



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720118/2015-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.329 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2023
Recorrente WAGNER FERREIRA DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2012

CESSÃO DE DIREITOS PERSONALÍSSIMOS A PESSOA JURÍDICA PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE. RELAÇÃO TRABALHISTA NÃO PODE SER PRESUMIDA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PARA SE DESCONSIDERAR A PESSOA JURÍDICA.

Há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, Lei 11.196/2005, Art. 129. Relação contratual de natureza civil só pode ser desconsiderada se, no caso concreto, ser caracterizada a existência de uma relação de trabalho com todos os seus elementos caracterizadores, Arts. 2º e 3º da CLT e Art. 50 Código Civil.

TEMPESTIVIDADE. CIÊNCIA POR EDITAL. NECESSIDADE DE PROVA DA IMPOSSIBILIDADE DE SE NOTIFICAR O CONTRIBUINTE.

A ciência por edital exige que a Administração Tributária tenha esgotado todos os meios ao seu alcance para contatar o contribuinte em seu endereço. A informação do endereço correto nos autos exclui a possibilidade de se cientificação por edital, contando o prazo do recurso após a efetiva ciência do CONTRIBUINTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Ação Fiscal

Em 05/04/16 foi lavrado Auto de Infração (fl 210) na DRF – RIO II em face do Sujeito Passivo, ora REQUERENTE, devido a constatação das infrações tributárias de omissão de rendimentos do trabalho **com vínculo empregatício** recebidos de pessoa jurídica e omissão de rendimentos do trabalho **sem vínculo empregatício** recebidos de pessoas jurídicas.

O TVF (Termo de verificação fiscal) constante nos autos (fls. 203 a 207) informa que a *fiscalização objetivou a verificação das informações contidas nas DIRPF do Contribuinte exercícios 2013 e 2014.*

O Termo de Início de Fiscalização (TIF) foi enviado para o endereço declarado pelo Sujeito Passivo, com recebimento em 18/11/2014. Na ocasião foi emitida intimação para apresentação da documentação comprobatória de todos os valores lançados e seus respectivos títulos, referentes aos anos-calendários de 2012 e 2013, ocorrendo mais 3 reintimações de mesmo teor em 2015, sendo que o REQUERENTE ficou-se inerte e não apresentou os documentos solicitados. Enviou-se termo de diligência fiscal/solicitação de documentos a pessoa jurídica W.L.Y Sports & Serviços Ltda, CNPJ 15.185.795/0001-27, solicitando que esta apresentasse cópias das Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas para terceiros. Houve reintimação e a empresa não apresentou os documentos solicitados.

Foram solicitados documentos fiscais da empresa W.L.Y Sports e Serviços Ltda às empresas Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda, e Adidas do Brasil Ltda, nos anos-calendário de 2012 e 2013, além dos comprovantes do efetivo pagamento.

Mesmo procedimento foi realizado em relação às pessoas jurídicas Fluminense Football Club e Sindicato dos Atletas de Futebol do Estado do RJ, solicitando os documentos que comprovassem os pagamentos ao interessado de rendimentos recebidos a título de trabalho com vínculo empregatício e sem vínculo empregatício, respectivamente, no ano calendário de 2013.

Ao analisar a *Declaração de Ajuste anual, exercício de 2014, ano-calendário de 2013, constatou-se* que o contribuinte declarou o valor de R\$ 856.755,30, a título de rendimento do trabalho com vínculo empregatício recebido do Fluminense Football Club, porém a DIRF entregue pelo referido clube totalizava o valor de R\$ 950.496,47, restando a tributar uma diferença de R\$ 93.741,17, que ficou comprovado através de diligência fiscal efetuada no Fluminense Football Club.

Já em relação à empresa Sindicato dos Atletas de Futebol do Estado do Rio de Janeiro, esta entregou DIRF declarando rendimentos tributáveis pagos ao contribuinte, no ano-calendário de 2013, no valor de R\$ 133.069,43 e a empresa entregou documentos comprobatórios de pagamentos feitos a título de trabalho sem vínculo empregatício, que não

foram declarados pelo contribuinte em sua DIRPF referente ao ano-calendário de 2013, como também, não foi declarado na DIRPF o valor de R\$ 4.426,79 declarado em DIRF e recebido como rendimento do trabalho sem vínculo empregatício de Panini Brasil Ltda.

A fiscalização considerou que a obrigação de prestar trabalho e a licença de uso de imagem pelo atleta, pessoa física, possui natureza personalíssima, impedindo que terceiros, inclusive pessoa jurídica o execute. Desta feita, concluiu que a única finalidade da pessoa jurídica foi a de mascarar a real remuneração paga ao referido profissional. Este entendimento foi referendado por decisões do CARF e da Justiça do Trabalho mencionadas no TVF.

Assim, o procedimento fiscalizatório concluiu que houve omissão de rendimentos tributáveis, além da multa agravada pelo não atendimento aos termos de intimação e reintimação nos termos abaixo:

Apuração	Vencimento	Imposto	Multa(%)	Valor da Multa	Juros(%)	Valor dos Juros	Total
2012	30/04/2013	1.346.671,62	112,50	1.515.005,57	32,83	442.112,29	3.303.789,48
2013	30/04/2014	1.024.853,37	112,50	1.152.960,04	23,93	245.247,41	2.423.060,82
Total		2.371.524,99		2.667.965,61		687.359,70	5.726.850,30

Impugnação

Em 25/05/2016 o REQUERENTE apresentou impugnação (fls. 222 a 232) com os seguintes argumentos e fundamentos:

1. Inicialmente pugna pela TEMPESTIVIDADE;
2. Afirma que o contribuinte, em momento algum, mascarou qualquer remuneração auferida em decorrência dos contratos de cessão de imagem, uso do nome e voz firmados com as empresas suscitadas pela auditora. Todos os rendimentos foram devidamente declarados pela pessoa jurídica, a qual é detentora dos direitos de imagem do contribuinte. Portanto, é perfeitamente possível a cessão do direito de imagem, uso do nome e voz da outra pessoa, quer seja jurídica ou física, conforme entendimento recente da 4ª Câmara do CARF, exposto no acórdão de nº 2403002.721 (ementa fl 227);
3. Alega ausência de razoabilidade na fixação de multa no importe de 150% (cento e cinquenta por cento) determinada pela autoridade fiscal, em razão do contribuinte, supostamente não ter apresentado os documentos solicitados, acrescentando que este não agiu com dolo, fraude ou tenha obstado a atividade fiscalizatória;
4. Apresenta pressuposto processual do prequestionamento da matéria caso venha subsistir a interposição de recurso especial.;
5. Argumenta que a descon sideração da personalidade jurídica da empresa constituída pelo impugnante levada a efeito pela autoridade fiscal, descon siderando os atos e negócios jurídicos por ela praticados e por compreender ser impossível a cessão de direito de imagem de uma pessoa a outra, o lançamento tributário incorreu em ofensa direta ao disposto no

artigo 129, da LEI 11.196/2005, bem como aos incisos XXVII e XXVIII, do artigo 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Por fim, pede que seja cancelado o termo de lançamento nº 0710900.2014.00663, uma vez que resta demonstrada a insubsistência e improcedência dos fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, e o cancelamento do processo administrativo nº 10872.72138/2016-99 que trata do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos proveniente deste auto de infração.

Acórdão

Em sessão realizada em 09/10/2017, a 1ª Turma da DRJ/FOR julgou ser improcedente a impugnação apresentada por unanimidade de votos, publicando o Acórdão nº 08-40.641, com os seguintes fundamentos conforme ementas e relatório sintetizado a seguir transcritos:

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

Remuneração decorrente de contrato de cessão de direitos de imagem de jogador de futebol paga pelo clube desportivo ou por seu patrocinador deve ser tributada na pessoa física do titular do direito em razão da natureza salarial do rendimento.

Jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho firmou-se em considerar o direito de imagem, ainda que estabelecido em contrato separado do contrato de trabalho, com condições, direitos e deveres específicos, de acordo com a previsão contida no art. 87-A da Lei nº 9.615/98, introduzido pela Lei nº 12.395/11, como acessório ao contrato de trabalho, devendo integrar a remuneração do profissional jogador.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 é aplicável apenas nos casos de prestação de serviços intelectuais e quando todos os sócios encontram-se revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. Embora admita que serviços personalíssimos possam ser tributados na pessoa jurídica, a norma legal não alberga os atos praticados por apenas um dos sócios em seu proveito cuja execução independa da estrutura da pessoa jurídica.

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

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

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

MULTA QUALIFICADA.

As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de 112% e de 225%, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

O relatório da primeira instância julgadora inicia por considerar TEMPESTIVA a impugnação apresentada.

No mérito, após resumir o teor do TVF já transcrito, discorre como se segue:

Segundo informações dos autos, o contribuinte firmou contrato de trabalho com vínculo empregatício, no período sob exame, com o FLUMINENSE FC (fls. 23/26). Foi também assinado contrato entre a W.L.Y Sports & Serviços Ltda e a Unimed Rio cujo objeto era a cessão dos direitos de uso de nome, voz e imagem do sócio ora contribuinte, conforme contrato de fls. 32/41. Ressalte-se que há nos autos Notas Fiscais de prestação de serviço entre a W.L.Y Sports & Serviços Ltda e a Adidas do Brasil Ltda (fls. 123/131), pagos pela venda dos seus direitos de imagem de jogador de futebol.

No lançamento, a Autoridade Fiscal não considerou correta a tributação dos rendimentos recebidos por meio dos contratos de cessão de direitos de imagem na pessoa jurídica W.L.Y Sports & Serviços Ltda, por entender tratar-se de rendimentos de caráter personalíssimo. Assim, esses rendimentos foram incluídos na base de cálculo das declarações da pessoa física nos anos-calendário correspondentes, resultando no crédito tributário exigido.

Foi feita, portanto, a reclassificação dos rendimentos, considerando o real contribuinte a pessoa física (o atleta titular dos direitos de imagem) e não a pessoa jurídica W.L.Y Sports & Serviços Ltda.

Em sua impugnação, o contribuinte alega que o direito de imagem é um direito patrimonial que não se confunde com direitos morais e personalíssimos e, portanto, defende tratar-se de bem móvel passível de ser cedido a terceiros para exploração econômica, no caso, à empresa W.L.Y Sports & Serviços Ltda.

Assim, a matéria que se encontra em discussão, no presente litígio está adstrita à identificação do verdadeiro contribuinte responsável pela tributação dos rendimentos decorrentes da cessão dos direitos de imagem, se a pessoa jurídica, como defende o impugnante, ou a pessoa física, como considerou a Autoridade Fiscal.

A empresa W.L.Y Sports & Serviços Ltda foi constituída em 23 de fevereiro de 2012, tendo como sócios Wagner Ferreira dos Santos (95% do capital social) e Lia Moreira dos Santos (5% do capital social) e como natureza jurídica “Sociedade Simples”, Atividade Econômica preferencial “produção e promoção de eventos esportivos” e Atividade Econômica Secundária “atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”. O Capital Social foi integralizado na proporção de 95% e 5% respectivamente e restou definido que a sociedade teria como sócio administrador Wagner Ferreira dos Santos.

Constituída a empresa, o contribuinte cedeu seus direitos de uso de seu nome, voz e imagem à W.L.Y Sports & Serviços Ltda e, posteriormente, essa empresa firmou contrato com a UNIMEDRio (contratante), repassando-lhe a exploração desses direitos.

O direito à imagem classifica-se no rol dos direitos vinculados à personalidade, conforme esclarece Jorge Miguel Acosta Soares (citação às fls.277-278).

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 Código Civil Brasileiro dispõe no seu artigo 20 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 atleta tem a faculdade de negociar com terceiros o recebimento de parcelas de propaganda como, por exemplo, nome, retrato em bonés, tênis e roupas ou de uso da imagem (figurinhas), ou mesmo o de impedir que isso ocorra.

É pacífico que a imagem trata-se de direito personalíssimo, além de ser absoluto (oponível erga omnes), indisponível (não pode dissociar do corpo humano), indissociável (impossível não associá-la àquela pessoa) e imprescritível (inexistindo prazo legal para defendê-lo em Juízo), podendo ser objeto de contrato entre pessoas físicas e jurídicas.

A questão que se impõe é sobre a possibilidade da cessão desses direitos para a administração por terceiras pessoas, no caso pessoa jurídica e, conseqüentemente, usufruir de tributação beneficiada.

Segundo previsão do art. 121, § único, I, do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. No caso do imposto de renda, o art. 45 c/c art 43 define que o contribuinte é o titular da disponibilidade de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou dos proventos de qualquer natureza.

Com muita propriedade, no voto condutor do acórdão 104-21.954, de 18 de outubro de 2006, da Quarta Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o conselheiro relator esclarece que a legislação do imposto renda sempre fixou regras bem claras quanto à identificação do contribuinte seja ela pessoa física ou pessoa jurídica.

Nesse sentido, é entendimento antigo nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (órgãos julgadores de primeira instância) e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão julgadores de segunda instância) que os rendimentos recebidos pela prestação de serviços de caráter personalíssimo devem ser oferecidos à tributação na pessoa física e não podem ser transferidos à pessoa jurídica. Tratando-se, portanto, de rendimentos decorrentes de natureza eminentemente pessoal, a tributação se daria obrigatoriamente na pessoa física.

Entretanto, em razão de alterações legislativas posteriores, em especial as leis 11.196/2005, 11.441/2011 e 12.395/2011, esse entendimento não mais pode ser aplicado indistintamente para todos os casos.

O ordenamento jurídico, com o advento destas novas normas, passou a admitir a possibilidade de, em alguns casos específicos, transferir a tributação para a pessoa jurídica.

A primeira dessas inovações veio com a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, estabelecendo o que se segue (negrito nosso):

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.

Uma leitura cuidadosa e atenta revela que o texto indica claramente quais os requisitos para sua aplicação.

O art. 129 da Lei nº 11.196/05 pressupõe a ocorrência da prestação de serviços de natureza civil, contudo, a permissão de sujeitar-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas não se aplica a qualquer contrato de prestação de serviços. Pelo texto legal, essa possibilidade limita-se aos casos em que o prestador de serviços atua em atividades intelectuais, incluídas as de natureza científica, artística ou cultural (dentro os quais não se inclui a atividade desportiva, conforme entendimento doutrinário às fls. 281);

Outro ponto que merece destaque é 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.

A novidade trazida pela norma é permitir o regime de tributação da pessoa jurídica nos casos de prestação de serviços de caráter personalíssimo ou quando houver a designação de obrigações específicas a sócios ou empregados. Entretanto, reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas se utilizam de pessoas jurídicas meramente aparentes, já que é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação.

Para que se possa falar em uma verdadeira sociedade de prestação de serviço, é necessário o implemento de alguns requisitos, que, com muita clareza, são identificados no Acórdão nº 104-21.583, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da relatoria do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann (fls.281/282):

*(...)estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) **as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc.** Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante,*

No presente caso, ainda que o serviço prestado não seja intelectual, não se pode considerar que o contribuinte e seu sócio formem uma sociedade prestadora de serviços já que a receita da empresa decorre única e exclusivamente do trabalho pessoal de apenas um sócio, atleta de futebol. A sociedade civil constituída foi apenas um simulacro de sociedade, já que apenas um dos sócios podia e pode prestar o serviço para o qual a sociedade foi destinada.

Neste sentido, cita-se a ementa do Acórdão 106-17.147, de 05 de novembro de 2008, Primeiro Conselho de Contribuintes:

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um anuente. Claramente seria uma sociedade cujo affectio societatis se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não uma atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

(...)

A Lei 12.441, de 11 de junho de 2011 acrescentou o art. 980-A à Lei 10.406/2002 (Código Civil) que possui a seguinte redação:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

(...)

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.

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

Complementando este entendimento a Lei 9.615/98 (Lei Pelé), e suas alterações posteriores, disciplinou este tema como exposto.

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. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

Vê-se, portanto, que atualmente estão em vigor no ordenamento jurídico diplomas legais que em tese permitiriam a tributação na pessoa jurídica de rendimentos recebidos por prestação de serviços, inclusive a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional, mas desde que constituída como

empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme estabelecido pelo art. 980-A da Lei 10.406/2002 (Código Civil).

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

Ressalte-se que o art. 105 do Código Tributário Nacional determina que a legislação tributária deve ser aplicada apenas aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

Repita-se que, no caso em questão, foi utilizada, indevidamente, a sociedade civil com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Resta claro, portanto, à vista do acima exposto que, nos moldes como foi constituída a empresa W.L.Y Sports & Serviços Ltda, a remuneração recebida pelo ora impugnante a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica.

A ausência de previsão legal que ampare a pretensão do impugnante não impede, ainda, que se aprofunde um pouco mais o estudo dessa matéria e se adentre no exame da jurisprudência emanada dos Tribunais Trabalhistas que consideram como de natureza salarial os rendimentos recebidos por força de contratos de cessão de direitos de imagem de jogadores de futebol, independentemente se os pagamentos foram intermediados por pessoa jurídica ou não.

Logicamente essa jurisprudência exorbita o direito trabalhista e impõe reflexos tanto no direito tributário como no previdenciário.

Por força desses julgados, ainda que estejam em vigor normas que em tese autorizariam criar empresas individuais de responsabilidade limitada e que possibilitariam atribuir-lhes a remuneração decorrente da cessão de direitos de imagem de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, no caso específico do jogador de futebol, essa liberdade encontra alguns obstáculos e não pode ser aplicada livremente.

A leitura dos julgamentos que consolidaram essa jurisprudência mostra que os clubes de futebol passaram a utilizar o direito de imagem como forma de dissimular a verdadeira remuneração devida ao atleta. Os clubes pactuam com o atleta um valor remuneratório subdividido em salário e direito de imagem. Este último, contrato cível, livre dos encargos, torna-se a maior parcela da remuneração, superando a correspondente ao salário no qual incidem as obrigações trabalhistas e previdenciárias.

Essa demanda foi levada à Justiça Trabalhista pelos próprios jogadores de futebol, que se sentiram lesados ante o propósito de o clube mascarar o pagamento de salário com o nome de direito de imagem. Não se pode olvidar, entretanto, que essa simulação também beneficia os atletas, pois a remuneração recebida é submetida às regras tributárias da pessoa jurídica e não da pessoa física.

O entendimento esposado pelos Tribunais é a de que o contrato de direito de cessão de direito de imagem pago aos jogadores de futebol não tem natureza civil, mas sim de salário, devendo incidir sobre o montante todos os encargos legais. O direito de imagem, portanto, deve integrar o salário do atleta, uma vez possuir o mesmo objeto do contrato de trabalho. A renda auferida pelo atleta profissional de futebol pelo uso de sua imagem por parte do clube, que também o emprega, possui natureza salarial e deve ser integrada à sua remuneração para todos os fins. Isso porque o direito de imagem constitui uma das formas de remunerar o jogador pela participação nos eventos desportivos disputados pela entidade, decorrendo, pois, do trabalho desenvolvido pelo empregado (transcreve jurisprudências do TST às fls. 286/287).

A farta coletânea de julgados na esfera trabalhista demonstra que enquanto atletas têm ingressado na Justiça Trabalhista pleiteando o reconhecimento da natureza salarial da remuneração recebida pela exploração da imagem e, conseqüentemente, a condenação dos clubes de futebol ao pagamento de todos os encargos incidentes, esses mesmos jogadores, quando questionados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, acerca dos recolhimentos do imposto incidente sobre essa verba – já que salarial, segundo jurisprudência, alegam tratar-se de renda da pessoa jurídica alheia ao contrato de trabalho.

Conclui o relatório da DRJ que a jurisprudência colacionada corrobora o entendimento da fiscalização no sentido de que os rendimentos provenientes de direito de imagem possuem natureza salarial, não sendo passíveis de serem transmitidos à pessoa jurídica.

Portanto, os dados apresentados no relatório fiscal (TVF) já mencionado, ao revelar que em todos os meses do período fiscalizado o contribuinte recebeu, a título de direito de imagem valores bem superiores aos decorrentes do contrato de trabalho, constituem elementos suficientes de prova da dissimulação do contrato assinado com a pessoa jurídica que teve como único objetivo encobrir o verdadeiro fato gerador do imposto de renda incidente na pessoa física.

Em relação à multa de ofício, a sua qualificação deu-se conforme art. 959 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), em razão do contribuinte intimado e reintimado, por via postal e por EDITAL não ter atendido aos Termos de Intimação e Reintimação. Tal aplicação possui natureza objetiva e impositiva à autoridade tributária. A fundamentação desta aplicação consta no TVF quando registra o descumprimento por parte do Sujeito Passivo quanto às intimações e reintimações que lhe foram encaminhadas.

As decisões administrativas trazidas ao processo pelo contribuinte não se constituem em normas gerais, razão pela qual a eficácia de tais decisões limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas na lide objeto da decisão, não vinculando o julgamento da primeira instância julgadora para os demais casos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário foi apresentado aos autos em 07/06/2018 (fls. 311/333), sendo que a ciência do Acórdão foi feita por edital eletrônico em 07/02/2018 (fl. 297), uma vez que o termo de ciência foi juntado aos autos em 21/11/2017 tendo o comprovante de AR sido devolvido por mudança de endereço em 29/12/2017.

Preliminares

Tempestividade

Preliminarmente, o REQUERENTE alega a tempestividade do recurso informando que tomou ciência do r. acórdão recorrido em 16/05/2018, em procedimento de consulta espontânea no portal E-CAC, visto que a intimação para ciência do acórdão foi dirigida para endereço diverso do seu domicílio, o que se verifica por meio do cotejo entre o documento acostado às fls. 258 (instrumento de procuração juntada na impugnação), no qual se indica o endereço do Recorrente, e o AR de fls. 298 (mesmo endereço constante da DIRPF e no TVF), que restou negativo justamente por mudança de endereço.

No caso em apreço, vê-se que a intimação referente ao acórdão recorrido foi encaminhada para a Av. dos Flamboyants, 155 (fls. 298), contudo consta dos mesmos autos que o endereço do recorrente é situado na Estrada da Barra da Tijuca, 3570, Lote 2, quadra "h" (cf. fls. 258), daí o evidente equívoco da Administração.

Alega que a intimação por EDITAL é uma intimação realizada de forma excepcional e incapaz de sanar o problema quando a administração tributária tinha meios de conhecer o endereço correto do contribuinte, logo houve flagrante erro no envio da intimação por parte da administração o que impõe o reconhecimento da tempestividade.

Mérito

Em resumo, alega o REQUERENTE que a maior multa aplicada refere-se aos negócios entabulados pelo Recorrente no que tange a exploração do seu direito de imagem, visto que foram entendidos como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício.

Porém, enfrenta os fundamentos do Acórdão impugnado com os seguintes argumentos e fundamentos:

Inicialmente, cabe assinalar que o direito de imagem, projeção do direito de personalidade, comporta sua cessão com fins de exploração, independentemente de norma específica sobre o tema. Isso porque, a disponibilidade de exploração do direito de imagem decorre do art. 5º da Constituição Federal'.

A propósito dessa questão já expôs o CARF, recentemente com base em interpretação dos artigos 11 e 20 do Código Civil, no sentido de que "as disposições do artigo 20 apontam no sentido de que havendo autorização a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais". Em outras oportunidades já se manifestou também o CARF sobre a possibilidade de cessão do direito de imagem.

Ocorre que o CARF examinando caso idêntico ao presente entendeu favoravelmente ao contribuinte. A identidade entre os casos decorre do fato de que os autuados em ambos os casos eram jogadores do Fluminense Football Club, tinham contrato de cessão de imagem e voz com empresas por ele constituídas, que, por sua vez, cederam tais direitos a Unimed.

Portanto, a tese defendida no acórdão de que o art. 129 da Lei 11.196/05 não seria de aplicação possível em se tratando de jogador de futebol, não se sustentaria, havendo entendimento contrário no CARF.

Acrescenta ainda que o futebol possui inegável valor cultural no Brasil, o que impõe a aplicação do dispositivo legal citado.

Menciona que não existe a exigência mencionada no acórdão para que todos os sócios da sociedade prestadora de serviços devam estar legalmente capacitados a prestação dos serviços.

Pugna pela não razoabilidade da exigir que apenas a EIRELI possa gozar de tributação diferenciada através da exploração do direito de imagem, criando um regime tributário diferenciado para o mesmo fato gerador não previsto em lei, pois a norma prevista no art. 980-A do C.C, somente veio reforçar a possibilidade de exploração do direito de imagem pertencente a

pessoa física por pessoa jurídica, do qual seja o próprio cedente sócio da pessoa jurídica cessionária do direito.(transcreve citação doutrinária fls.331/333).

Contrapõe o afirmado pelo relator do acórdão impugnado, no sentido de que a Justiça do Trabalho, sabidamente protecionista dos direitos dos trabalhadores, entende a distinção da natureza, civil e trabalhista, dos valores recebidos pelo atletas profissionais, como se vê no seguinte julgado:

"Jogador de futebol. Direito de imagem e direito de arena. Natureza Jurídica. Não têm natureza salarial os valores pagos ao atleta de futebol em razão da cessão do uso de sua imagem ou a título de direito de arena. Embora tenham origem no contrato de trabalho, tais valores não decorrem, diretamente, da prestação de serviços, podendo ser devidos mesmo na ausência de vínculo empregatício".

(ACÓRDÃO Nº: 20110197750 - Juiz Relator: WILSON FERNANDES - Data da publicação: 23-03-2011 — TRT 2)

Apresenta a distinção entre direito de imagem e direito de arena, sendo o primeiro tratado por meio de contratos nomeados de "Licenciamento de Uso de Nome, Imagem de Personalidade e Direito Autoral", com fundamento nos arts. 5º, incs. V e X, da Constituição Federal, bem assim os arts. 28 e 87-A da Lei Pelé (L. 9.615/98). Ao passo que o segundo, direito de arena, refere-se à exposição da imagem do atleta enquanto participe de um evento futebolístico. Nessa trilha, é comum a celebração do contrato de trabalho juntamente ao de licença do uso de imagem do atleta profissional, este autônomo e de natureza civil, com arrimo no artigo 87-A da Lei Pelé.

Reforçando este último argumento, o contribuinte cita jurisprudência que não reconhece haver simulação nesta forma de contratação.

Por todo o exposto, nega ter agido de modo ilícito ou simulado negócio jurídico visando obter vantagem tributária indevida.

Por fim, conclui a sua peça pedindo o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Eis o relatório

Não houve contrarrazões por parte da PGFN.

Voto

Conselheiro José Márcio Bittes, Relator.

Preliminar de tempestividade

O REQUERENTE alega a tempestividade do recurso informando que tomou ciência do r. acórdão recorrido em 16/05/2018, em procedimento de *consulta espontânea no portal E-CAC*, posto que o termo de ciência da decisão do Acórdão recorrido foi enviado para o endereço antigo, sendo que o endereço novo já havia sido informado nos autos.

No caso em apreço, vê-se que a intimação referente ao acórdão recorrido foi encaminhada para a Av. dos Flamboyants, 155 (fls. 298), contudo consta dos mesmos autos que o endereço do recorrente é situado na Estrada da Barra da Tijuca, 3570, Lote 2, quadra "h" (cf. fls. 258), daí o evidente equívoco da Administração.

Resta pacificado no direito pátrio que a intimação por edital em processo administrativo apenas é possível nas hipóteses em que o interessado for indeterminado, desconhecido ou com domicílio indefinido. Nas demais situações, a administração deve buscar a notificação do interessado por outros meios de comunicação, garantindo-lhe o exercício da ampla defesa.

Embora também seja obrigação do contribuinte manter o seu domicílio tributário atualizado no cadastro da administração tributária, o fato de constar o novo endereço nos autos é suficiente para suprir esta obrigação.

Portanto, considero o recurso tempestivo e dele tomo conhecimento.

MÉRITO

A questão a ser julgada resume-se à forma admitida de tributação da exploração do direito de imagem de desportista, no caso específico jogador de futebol.

A fiscalização e o acórdão recorrido entendem que tal exploração só é possível por meio de pessoa física, por se tratar de direito personalíssimo, ainda que considerando as alterações legislativas que tratam da exploração deste direito, ou, como alega o contribuinte, que a cessão decorrente da exploração por pessoa jurídica, independe da forma societária adotada, é lícita, o que implicaria na ocorrência da tributação do imposto de renda na pessoa jurídica.

Tema ainda não pacificado pelas turmas do CARF, que apresentam decisões divergentes, como exemplificadas a seguir:

Decisões que não admitem a cessão do direito personalíssimo para efeito de tributação:

Numero do processo: 18470.728514/2014-66

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: 25/10/2018

Data da publicação: 07/01/2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. Tendo os acórdãos recorrido e paradigma examinado situações similares oferecendo, contudo, soluções distintas, resta configurado o dissídio jurisprudencial, devendo ser conhecido o recurso. **OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.** Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva 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, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Numero da decisão: 9202-007.322

Nome do relator: PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Numero do processo: 15540.720073/2014-95

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: 04/12/ 2019

Data da publicação: 07/02/2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010, 2011

DIREITO DE IMAGEM. PESSOA FÍSICA. EXPLORAÇÃO. RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO. **Salvo exceções expressamente previstas e lei, os rendimentos recebidos pela exploração do direito de imagem são tributados na pessoa física do seu titular.** CONDUTA DOLOSA. AUSÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. Não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte no sentido de retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, não cabe a qualificação da multa de ofício. COMPENSAÇÃO. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS CONTRA A FAZENDA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. VEDAÇÃO. O contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir contra a Fazenda Pública, sendo vedada a compensação com créditos de terceiros.

Numero da decisão: 2402-007.978

Nome do relator: RENATA TORATTI CASSINI

Numero do processo: 18470.728514/2014-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Fri Dec 03 00:00:00 GMT-03:00 2021

Data da publicação: Fri Feb 25 00:00:00 GMT-03:00 2022

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2011, 2012 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PESSOA FÍSICA. **É correto o lançamento fiscal que atribui a pessoa física rendimentos pagos formalmente a pessoa jurídica, quando restar evidente que, na essência, os valores em questão estão relacionados à remuneração da PF. IRPF. IRPJ.** COMPENSAÇÃO Incabível o aproveitamento, na pessoa física, de supostos recolhimentos efetuados indevidamente ou a maior por pessoa jurídica. JUROS DE MORA. SELIC. MULTA DE OFÍCIO. Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, incidindo, inclusive, sobre a obrigação principal decorrente de penalidade pecuniária.

Numero da decisão: 2201-009.544

Nome do relator: CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO

Decisões favoráveis a disponibilidade do direito de imagem e sua tributação na
cessionária:

Numero do processo: 18470.728514/2014-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jul 05 00:00:00 GMT-03:00 2017

Data da publicação: Tue Aug 01 00:00:00 GMT-03:00 2017

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2011, 2012 DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO **O direito à imagem decorre do direito à personalidade, esse sim, intransmissível e irrenunciável. Já aquele, o direito de imagem, direito decorrente do direito de personalidade, pode - em seu aspecto positivo, patrimonial - ser transmitido, explorado por pessoa jurídica constituída para este fim.** RENDIMENTOS DO EXTERIOR. CHINA. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Numero da decisão: 2201-003.748

Nome do relator: CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO

Numero do processo: 10980.726872/2012-19

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Nov 08 00:00:00 GMT-03:00 2022

Data da publicação: Mon Jan 02 00:00:00 GMT-03:00 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007, 2008 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. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM. 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. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto.

Numero da decisão: 2402-010.848

Nome do relator: Ana Claudia Borges de Oliveira

Numero do processo: 10680.722451/2010-23

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Mon Oct 24 00:00:00 GMT-03:00 2022

Data da publicação: Thu Feb 09 00:00:00 GMT-03:00 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, MESMO QUE PERSONALÍSSIMOS, POR PESSOA JURÍDICA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05. POSSIBILIDADE. LIMITES. **O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é claro em afastar os efeitos fiscais e previdenciários da prestação de serviços intelectuais, mesmo que personalíssimos, quando tal prestação ocorrer por pessoa jurídica, salvo quando o Fisco verifique os requisitos da relação de emprego.**

Numero da decisão: 9202-010.461

Nome do relator: MARCELO MILTON DA SILVA RISSO

Para facilitar a análise do presente caso, necessário se faz a verificação das seguintes questões:

1. O direito de imagem, como direito personalíssimo, pode ser cedido/licenciado a uma pessoa jurídica para fins tributários/previdenciários?

A lei 11.196 em seu Art. 129 assim dispõe, negritei:

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 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. Este entendimento tem sido amparado pelas decisões do CARF, havendo divergência apenas em relação a forma de tributação, como as acima mencionadas, e outras jurisprudenciais:

REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO INTELECTUAL EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. RECOLHIMENTO TRIBUTÁRIO EM NOME DA EMPRESA CONTRATADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA ATINGIR O PATRIMÔNIO DO SÓCIO QUE REALIZOU O SERVIÇO. CONTRARIEDADE À LEGISLAÇÃO VIGENTE. ART. 129 DA LEI 11.196/05 E ART. 150 DO RIR. INEXIGIBILIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL. 1 - **A questão controvertida nos autos é a autuação fiscal que atribuiu ao sócio pessoa física a receita obtida em nome da pessoa jurídica em razão da prestação de serviço em caráter personalíssimo, o que acarretou a cobrança adicional de imposto de renda.** 2 - Trata-se de remessa necessária em face de sentença que julgou procedentes os embargos à execução fiscal, **reconhecendo a inexigibilidade da cobrança com base no art. 129 da Lei 11.196/05, por entender que a prestação de serviço pelo sócio em caráter personalíssimo não autoriza a desconstituição da personalidade jurídica para imputá-lo responsabilidade tributária assumida pela empresa.** 3 - No caso em apreço, o embargante é jornalista, sócio majoritário da pessoa jurídica contratada para a prestação de serviço intelectual, e **ainda que exista cláusula exigindo o caráter personalíssimo do serviço a ser por ele prestado, tal fato não desconstitui a prestação por parte e em nome da empresa, com o recolhimento dos tributos incidentes correspondentes. É isso o que prevê expressamente a legislação supramencionada.** 4 - Vale ressaltar que não houve sonegação fiscal, muito pelo contrário: a autuação do Fisco se deu em face do sócio pessoa física que assinou o trabalho, desconsiderando a personalidade jurídica da empresa para atingir o seu patrimônio pessoal e exigir o recolhimento de IRPF sobre o valor do serviço, embora a receita já houvesse sido tributada em nome da sociedade. 5 - Como bem asseverado pela sentença a quo, **não há previsão legal para a tributação do patrimônio pessoal do sócio nesses casos, mas sim, há legislação em sentido oposto, impedindo tal procedimento, além de o próprio regulamento do imposto de renda estabelecer, em seu art. 150, que as empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas para efeitos de imposto de renda. Ou seja: ainda que não se tratasse, no caso, de sociedade empresarial, mas de empresa individual, a incidência tributária seria sobre a pessoa jurídica, e não sobre o sócio pessoa física que prestou o serviço.** 6 - Remessa necessária improvida.

(TRF-2 - REOAC: XXXXX20144025101 RJ XXXXX-19.2014.4.02.5101, Relator:
LUIZ ANTONIO SOARES, Data de Julgamento: 06/02/2018, VICE-PRESIDÊNCIA)

2. O direito de imagem confunde-se com a própria execução da atividade profissional personalíssima?

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.

3. Caso seja possível a cessão do direito de imagem de uma pessoa, o jogador de futebol estaria amparado por este permissivo legal? Futebol pode ser considerado “*atividade intelectual, inclusive de natureza cultural*”?

Primeiro, o dispositivo em tela menciona as atividades intelectuais, porém inclui expressamente as de natureza cultural. Logo, tal dispositivo deve ser interpretado como **atividades intelectuais e culturais**, pois trata-se de uma adição trazida a efeito pelo advérbio “inclusive”. Não cabe excluir as atividades culturais por não serem intelectuais.

Em que pese haver interpretações restritivas que procuram excluir o esporte do rol de atividades de natureza cultural, a melhor exegese impede tal entendimento, pois o termo “cultural” não pode se limitar a expressões eruditas ou acadêmicas.

Também, não se pode considerar que atividades desportivas não se subsumam ao conceito de “cultura”, pois esta deve ser compreendida em seu sentido amplo como os comportamentos, tradições e conhecimentos de um determinado grupo social, incluindo a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. Em suma, cultura pode e deve ser entendida como o modo de vida de uma população em suas mais diversas manifestações, designa o conjunto das tradições, técnicas e instituições que caracterizam um grupo humano.

Imaginar que Cultura se refira tão somente a manifestações relativas às artes tradicionais, não encontra guarita nos principais dicionários e na literatura das ciências humanas, filosofia, sociologia e antropologia. Aliás, tal entendimento tornaria o texto do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, redundante e desnecessário, uma vez que o termo “cultura” aparece juntamente com os termos “científico e artístico”:

“a prestação de serviços intelectuais, **inclusive os de natureza** científica, artística ou **cultural**”

Portanto, como o futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e plenamente incorporada à identidade nacional, impossível não considera-lo abrangido

como atividade de natureza cultural. Logo, resta plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 no caso em análise.

4. O que é necessário demonstrar para desconsiderar a pessoa jurídica detentora do direito de imagem e considerar esta relação contratual como de natureza trabalhista?

Na decisão da ADC nº 66, a relatora, Ministra Carmem Lúcia, afirmou que:

“A regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

Logo, incabível a simples presunção de que a utilização do direito de imagem dos jogadores e técnicos desportivos por pessoas jurídicas é irregular, sendo necessário comprovar, no caso concreto, a irregularidade da prestação de tais serviços. **Vale aqui o adágio máximo de que “a boa fé se presume, a má fé se comprova”.**

Portanto, o que deve ser julgado, no presente caso, é, se esta cessão possui características suficientes para enquadrá-la como proveniente de relação trabalhista afastando a natureza civil da cessão de exploração do direito de imagem e a consequente tributação na pessoa física.

Da leitura dos artigos 2º e 3º da CLT, extrai-se que são elementos caracterizadores da relação trabalhista, de forma cumulativa, os seguintes:

Trabalho realizado por pessoa física – o empregado deverá sempre ser pessoa física ou natural, pois os bens tutelados pelo Direito do Trabalho importam somente à pessoa física, sendo assim, não podem ser usufruídos por pessoa jurídica.

Pessoalidade – outro requisito bastante importante é este. Tem de haver a personalidade na prestação de serviços, ou seja, o serviço deverá ser realizado pessoalmente pelo empregado, não podendo este ser substituído por outrem.

Não eventualidade - este requisito prega que o serviço tem que ser prestado habitualmente, de forma contínua.

Onerosidade – na relação de emprego, o empregado aceita ceder sua força de trabalho em troca de uma contraprestação, quer seja, o salário por seus serviços.

Subordinação – do latim sub(abaixo) ordinare(ordens), significa dizer que o empregador é quem determina como o trabalho será realizado. É, talvez, o principal elemento caracterizador, pois é visto como um estado de dependência.

Diante dos fatos trazidos aos autos tanto pela fiscalização quanto pelo RECORRENTE, verifica-se a ausência do elemento subordinação, pois os valores pagos a título de uso do direito de imagem foram oriundos de 2 (duas) empresas diferentes a saber, UNIMEDRio e Adidas (fl.316):

Os pagamentos relativos aos contratos de cessão de uso de imagem efetuados pela Unimed-Rio e Adidas do Brasil Ltda, afetaram sensivelmente a tributação legalmente prevista.

Embora, sabido que as instâncias do direito trabalhista e tributário são independentes, é certo que é impossível não considerar as influências que uma exerce sobre a outra, principalmente quando se trata de definições conceituais e quando o fato gerador é atribuído a um conceito definido na legislação trabalhista. Aliás, tanto o Acórdão recorrido quanto o Termo de Verificação Fiscal (TVF), recorreram à decisões e leis trabalhistas para fundamentar as suas conclusões.

Em complemento, o Código Civil em seu Artigo 28, restringe a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica apenas em caso de abuso, como se segue:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Assim, não se vislumbra possibilidade de se enquadrar o caso concreto como uma relação trabalhista, apta a afastar a cessão dos direitos de imagem a uma pessoa jurídica, uma vez que esta empresa possuía mais de uma relação comercial, não estando presente nenhuma espécie de exclusividade e nem tão pouco quaisquer das hipóteses que autorizem a desconsideração da pessoa jurídica ou do negócio jurídico entabulado.

Portanto, diante da permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, e da impossibilidade de tal relação, no caso concreto, ser caracterizada como oriunda de uma relação de trabalho, devido a falta do elemento subordinação, resta reconhecer como lícito o negócio jurídico realizado, não podendo descaracterizar-se a pessoa jurídica cessionária, com base apenas na distribuição do seu capital entre os respectivos sócios.

Conclusão

Assim, diante do exposto voto por CONHECER o RECURSO INTERPOSTO e,
no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes