem, o ordenamento passou a admitir a possibilidade de, em alguns casos específicos, transferir a tributação para a pessoa jurídica.

Dentre as inovações normativas, o artigo 129 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, estabeleceu que, 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:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo

² [DECRETO Nº 7.984, DE 8 DE ABRIL DE 2013](#). Regulamenta a [Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998](#), que institui normas gerais sobre desporto. Regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e a Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018, quanto à destinação de recursos de loterias às entidades desportivas. [\(Redação dada pelo Decreto nº 11.010, de 2022\)](#) Vigência

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.

Extrai-se como requisitos exigidos pela norma: (i) a aplicação tão-somente para os casos de prestação de serviços intelectuais, aí incluídos também aqueles de natureza científica, artística ou cultural e (ii) que as regras próprias de tributação da pessoa jurídica apenas são aplicáveis à sociedade prestadora de serviços “quando por esta realizável”, ainda que seja imposta obrigação de caráter personalíssimo a sócios ou empregados.

O texto da norma demonstra claramente que a cessão da exploração do direito de imagem do jogador de futebol não foi acolhida no rol dos serviços albergados pelo artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005.

Se faz necessário deixar consignado que o reconhecimento da constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005 pelo STF não promoveu qualquer alteração ou mesmo deu margem à interpretação de que a cessão da exploração do direito de imagem do jogador de futebol por pessoa jurídica estaria inclusa e validada pela referida norma. Vejamos o teor da ementa da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66³:

EMENTA : AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes.

2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005

Acrescente-se, ainda, que a tese de não estar a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos compreendida nas hipóteses previstas no artigo 129 da referida Lei nº 11.196 de 2005, foi adotada pela maioria do colegiado da CSRF/2ª Turma, no voto vencedor do acórdão nº 9202-011.586 – CSRF/2ª Turma, julgado em sessão de 28/11/2024, de relatoria da conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, cuja ementa e excertos do voto seguem abaixo reproduzidas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

³ Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66, julgada em 21/12/2020, ata de publicação DJE 19/03/2021 - ATA Nº 45/2021. DJE nº 53, divulgado em 18/03/2021, com trânsito em julgado certificado em 27/03/2021.

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

O disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, refere-se exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, razão pela qual a cessão de direitos de imagem de atletas desportivos não está subsumido às hipóteses ali previstas.

(...)

Feitos os esclarecimentos iniciais, passo analisar a melhor exegese do art. 129 da Lei do Bem, que assim dispõe:

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.

A decisão recorrida afirma que

[a] simples leitura do dispositivo em tela é suficiente para responder positivamente ao questionamento deste item, como defende o recorrente. Importante mencionar que esta lei foi julgada constitucional pelo STF na ADC 66 de 21/12/2020.

(...)

O STJ no julgamento do REsp 74.473, consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos, o moral, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo, e o aspecto patrimonial, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica. Portanto, o direito de imagem, embora decorrente, não se confunde com o exercício da atividade personalíssima, pois, esta sim tem que ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade de transferência. Não se exerce atividade personalíssima por procuração. Mas os direitos, mesmo que personalíssimos, em seus aspectos patrimoniais, oriundos da atividade profissional podem ser cedidos, ainda que temporariamente.

A despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº 66, certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Ademais, há precedente em que o col. Superior Tribunal de Justiça – o REsp nº 1.227.240 –, de forma incidental, rechaçou a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Além de a prestação de serviços pressupor necessariamente uma obrigação de fazer – que não se confunde com a cessão da exploração do direito de imagem – rótulos não podem ser suficientes para chancelar a validade de um negócio jurídico, sem que suas especificidades sejam analisadas. Isso porque,

[o] art. 129 da Lei 11.196/2005 esclarece que mesmo os serviços personalíssimos podem ser submetidos ao regime fiscal e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas. Constatado abuso de direito na forma do art. 50 do Código Civil, poderá a Administração recorrer ao Poder Judiciário para estender ao patrimônio dos sócios ou administradores a responsabilidade pela obrigação tributária. Caso, entretanto, seja verificado que os atos não foram praticados com a utilização da estrutura da pessoa jurídica, mas por alguém que a integra, no interesse deste, poderá o ato ser imputado diretamente a quem o praticou. Não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de identificação do real sujeito passivo da obrigação tributária, por não ter a empresa qualquer relação com o fato gerador.⁴⁽¹⁾

(...)

A justificativa para a impossibilidade de aplicação do referido artigo encontra-se manifestada na declaração de voto do conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no referido acórdão nº 9202-011.586 – CSRF2ª Turma e pode ser resumida na seguinte tese: “a atividade desportiva em si não é o objeto da cessão. O jogar futebol não é o objeto cedido. A cessão é da exploração do direito de imagem do desportista para pessoa jurídica, consistindo numa obrigação de dar, de licenciar, permitindo o uso e exploração, de modo que não há que se falar em “prestação de serviços” e, consequentemente, não há que se falar em aplicação do art. 129 da Lei do Bem”, conforme se extrai do excerto abaixo reproduzido:

(...)

Neste sentido, importa esclarecer que, após debates nesta 2ª Turma da CSRF, restou assentado, pela maioria (vencida a relatora), que a cessão da exploração do direito de imagem não é prestação de serviços, por não caracterizar obrigação de fazer ou de deixar de fazer, inclusive conforme teses desenvolvidas sobre a não incidência do ISS nos Tribunais pátrios, de modo que não se aplica o art. 129 da Lei 11.196, de 2005.

Entendeu-se que a atividade desportiva em si não é o objeto da cessão. O jogar futebol não é o objeto cedido. A cessão é da exploração do direito de imagem do desportista para pessoa jurídica, consistindo numa obrigação de dar, de licenciar, permitindo o uso e exploração, de modo que não há que se falar em “prestação de serviços” e, consequentemente, não há que se falar em aplicação do art. 129 da Lei do Bem. (grifos nossos)

(...)

⁴⁽¹⁾ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 137, 2007, p 38/64.

Resta claro, portanto, à vista dessas considerações que a remuneração recebida pelo ora Recorrente a título de cessão de direitos de imagem não poderia ter sido oferecida à tributação na pessoa jurídica, exatamente por ser inaplicável ao caso o artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005, em razão de tal dispositivo: (i) se referir exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, inclusive e natureza científica, artista ou cultural; (ii) não haver prestação de serviços, consistindo a cessão da exploração do direito de imagem do desportista para pessoa jurídica, numa obrigação de dar, de licenciar, permitindo o uso e exploração e (iii) inexistir na ADC nº 66 qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida.

No caso em análise, justificam a manutenção do lançamento, além da inaplicabilidade do artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005 à cessão de direitos de imagem pelo desportista, os fundamentos adotados no voto condutor em relação aos valores recebidos em virtude do contrato celebrado com a Unimed-Rio, reproduzidos abaixo:

(...) a discrepância entre os valores pagos a título de licenciamento e aqueles auferidos pelo recorrente a título de remuneração, sendo aqueles superiores a estes. Além disso, como se depreende também do Termo de Verificação Fiscal, pode-se traçar um liame entre o contrato de licenciamento e o contrato de trabalho. Esses dois elementos, conjuntamente considerados, apontam para o caráter remuneratório da verba recebida em virtude do contrato celebrado com a Unimed-Rio. (...)

Conclusão

Em decorrência do exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100% em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos