



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720474/2016-31
ACÓRDÃO	2202-011.462 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DARIO LEONARDO CONCA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

DIREITO DE IMAGEM. POSSIBILIDADE DE EXPLORAÇÃO PELA PESSOA JURÍDICA. FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO SUPERADO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.

A acusação fiscal delimita o próprio lançamento e os seus fundamentos não podem ser alterados no fluxo do contencioso. Considerando que a acusação fiscal partiu de uma premissa de que seria impossível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, a superação deste fundamento leva ao cancelamento da exigência fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora) e Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que lhe davam provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura. Manifestou interesse em declarar voto o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Henrique Perlatto Moura – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo de Sousa Sateles (substituto integral), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) suplementar do ano-calendário de 2012, apurada em decorrência de omissão de rendimentos (i) do trabalho com vínculo empregatício recebidos de PJ; (ii) do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de PJ; (iii) recebidos de fonte no exterior, além da aplicação da (iv) multa isolada por falta de recolhimento do carnê leão.

Conforme bem sumariado no relatório do acórdão recorrido, o qual peço vênia para adotar:

Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 24/11/2014, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória acerca dos valores informados a título de rendimentos isentos e não tributáveis em sua declaração relativa ao exercício de 2013. Em resposta, o contribuinte, por meio de seu procurador, solicitou maior prazo para prestação de esclarecimentos.

Em 08/07/2015, foram inicialmente apresentados o comprovante de rendimentos de fls. 10, bem como cópias de livro Diário (fls. 11/14). Às fls. 18/27, constam contrato e distrato firmados com o Fluminense Football Club, documentos apresentados em resposta ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.09.00.2013.00064. Em 24/04/2016 e 27/04/2016, foram efetuadas novas diligências (fls. 35 e 41,44), em razão das quais foram apresentadas as informações de pagamento, notas fiscais, comprovantes bancários de fls. 50/70.

Em 02/06/2016, foi realizada nova diligência (fls. 74,77), o que motivou a juntada dos documentos de fls. 82/147, quais sejam, contratos firmados pelo interessado com São Paulo Alpargatas S.A., notas fiscais e comprovantes bancários, dentre outros. Em 20/06/2016, foi realizada outra diligência (fls. 148), com reintimação em 19/07/2016 (fls. 153), em razão das quais foram apresentados os documentos de fls. 162/198, aí incluídos os contratos realizados entre a pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. e o Evergrand Real Estate Group.

Na sequência, foi efetuada nova intimação, em 05/09/2016 (fls. 199), o que motivou a juntada dos documentos de fls. 207/268.

Em vista das irregularidades apuradas, a Fiscalização elaborou o Termo de Verificação de fls. 269/274 e lavrou o auto de infração de fls. 275/282, com as seguintes infrações:

- omissão de rendimentos do trabalho com e sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, no ano 2012;
- omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, no ano 2012;
- multa por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, no ano 2012.

Entendeu a autoridade fiscal que houve omissão de rendimentos tributáveis auferidos a título de uso do direito de imagem, recebidos do Fluminense Football Club e da São Paulo Alpargatas, no Brasil, por meio da pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda.. Justificou a fiscalização que o direito à imagem, nome, voz, apelido esportivo e nome do atleta é direito personalíssimo e, portanto, intransmissível a terceiros.

O Fisco entendeu, ainda, que o interessado omitiu rendimentos recebidos no exterior, também auferidos a título de uso do direito de imagem, recebidos do Evergrand Real State Group, na China, por meio da pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda.. Em virtude de tal lançamento, foram lançadas, ainda, as respectivas multas isoladas por falta de recolhimento do carnê-leão.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/11/2016 (fls. 287) e apresentou, em 20/12/2016, a impugnação de fls. 291/327, por intermédio de mandatário (fls. 329), na qual teceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- o entendimento de que a pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. não poderia explorar o direito de imagem do interessado é improcedente, conforme legislação em vigor;
- o licenciamento do direito de uso da imagem do IMPUGNANTE, que não se confunde com os serviços de jogador de futebol, foi explorado por DLC, empresa do qual o IMPUGNANTE é sócio e que tem legitimidade para fazê-lo, conforme seu contrato social, por meio de contratos firmados com empresas diversas;
- o IMPUGNANTE não mantinha nenhuma relação de emprego com ALPARGATAS e FLUMINENSE no ano-calendário de 2012. Na realidade, o IMPUGNANTE já se encontrava na China, país no qual passou a atuar como jogador de futebol profissional, desde julho de 2011. O IMPUGNANTE mantinha relação de emprego apenas com o clube Chinês para o qual atuava, não mantendo mais nenhum vínculo com o FLUMINENSE;
- o direito ao uso da imagem, por ter natureza patrimonial, pode ser cedido a terceiros, inclusive a pessoa jurídica, estando essa possibilidade expressamente reconhecida pela jurisprudência, doutrina e pelo ordenamento jurídico brasileiro;
- o art. 980-A, parágrafo 5º, do Novo Código Civil, deixa clara a possibilidade de o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física ser atribuído a uma EIRELI, que nada mais é do que uma pessoa jurídica, passando ela a ser a efetiva titular das receitas advindas da exploração econômica do referido direito;

- cita o disposto no art. 87-A da lei nº 9.615, de 24/03/1998, incluído pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011, que estabelece que "O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.";
- o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física pode, sim, ser por ela atribuído a quaisquer pessoas jurídicas, que poderão posteriormente explorá-lo economicamente. O aspecto patrimonial do direito personalíssimo não precisa ser explorado apenas e necessariamente pelo titular original desse direito;
- que essa assertiva, inclusive, foi confirmada pelo artigo 8º da Medida Provisória ("MP") nº 690, de 31/08/2015, que, ao introduzir certos parágrafos aos artigos 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430, de 1996, alterou as regras de tributação das receitas advindas da exploração de direitos de uso de imagem por pessoas jurídicas que optaram por ser tributadas com base no regime do lucro presumido. De acordo com a referida MP, tais receitas passariam a ser integralmente adicionadas à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sem nenhuma aplicação dos percentuais de presunção previstos em lei;
- o fato de os contratos de cessão do direito de uso de imagem firmados pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. envolverem obrigação de natureza personalíssima por parte de um de seus sócios não é suficiente para deslocar os rendimentos da pessoa jurídica para o impugnante, conforme entendeu a fiscalização;
- a Lei nº 11.196/2005, no art. 129, instituiu a possibilidade de o serviço de caráter personalíssimo do sócio ser prestado pela pessoa jurídica da qual participa e ser nela tributado;
- o acórdão do TRT citado pelo Termo de Verificação não pode servir como fundamento do auto de infração, por envolver situação fática distinta daquela verificada no presente caso;
- é incontroverso que o IMPUGNANTE não mantinha nenhuma relação de emprego com as empresas que remuneraram sua empresa pela exploração de direitos de imagem. Além do mais, se há, de um lado, o precedente do TRT reportado pela Fiscalização, há, de outro, precedentes do Tribunal Superior do Trabalho ("TST") que entenderam que não se pode atribuir natureza salarial a pagamentos efetuados por licenciamento de direito de uso de imagem, salvo quando alguma fraude ficar caracterizada (o que não ocorre no presente caso);
- não há nenhum dispositivo legal que vede que direitos personalíssimos, no que se refere aos seus aspectos patrimoniais, sejam transferidos e explorados por pessoas jurídicas;
- a natureza personalíssima da obrigação assumida não é suficiente para deslocar os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica para o sócio responsável pela execução da referida obrigação;

- não existe fundamento legal para a desconsideração dos contratos firmados pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda.;
- ainda não há lei que preveja hipóteses específicas de desconsideração ou requalificação, para fins de incidência de tributos, de atos e negócios jurídicos lícitos, como é o caso dos contratos celebrados por Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda.;
- não podem os contratos celebrados pela empresa serem desconsiderados pela Fiscalização, com a subseqüente imputação dos rendimentos dele decorrentes ao IMPUGNANTE;
- os valores pagos por Evergrand Real Estate Group não estariam sujeitos à tributação no Brasil pelo fato de ter-se mudado para a China no ano-calendário 2011, em caráter permanente;
- para fins de cumprimento do acordo destinado a evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e China, o impugnante deve ser considerado residente na China, e não no Brasil;
- no caso de manutenção da infração, deve ser efetuada a compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. com os valores apurados no auto de infração;
- a multa lançada isoladamente, no percentual de 50%, é descabida, pois aplicada concomitantemente com a multa proporcional de 75%, o que caracteriza “bis in idem”;
- a imposição de multa isolada na hipótese de não cumprimento de obrigação principal (no caso, de recolher o IRPF via carnê-leão) ofende o artigo 97, inciso V, combinado com o artigo 113, ambos do CTN;
- o auto de infração não obedeceu à regra contida no artigo 38 do Decreto nº 7.574/2011 e no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determinam que as multas isoladas aplicadas em razão de insuficiência de IRPF carnê-leão devem ser lançadas em auto de infração específico e que tal fato acarreta a nulidade da exigência relativa à multa isolada;
- não procede a cobrança de juros sobre as multas lançadas no auto de infração, uma vez que a legislação em vigor não prevê tal possibilidade.

O contribuinte cita, ainda, em diversos pontos de sua impugnação, entendimentos da doutrina, decisões judiciais e decisões administrativas de órgãos colegiados para justificar o seu entendimento.

O Colegiado da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento Receita Federal do Brasil em Curitiba (DRJ/CTA), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda expressamente, bem como aquela que não tenha sido contestada pelo impugnante.

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.

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

A lei permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese definida no art. 129 da Lei 11.196/2005 todos os serviços, mas tão somente os serviços intelectuais, quais sejam, aqueles que, em oposição ao serviço físico, ou material, dependem da inteligência ou do preparo acadêmico do trabalhador.

CONDIÇÃO DE RESIDENTE NO BRASIL.

Considera-se residente no Brasil a pessoa física que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata.

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

Correta a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário, conforme legislação vigente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. LEGALIDADE.

Não cabe à administração tributária manifestar-se sobre a constitucionalidade ou legalidade da norma, restringindo-se a aplicá-la no sentido literal, sob pena de responsabilidade funcional.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da decisão de piso, o contribuinte apresentou recurso em 9/4/2018 (fls. 413 e ss) por meio da qual, após narrar os fatos, devolve a este Conselho as mesmas teses de defesa apresentadas à primeira instância.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

Compulsando os autos noto que não há comprovação ou mesmo tentativa de cientificação da decisão recorrida, nem mesmo nos históricos do processo, de forma que considero o recurso tempestivo e por preencher os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço e passo à sua análise.

De se registrar inicialmente que já desde a impugnação o contribuinte não se insurgiu quanto ao lançamento relativo à omissão de rendimentos sem vínculo empregatício, estando tal matéria preclusa desde aquela fase processual.

Posto isso, passo à análise das razões recursais, cujas teses de defesa estão dispostas nos seguintes capítulos:

DA POSSIBILIDADE DE UMA PESSOA FÍSICA CEDER A QUALQUER PESSOA JURÍDICA O DIREITO PATRIMONIAL DE USO DE SUA IMAGEM PARA POSTERIOR EXPLORAÇÃO ECONÔMICA.

Neste capítulo, alega o recorrente que,

ao contrário do que conclui a Fiscalização e o Julgador de 1ª instância, o art. 11 do Código Civil não veda a possibilidade de o direito de uso da imagem, em seu aspecto patrimonial, ser cedido a terceiros, inclusive pessoas jurídicas, com vistas à exploração econômica.

A seguir, cita entendimento do STJ, no sentido de que o direito de imagem se reveste de duplo conteúdo,

(i) o primeiro, de aspecto moral, que está intrinsicamente ligado ao direito da personalidade; e (ii) o segundo, de aspecto patrimonial, que decorre do fato de o referido direito ter um valor no mundo real, podendo ser explorado economicamente

Entende que o aspecto patrimonial do direito de uso da imagem pode ser transferido a terceiros, inclusive a pessoa jurídica, que poderá explorá-lo economicamente, conforme condições previamente estabelecidas entre as partes, não havendo nenhuma norma proibitiva nesse sentido.

Acrescenta que

Como já demonstrado na impugnação, é necessário repisar que o artigo 980-A, § 5º, do próprio CC, com a redação dada pela Lei nº 12.441, de 11/07/2011, ao dispor sobre EIRELI, prevê de forma clara e expressa a possibilidade de o seu titular (pessoa física) ceder (autorizar) a ela (pessoa jurídica) o direito patrimonial de uso de sua imagem, nome, marca ou voz, podendo a EIRELI explorá-lo economicamente e receber os respectivos rendimentos:

Alega que

o próprio CC deixa clara a possibilidade de o direito patrimonial de uso de imagem de pessoa física ser atribuído a uma pessoa jurídica, passando ela a ser a efetiva titular das receitas advindas da exploração econômica do referido direito.

Passa a citar doutrina e jurisprudência, alegando ainda que

a possibilidade de serviço de caráter personalíssimo do sócio ser prestado por pessoa jurídica da qual participa e as receitas daí advindas serem nela (pessoa jurídica) tributadas foi expressa e definitivamente admitida com o advento do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 21/11/2005...

De fato a matéria tem sido amplamente discutida no âmbito deste Conselho e, de se registrar, conforme alega o recorrente, que ele mesmo já teve outra autuação, relativa a anos diversos, mas aparentemente pelos mesmos fatos, julgada aqui neste Conselho, sendo dado integral provimento ao recurso na Câmara baixa, por voto de maioria; porém, após análise de recurso especial de divergência apresentado pela PGFN, o lançamento foi restabelecido pela Câmara Superior (Acórdão 9202-007.322, de 25/10/2018), no que concerne aos rendimentos recebidos de fontes no Brasil, em decisão que restou assim ementada:

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.

Quanto aos rendimentos recebidos do exterior, não se configurou divergência, sendo o recurso especial não admitido nesse ponto.

Pois bem. Entendendo que a discussão deve levar em conta o caso concreto, passo à sua análise.

Discute-se no presente processo rendimentos recebidos no ano de 2012, quando a possibilidade de o direito de uso da imagem, em seu aspecto patrimonial, poder ser cedida a terceiros, inclusive a pessoas jurídicas, com vistas à exploração econômica, passa a ganhar normatização.

Inicialmente com a edição da Lei 12.395/2011, que inseriu o artigo 87-A na Lei 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. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

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)

Não se pode negar que o dispositivo admite a possibilidade de o atleta ceder o direito ao uso de sua imagem, nome, voz a terceiros, no que concerne ao aspecto patrimonial, mediante um contrato específico de natureza civil, paralelo ao contrato de trabalho. De se registrar que tal contrato de cessão do direito de imagem pelo recorrente à pessoa jurídica Dario L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda. (DLC) é inexistente nos presentes autos, de forma que esta não poderia negociá-lo, pois não o detinha.

Mas mesmo que assim não fosse, referido normativo porém não estabeleceu que a tributação da renda obtida recairia na pessoa jurídica ou na pessoa física, diferente do que estabelece o art. 980-A, § 5º, do CC, que, conforme afirma corretamente o próprio recorrente, admite que o direito de imagem em seu aspecto patrimonial possa ser transmitido a terceiros. Porém, este último normativo não se aplica ao presente caso no que concerne à forma de tributação, eis que DLC não é uma EIRELI.

Já o art. 129, da Lei 11.196/2005 permite a interposição de pessoas, aqui sim, para fins tributários e previdenciários independente da forma de constituição da pessoa jurídica, mas desde que haja prestação de serviços intelectuais e estes sejam executados pela pessoa jurídica:

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.(g.n.)

No caso dos autos, examinando os contratos de licenciamento, o que se verifica é a cessão do nome, voz, imagem e apelido do Recorrente, como determinam as cláusulas contratuais, mas não há qualquer obrigação de 'fazer', não se enquadrando como serviço. Extraíse do Contrato com o Fluminense Futebol Clube (fls. 18 e ss), por exemplo:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 O objeto do presente Contrato é a concessão pela CONCEDENTE ao FLUMINENSE com a anuência expressa do atleta, do direito de exploração da imagem, voz, nome e apelido desportivo do ATLETA, em todo e qualquer "procedimento publicitário e de marketing" desenvolvido no país e no exterior.

1.2 ...

E mesmo que fosse superada a falta de prestação de serviços, remanesce o questionamento de qual seria o serviço intelectual, científico, artístico ou cultural existente na cessão da voz, imagem, nome e apelido do recorrente. De se notar que a própria Constituição Federal (arts. 215 e 217) distingue cultura de desportos; ainda no REsp nº 1.227.240 o STJ rechaçou, de forma incidental, a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Nesse mesmo sentido, transcrevo elucidativos trechos do voto proferido no Acórdão 9202-011.585, de Relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros:

Há, ainda, quem reconheça, como o faz o acórdão recorrido, que a cessão da exploração da vertente patrimonial do direito de imagem para uma pessoa jurídica esteja autorizada e prevista no art. 129 da Lei nº 11.196, porém, a meu ver, o dispositivo trata exclusivamente de "prestação de serviços" e a exploração

econômica (comercialização) da vertente patrimonial do direito de imagem de uma pessoa física por outra pessoa, física ou jurídica, que recebe a autorização para a exploração comercial não é prestação de serviços. Trata-se de sublicenciar o direito de uso da imagem em razão da licença que recebe para comercializar o direito patrimonial traduzido pela imagem da pessoa física.

Certamente, o “jogar futebol” não é o objeto licenciado, tampouco é possível considerar que o jogador de futebol preste serviço intelectual na concepção doutrinária do termo.

Serviço intelectual artístico ou cultural são os exercidos, por exemplo, por artistas, figurinistas, teatrólogos etc. Desporto e cultura na própria visão do texto constitucional não se confundem.

A licença ou autorização concedida ou cessão é para a exploração econômica (comercialização) da imagem e isso não é sequer prestação de serviço ou, caso queira se entender que se cuida de prestação de serviço, então o serviço prestado será de agenciamento, mas não de “jogar futebol” em si mesmo e a nível de Tribunais estaduais não vêm se entendendo que seja agenciamento ou qualquer outra espécie de serviço. Se fosse entendido como serviço só aí se falaria no art. 129 da Lei nº 11.196. Portanto, se não há serviço, não vejo como aplicar de forma direta o art. 129, embora, nem por isso, se deixe de existir a possibilidade da cessão da exploração da imagem por força da livre iniciativa e do amplo direito de empresariar e de se organizar.

...

Por fim, pergunta-se: qual serviço teria sido prestado **pela pessoa jurídica** (a lei diz: ‘quando por esta realizada’)? Não restam dúvidas que os serviços foram todos prestados pela pessoa física. Mesmo se admitindo que uma pessoa jurídica seja uma ficção, e que suas atividades são de fato desempenhadas por pessoas naturais, não se pode negar que não há nos autos a mínima demonstração da existência de uma organização tendente a exploração da imagem, ou elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, mas sim uma simulação de uma sociedades comercial, cujo único ativo seria a imagem, nome e voz e apelido do Recorrente, e apenas um dos sócios é o gerador de receita.

Afastada portanto a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Necessário então verificar, no caso concreto, a possibilidade de que a incidência tributária sobre as rendas discutidas recaísse sobre a pessoa jurídica DLC.

Transcrevo inicialmente os fundamentos constantes no Termo de Verificação (fls. 270 e ss) que motivaram o lançamento:

Os valores recebidos do licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/0001-90, Alpargatas S A, CNPJ 61.079.117/0001-05 e de Evergrand Real Estate Group, configuram omissão de

rendimentos decorrentes do fato de o Contribuinte, ao exercer a atividade de atleta profissional de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica a Dario L Conca Empreendimentos Desportivos Ltda, CNPJ 09.302.775/0001-96, para as quais passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da venda dos seus direitos de imagem de jogador de futebol. Tal procedimento teve por objeto deixar de recolher tributos.

O contribuinte em sua comunicação de saída definitiva do Brasil, declarou, em 02/03/2015, que se tornou não residente no Brasil, em 26/01/2015, portanto manteve a condição de residente no país no ano-calendário de 2012, e à luz do artigo 1º da Instrução Normativa SRF 208 de 27/09/2002, os rendimentos recebidos de fonte no exterior devem ser tributados no Brasil.

A obrigação de prestar trabalho tem natureza personalíssima, assim como a licença de uso de imagem, a cargo do jogador, pessoa física, o que impede a designação de pessoa jurídica para sua execução. O direito de imagem não pode ser transmitido à outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse.

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus direitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

Os pagamentos relativos aos contratos de cessão de uso de imagem efetuados pelas empresas Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/0001-90, Alpargatas S A, CNPJ 61.079.117/0001-05 e de Evergrand Real Estate Group, afetaram sensivelmente a tributação legalmente prevista.

Ocorre que no ano de 2012, o contribuinte, jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, deveria ter seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados da cessão do direito ao uso da imagem, sendo incabível a atribuição desses rendimentos à pessoa jurídica.

...

Registro que, mesmo vencida a tese da fiscalização no sentido de que “O direito de imagem não pode ser transmitido à outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse”, este não é o único fundamento do lançamento.

Interessante o pronunciamento do Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, proferido no voto vencedor do Acórdão 2202-004.008, que examinou questão semelhante:

Em relação a atletas e, em especial a jogadores de futebol, há grande dissenso na doutrina quando se discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem.

Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos. Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o atleta, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo, integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

Entendo que a distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto e 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 esportista, com especial interesse na diminuição do pagamento dos tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado.

...

Inicialmente alega o recorrente:

3.5. A Fiscalização atribuiu uma pequena parte dos valores recebidos por DLC no ano-calendário de 2012 a rendimentos auferidos pelo RECORRENTE em razão de suposto contrato de trabalho com vínculo empregatício (item 1 do AUTO, Infração: "Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica). Tais valores se referem àqueles que foram auferidos por DLC em razão de contratos de licenciamento e uso de imagem, voz, nome e apelido desportivo firmados com ALPARGATAS e FLUMINENSE.

3.6. Conforme demonstrado na impugnação, o RECORRENTE não mantinha nenhuma relação de emprego com ALPARGATAS e FLUMINENSE no ano-calendário de 2012. Na realidade, o RECORRENTE já se encontrava na China, país no qual passou a atuar como jogador de futebol profissional, desde julho de 2011. O RECORRENTE mantinha relação de emprego apenas com o clube chinês

para o qual atuava, não mantendo mais nenhum vínculo com o FLUMINENSE, conforme comprova o Termo de Rescisão apresentado com a impugnação (fls. 388), ou com a ALPARGATAS.

3.7. Esses fatos, sem dúvida nenhuma, demonstram a diferença existente entre os serviços de atleta (que podem ser objeto de contratos de emprego) e a cessão do direito de uso da imagem do RECORRENTE. Não é por outro motivo que a exploração do direito de uso de imagem do RECORRENTE foi objeto de contratos firmados por DLC com várias empresas, sendo todas elas distintas daquela com a qual mantinha vínculo empregatício no ano-calendário de 2012.

A cessão de direitos foi formalizada por uma contratação entre a pessoa jurídica empresa DLC e Fluminense Football Club, CNPJ 33.647.553/0001-90, Alpargatas S A, CNPJ 61.079.117/0001-05 e de Evergrand Real Estate Group.

Extrai-se do Contrato com o Fluminense Footebool Clube (fls. 18 e ss):

...

F) O direito de cessão onerosa de imagem, voz, nome e apelido desportivo de Atleta pode ser transacionado civil e comercialmente, não integrando ao Contrato de Trabalho para todos os efeitos legais.

...

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 O objeto do presente Contrato é a concessão pela CONCEDENTE ao FLUMINENSE com a anuência expressa do atleta, do direito de exploração da imagem, voz, nome e apelido desportivo do ATLETA, em todo e qualquer "procedimento publicitário e de marketing" desenvolvido no país e no exterior.

1.1.1 Para fins deste CONTRATO, fica, desde já, estabelecido que "procedimentos publicitários e de marketing" são todos e quaisquer "eventos ou "produtos" desenvolvidos por iniciativa do FLUMINENSE ou de seus patrocinadores e parceiros comerciais, tais como, por exemplo, eventos esportivos, sociais, festas de campanhas publicitárias, de divulgação de produtos e/ou serviços, produção e publicação de vídeos, DVD, sítios na Internet, jornais e revistas em geral, especialmente as esportivas, filmes, documentários, fotos, "posters", livros, álbuns de figuras, produtos esportivos, profissionais e/ou amadores, brinquedos, bonecos, broches, brindes de qualquer natureza, bandeiras, bandeirolas e flamulas, todos com a marca do FLUMINENSE e/ou sua história no esporte.

1.2 O FLUMINENSE poderá usar e dispor, livremente e durante o prazo deste CONTRATO, do direito que ora lhe é concedido, em toda e qualquer modalidade de utilização, por si ou por terceiros por ele autorizados para tal fim, especialmente seus patrocinadores e parceiros comerciais, aos quais poderá dar ciência do inteiro teor deste instrumento, ficando estabelecido que, em qualquer hipótese, a utilização do direito ora concedido não pode violar os princípios da probidade, da moral, dos bons costumes e da boa-fé.

...

1.5 As partes acordam que o FLUMINENSE poderá utilizar a imagem, voz, nome e apelido desportivo do ATLETA, tal como previsto na Cláusula Primeira, a qualquer tempo, sem qualquer restrição e pagamento adicional, e sem necessidade de autorização prévia, mesmo após o término ou rescisão do presente CONTRATO, **quando o objetivo for de natureza histórica e documental.**

1.5.1 Quando o objetivo do FLUMINENSE for de natureza comercial e/ou publicitária, a utilização da imagem, voz, nome e apelido desportivo do ATLETA, poderá ocorrer após o término ou rescisão do presente CONTRATO sem necessidade de autorização prévia ou qualquer pagamento adicional, desde que o objeto das imagens esteja relacionado a lances de jogo e/ou momentos históricos do ATLETA junto ao FLUMINENSE.

...

3.3 Durante a vigência deste Contrato, a CONCEDENTE se obriga a não ceder ou autorizar o uso, ainda que temporariamente e sob qualquer modalidade, da imagem, voz, nome ou apelido desportivo do ATLETA, a terceiros, sem prévia comunicação formal ao FLUMINENSE.

...

5.1 CLAUSULA QUINTA - PREÇO DA CONCESSÃO

5.1 Pela concessão do direito de exploração, no país e no exterior, da imagem, voz, nome e apelido desportivo do ATLETA, o FLUMINENSE se obriga a pagar, durante a vigência do presente Contrato, à CONCEDENTE o valor mensal de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

...

8.2 Em caso de término ou rescisão do presente instrumento ou do contrato de trabalho, seja a que título for, o FLUMINENSE ficará desobrigado do pagamento das parcelas vincendas especificadas no presente instrumento.

Consta ainda do Distrato (fls. 26/27):

2. A partir desta data, o FLUMINENSE fica expressa e integralmente desobrigado a efetuar quaisquer pagamentos à CONCEDENTE ou ao ATLETA, conforme previsão expressa da cláusula 8.2 do contrato ora rescindido, com exceção às parcelas vencidas e não quitadas, no valor total de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), cujos pagamentos serão efetuados em 10 (dez) parcelas de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), a primeira com vencimento em 10.1.2012 e as demais com vencimento a cada dia 10 dos meses subsequentes:

O contrato foi assinado em 1º/1/2011 e o distrato em 1º de julho de 2011, exatamente quando foi rescindido o contrato com o Fluminense Football Club (fl. 388), sendo que as parcelas vencidas e não quitadas seriam pagas em 2012, ou seja, apesar de pagas em 2012 referem-se ao contrato assinado em 2011, quando o recorrente ainda era jogador do

FLUMINENSE, mantendo com este vínculo de emprego. Considerando que o IRPF observa o regime de caixa, tais valores, recebidos em virtude do contrato de 2011, foram corretamente considerados como rendimentos do ano de 2012, de forma que sem razão o recorrente quanto a tal alegação.

De notar ainda, pelos termos contratuais, que contrato está indissociavelmente relacionado à pessoa física do recorrente e ao clube de futebol: a exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física.

De se notar também que o clube detinha os direitos de imagem de seu jogador com exclusividade (cláusula 3.3), pagava valores fixos mensais (R\$ 100.000/mês) e o contrato estava diretamente vinculado à existência do contrato de trabalho (cláusula 8.2), de forma que não havia uma autonomia entre os contratos. Nesse sentido, conforme poderou o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Acórdão 9202007.322):

É sabido, até porque que a Lei nº 9.611, de 1998 disciplina a matéria, que os contratos entre clubes e jogadores de futebol envolve a cessão a este do uso do direito de imagem, em razão, dentre outras coisas, do fato de o atleta envergar uniforme com a veiculação de marcas comerciais, pelas quais o clube é remunerado. No presente caso, o contrato do atleta não envolveu o pagamento de qualquer valor a esse título, que foi substituído pelo contrato do clube com a empresa.

Ou seja, no caso concreto os pagamentos a título de cessão do uso do direito de imagem, voz, nome e apelido ao Fluminense estão diretamente associados à relação de emprego do atleta com o clube, sendo na realidade uma complementação da remuneração em razão de seu trabalho como jogador, evidenciando que o que se objetivava na contratação com a DLC era a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação ao clube esportivo.

Conforme apontado no TVF:

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus direitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

...

Ainda nesse mesmo sentido, apontou o julgador de piso, no que o acompanho:

Ressalte-se que a sociedade é formada pelos sócios Dario Leonardo Conca (99,96%) e Paula Shayene Cruz de Araújo (0,04%), a qual, com certeza, não exerce atividade igual a do impugnante, tampouco possui os mesmos direitos de

imagem que este, uma vez que a imagem é intrínseca e exclusiva de cada ser e, por isso mesmo, personalíssima.

...

Desse modo, o critério de identificação do sujeito passivo não depende da vontade dos contratantes. Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

O proveito econômico – que é fato gerador do imposto de renda –, pertence única e exclusivamente à pessoa do atleta, visto que somente ele pode dispor de sua imagem, como esclarecido. A pessoa física é quem tem relação direta com obtenção do rendimento decorrente da disposição de sua imagem, o que torna indiscutível ser ele o contribuinte, nos termos do CTN:

...

O que se comprovou é que o proveito econômico do negócio realizado teve por destinatário direto o sujeito passivo e não a pessoa jurídica formalmente contratada.

Não há nos autos a mínima demonstração da existência de uma organização tendente a exploração da imagem, ou elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, mas sim uma simulação de uma sociedade comercial, cujo único ativo é a imagem, nome e voz e apelido do Recorrente, na qual apenas um dos sócios, e este com 99,4% da sociedade, é o gerador de receita, de forma que, mesmo que tenha havido a cessão de direitos econômicos à DLC, o recorrente é o titular, de fato e de direito, de eventuais créditos decorrentes da alienação desses direitos, e, portanto, o real beneficiário dos rendimentos recebidos a este título.

Interessante os fundamentos trazidos pelo Desembargador Jorge F. Gonçalves da Fonte no voto vencedor do Recurso Ordinário nº 00049200-82.2009.5.01.0009, do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região (Acórdão publicado em 29/07/2011), cuja decisão foi mantida pelo TST:

A prática de pagamento de salários por fora é uma característica negativa desse ramo profissional. As agremiações desportivas que difundem a maior paixão nacional remuneram seus atletas com altos salários e, com raras exceções, esquecem-se de aprovisionar recursos para honrar seus compromissos sociais e tributários, isto sem levar em consideração os constantes atrasos no pagamento dos próprios salários dos jogadores. Criou-se, então, esse sofisma de direito de imagem, entabulado em instrumento normalmente firmado por empresa constituída pelos respectivos atletas, indiscutível pacto adjeto do contrato de trabalho, que, em resumo, era proveitoso para as duas partes. O clube entende que fica imune aos encargos sociais, mormente em relação ao FGTS que deixa de incidir sobre a cessão do direito de imagem, enquanto que o jogador, sob o abrigo de uma pessoa jurídica, recebe significativa vantagem no que tange ao

imposto de renda, com alíquota mais baixa comparada ao percentual atribuído a qualquer pessoa física que auferir rendimentos por seu trabalho.[...]

Nesse mesmo sentido, o ACÓRDÃO 9202-011.585 – CSRF/2ª TURMA - SESSÃO DE 28 de novembro de 2024 - Mauricio Nogueira Righetti – Redator:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2007, 2008

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal.

Com relação ao contrato com São Paulo ALPARGATAS S. A. (fls. 84 e ss), este nem mesmo conta com a intermediação da DCL, tendo sido assinado diretamente pelo recorrente e São Paulo ALPARGATAS S. A. (DCL constaria apenas no aditamento de fls. 95/96, porém tal aditamento não está assinado); mesmo assim as notas fiscais foram emitidas por DLC e os valores por ela recebidos, o que se traduz em mais uma prova de que DLC se constituiu na verdade de uma simulada pessoa jurídica, pois como poderia a receita ser da pessoa jurídica, se o contrato é com a pessoa física?

Ademais, da mesma forma que no contrato como Fluminense, o contrato com Alpagartas está indissociavelmente relacionado à pessoa física do recorrente: a exploração econômica não pode ocorrer sem a ação do seu titular, a pessoa física, que recebia valores fixos mensais (cláusula 8.1), sendo forçoso concluir que tais rendimentos eram na realidade da pessoa física. Ademais, penso que aqui nem mesmo cabe a discussão relativa ao art. 129 da Lei 11.196/2005, ou ainda ao art. 980-A do CC, pois o que se teve foi uma contratação direta entre o recorrente e Alpagartas, sendo certo que os valores pagos são rendimentos da pessoa física.

Dessa forma, correta a requalificação do negócio jurídico pela Autoridade Fiscal, e a identificação do real contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuição da responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação

pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, comprovando a omissão de rendimentos.

De se destacar por fim que no lançamento em questão a Autoridade Fiscal não aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica - e nem poderia por falta de competência - mas tão somente, identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, comprovando a omissão de rendimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR

Alega o recorrente que os valores pagos por Evergrand Real Estate Group não estariam sujeitos à tributação no Brasil pelo fato de ter-se mudado para a China no ano-calendário 2011, em caráter permanente. Afirma, ainda, que para fins de cumprimento do acordo destinado a evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e China, o impugnante deve ser considerado residente na China, e não no Brasil, uma vez que não tinha relações estreitas com o Brasil, já que é argentino.

Inicialmente, não há dúvidas quanto a residência do recorrente no Brasil: apresentou declaração de ajuste anual referente ao ano de 2012, informando rendimentos isentos e não tributáveis neste País; declarou que se tornou não residente no Brasil somente a partir de 26/01/2015; foi autuado no mesmo lançamento ora em discussão por omissão de rendimentos, não contestada, recebidos do Sindicato dos Atletas de Futebol do Estado do RJ.

Quanto à sua residência na China, não encontro nestes autos comprovação nesse sentido. Os únicos documentos trazidos aos autos concernente aos valores em discussão são os contratos de fls. 162 a 168. Porém considerando a decisão já transitada em julgado neste Órgão, anexada pelo recorrente e publicada por este Conselho, que apreciou o lançamento em face do mesmo recorrente nos anos de 2010 e 2011, Acórdão 2201-003.748, PAF 18470.728514/2014-66, é possível aproveitar as provas daquele PAF. Cito trechos do já citado julgamento:

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. CHINA.

Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

..

Considerando a tradução do Contrato de Trabalho de Jogador de Futebol Estrangeiro, fl. 137 e seguintes, é possível identificar que, a partir de 01 de julho de 2011, o recorrente passou a ter vínculo empregatício com o Guang Zhou Football Clube, de quem recebeu, além de salário e bonificações, residência e bilhetes aéreos de ida e volta entre a Cidade de Guang Zhou e o Brasil, bem assim obrigou-se a participar de todos os jogos, treinamentos do time, discussões especiais de treinamento e de outras atividades exigidas pelo seu Técnico.

Assim, identifico como incontestado que, nos termos do Acordo internacional celebrado celebrado, a condição de residente do recorrente na China, pois ainda que se considere que este também manteve habitação em caráter permanente no Brasil, não há dúvidas de que, no curso do contrato em tela, é na China que o atleta mantém estreitas relações pessoais e econômicas.

Tal fato é corroborado, inclusive, pelo contrato de cessão de direito de uso de nome e imagem firmado com a Evergrande Real State Group, fl. 49 a 52, cujos rendimentos podem ser considerados como rendimentos sem vínculo empregatício.

Também conforme já demonstrando no capítulo anterior, o recorrente deixou de trabalhar como jogador de futebol para o FLUMINENSE em julho/2011, não havendo qualquer demonstração de trabalho no Brasil no de 2012 no Brasil, exceto em relação à Alpargatas.

Posto isso, certo é que para evitar situações de dupla tributação, o Brasil firmou acordos internacionais com diversos países, dentre eles a China e existindo acordo ou tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de onde provenham os rendimentos, a tributação é a prevista nesses acordos. Conforme analisou o Relator daquele PAF 18470.728514/2014-66, no que o acompanho:

Alega que não se discute a sua caracterização, ou não, como residente no Brasil, mas o fato de ter se estabelecido, com ânimo definitivo, na China e lá esteve sujeito ao recolhimento de imposto de renda, conforme comprovantes de recolhimentos juntados aos autos.

A decisão a quo não enfrentou o tema, limitando-se a asseverar que, com relação ao acordo destinado a evitar a dupla tributação, citado pelo interessado, já esclareceu a fiscalização que os art. 14 e 15 do Decreto nº 762, de 19/02/1993, autorizam a tributação no Brasil dos rendimentos produzidos na China.

Já a Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que o critério para se identificar se o Brasil pode ou não tributar a renda obtida no exterior é se o beneficiário é ou não é residente no país, nos termos definidos pelo Art. 16 do Decreto 3000/99 (RIR):

Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a certidão de quitação de tributos federais para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855 (Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17). (...)

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como

residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 17).

Nos termos do inciso VIII do art. 84 da Constituição Federal, compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Lastreado em tal competência, por meio do Decreto nº 762/93, foi promulgado o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China.

Tal acordo aplica-se às pessoas residentes em um ou em ambos os Estados contratantes e abrange os tributo aqui em discussão (IR).

Do Decreto em questão, merecem destaque os excertos abaixo:

ARTIGO 3

2. Para a aplicação deste Acordo por um Estado Contratante, qualquer termo que não esteja aí definido terá, a menos que seu contexto exija de forma diversa, o sentido dado pela respectiva legislação tributária, aplicável aos impostos abrangidos por este Acordo.

ARTIGO 4

Residente

1. Para os fins deste Acordo, a expressão "residente em um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, por força da legislação daquele Estado Contratante, esteja, ali, sujeita a imposto em razão do seu domicílio, da sua residência, da localização de sua sede administrativa (gerência afetiva) ou de qualquer outro critério semelhante.

2. Quando, por força das disposições do parágrafo anterior, uma pessoa física for considerada residente em ambos os Estados Contratantes, sua situação será definida de acordo com as seguintes regras:

a) será considerada residente no Estado Contratante em que disponha de habitação em caráter permanente; se dispuser de habitação em caráter permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente naquele em que forem mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais);

b) se não puder ser determinado o Estado Contratante onde tem o seu centro de interesses vitais ou se não dispuser de habitação em caráter permanente, a pessoa física será considerada residente no Estado Contratante em que permanecer habitualmente; (...)

ARTIGO 14

Trabalho sem Vínculo Empregatício

1. Os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante, com o exercício de profissão liberal ou de outra atividade independente, serão tributáveis somente nesse Estado, exceto nos seguintes casos, em que tais rendimentos podem ser tributados também no outro Estado Contratante: (...)

ARTIGO 15

Trabalho com Vínculo Empregatício

1. Ressalvado o que dispõem os Artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os salários, os ordenados e outras remunerações similares, obtidas por pessoa residente em um Estado Contratante, em razão de emprego, serão tributáveis apenas nesse Estado Contratante, exceto se o trabalho for efetuado no outro Estado Contratante. Se o trabalho é aí efetuado, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado. (...)

ARTIGO 17

Artistas e Atletas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 14 e 15, os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante pela participação profissional em espetáculos, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão ou pelos músicos e atletas nas suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante, serão tributados nesse outro Estado Contratante.

Já a o Lei 5.172/66 (CTN) prevê:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Considerando a tradução do Contrato de Trabalho de Jogador de Futebol Estrangeiro, fl. 137 e seguintes, é possível identificar que, a partir de 01 de julho de 2011, o recorrente passou a ter vínculo empregatício com o Guang Zhou Football Clube, de quem recebeu, além de salário e bonificações, residência e bilhetes aéreos de ida e volta entre a Cidade de Guang Zhou e o Brasil, bem assim obrigou-se a participar de todos os jogos, treinamentos do time, discussões especiais de treinamento e de outras atividades exigidas pelo seu Técnico.

Assim, identifico como inconteste que, nos termos do Acordo internacional celebrado, a condição de residente do recorrente na China, pois ainda que se considere que este também manteve habitação em caráter permanente no Brasil, não há dúvidas de que, no curso do contrato em tela, é na China que o atleta mantém estreitas relações pessoais e econômicas.

Tal fato é corroborado, inclusive, pelo contrato de cessão de direito de uso de nome e imagem firmado com a Evergrande Real State Group, fl. 49 a 52, cujos rendimentos podem ser considerados como rendimentos sem vínculo empregatício.

Assim, sejam os rendimentos decorrentes ou não de vínculo empregatício, considerando que o Acordo para evitar bitributação celebrado entre o Brasil e a China revoga ou modifica a legislação interna, entendendo que merece acolhida o pleito recursal, pois há que se reconhecer a condição de residente na China no curso do contrato celebrado, o que afasta a tributação no Brasil dos rendimentos oriundos do exterior.

De se destacar que no caso concreto não restam dúvidas que É na China que o atleta mantém relações pessoais e econômicas mais estreitas, pois os valores recebido FLUMINENSE eram decorrentes do trabalho como jogador de futebol realizado no ano anterior e com Apargatas, com quem celebrou corretamente contrato direto, os valores são residuais em relação ao total do lançamento, conforme notas fiscais de fls. 99 a 107 (R\$ 105.187,50, no total, sendo a base de cálculo do lançamento mais de R\$ 5,5 milhões).

Dessa forma, afastado o lançamento deve ser afastada mantida também a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, bem como a multa de ofício de 75% incidente sobre tais valores.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Quanto aos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS

Por fim, quanto ao pedido de aproveitamento dos pagamentos feitos pela pessoa jurídica DCL aos valores reclassificados como rendimentos da pessoa física, indico meu posicionamento pela sua possibilidade, porém somente em relação aquilo que está sendo mantido no lançamento, ou seja, os rendimentos recebidos do FLUMINENSE e de Alpargatas, valores estes que não são rendimentos da pessoa jurídica, mas da pessoa física, logo os pagamentos efetuados em relação a tais rendas pela pessoa jurídica poderão ser aproveitados pela pessoa física.

Em relação a tais valores, conforme ponderou o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Tem-se no caso concreto, naquilo que do lançamento foi mantido, o mesmo negócio jurídico, a mesma receita, antes tributada pela pessoa jurídica e que se demonstrou tratar

de rendimento da pessoa física, sendo apenas reclassificada. Uma vez apurado o real sujeito passivo e o real valor devido, deste deve ser abatido o que já foi pago na mesma operação.

Mutatis mutandis, este Conselho já editou a Súmula CARF nº 176, segundo a qual

“O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.”

O caso concreto trata da mesma operação de forma que, pela inteligência da referida Súmula, o tributo pago pela Pessoa Jurídica deve ser abatido daquele exigido da Pessoa Física.

Há quem alegue que esse aproveitamento carece de fundamento legal, eis que a compensação não é permitida em tais casos. Porém não se trata de compensação, mas de abater do valor devido aquilo que já foi pago, requalificando os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em razão da desconsideração no negócio jurídico praticado. A operação é única. O fato gerador é o mesmo e não há vedação legação para que se faça tal apropriação. Nesse sentido, transcrevo os fundamentos trazidos no Acórdão precedente 1301-002.607, que fundamentou a referida Súmula:

Pois bem. Primeiro ponto a consignar é que não se trata de compensação tributária, e sim, de necessidade de requalificação dos pagamentos efetuados pelas pessoas físicas em razão da própria desconsideração, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos praticados. Tratando-se de desconsiderar operações e requalificar o ganho de capital declarado e pago pelas pessoas físicas para atribuí-lo à recorrente, deve-se, então, penso, que o mesmo tratamento deve ser dispensado aos pagamentos efetuados sobre esse mesmo ganho de capital.

Com efeito, neste contexto, não se podem utilizar medidas diferentes para endereçar atos jurídicos decorrentes de um mesmo suporte fático, conferindo diferentes tratamentos, para fins fiscais, ao ganho de capital decorrente da venda das ações da Hortigil e aos recolhimentos tributários calculados sobre esse mesmo ganho. Trata-se de uma questão de coerência interna do lançamento: se a titularidade do ganho de capital pelas pessoas físicas foi alterada, o mesmo deve ser feito em relação aos pagamentos efetuados.

Portanto, como o ganho de capital auferido foi atribuído à recorrente, então, os recolhimentos a título de IRPF incidente sobre esse mesmo ganho de capital também devem ser requalificados, já que o suporte fático é exatamente o mesmo.

Interessante ainda as ponderações trazidas no Acórdão precedente 1401-002.196 que fundamentou a mesma Súmula:

Se acaso as pessoas físicas neste processo desejassem utilizar os pagamentos realizados para reduzir os valores lançados, somente poderiam fazê-lo por meio

de compensação, na forma do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Assim fazendo, teriam de reconhecer:

- 1) Que os pagamentos realizados foram indevidos, ou seja, desconsiderariam seus próprios atos;
- 2) Que os débitos compensados são perfeitos e exigíveis, reconhecendo sua exigibilidade, mesmo que parcial, sem a possibilidade de modificação pelo processo administrativo;
- 3) seriam penalizados, na compensação, com o acréscimo das multas de ofício que não mais poderiam ser revistas.

Caso tentassem evitar tais danos, teriam de aguardar o trâmite de todo o processo administrativo de impugnação e, assim, o dano seria outro, o de ver atingido pela decadência, em face da demora na solução do litígio, os créditos para com a Fazenda Nacional decorrentes dos pagamentos em questão.

Assim, à vista do exposto e visando evitar o desequilíbrio entre direitos e obrigações entre as partes envolvidas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a possibilidade de dedução, do valor da autuação, do montante pago pelas pessoas físicas a título de ganho de capital decorrente da mesma operação objeto desta autuação.

Reproduzo ainda relevantes considerações feitas pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no Acórdão 9202-011.556, de 17/10/2024:

O “aproveitamento” constitui consequência direta do próprio lançamento de ofício, e deveria ter sido efetivado pela autoridade lançadora.

...

Por vezes, quando não se acolhe o abatimento, se diz que se trata de uma compensação, o que não é. Noutras ocasiões se fala que não há norma legal que permita tal dedução, o que veremos não ser o caso (confira-se, por exemplo, os §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN); ou, noutras hipóteses, se sustenta que o recorrente ao pretender o aproveitamento é violar a teoria dos atos próprios, que veda o comportamento contraditório, porém não é bem assim.

A teoria dos atos próprios, pautada em boa-fé objetiva, que veda situações contraditórias (*nemo potest venire contra factum proprium*), não se constata em desfavor do autuado, mas sim da Administração Tributária. É verdade que o impugnante do lançamento de ofício nos casos de autuação como a presente objetiva sustentar uma “legalidade” da tributação na interposta pessoa jurídica (que não seria uma “interposta”, que não haveria simulação/dissimulação), todavia deduz o pedido de aproveitamento (abatimento ou dedução; que não se confunde com compensação) em caráter subsidiário e só o faz se prevalecer a acusação fiscal.

Por sua vez, a Administração Tributária acusa e sustenta haver uma interposição de pessoa e que a interposta é uma “extensão”, uma espécie de “longa manus” do autuado, que opera por ordem e execução do autuado, que faz recolhimentos e declarações que não traduzem a realidade porque o fato gerador, em verdade, é realizado pelo autuado. Ora, então por qual razão descortinada a falsidade e prevalecendo a verdade não se aproveitar o que já recolhido para os cofres públicos? A contradição reside aí, além do mais o STF e o STJ já pacificaram que se aplica a Teoria dos Atos Próprios à Administração Pública.

O não aproveitamento do que já foi pago, do que já foi recolhido pela interposta, com exigência de ressarcimento por meio de restituição em outros autos (em um futuro novo processo administrativo, quiçá com prazo de restituição já superado, ou gerando contencioso sobre a perda ou não do prazo), se o próprio autuado é o executor, ordenador, controlador da interposta, se os elementos são descortinados pelos fatos reportados na descrição fática dada pela auditoria fiscal no ato administrativo, não se mostra em consonância com a lógica normativa do lançamento de ofício (CTN, art. 149 combinado com o art. 150, §§ 2º e 3º).

...

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

...

Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos.

Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica.

Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva e da praticidade da tributação.

O CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever legal de deduzir o já recolhido.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à

natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art.

112, III).

No caso de lançamento de ofício haverá multa. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142) e aproveitar os atos de terceiros da forma correta (CTN, art. 150, §§ 2º e 3º).

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise.

Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária.

...

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)

...

Observe-se que a pessoa física utilizava uma pessoa jurídica interposta para reduzir a tributação e queira, ou não, a interposta pessoa participando da simulação recolha tributos aos cofres públicos pretendendo a extinção do crédito tributário.

A fiscalização aponta que a empresa não é efetiva, mas uma espécie de longa manus do contribuinte e que ele pretender se valer de tal estrutura para burlar a tributação não é válido, motivo pelo qual imputou as receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física.

Ocorre que, não aproveitar o que já foi recolhido aos cofres públicos, a meu sentir, ocasiona um quadro que finda por pretender estabelecer uma sanção maior do que as multas punitivas aplicáveis. É utilizar o tributo como sanção, até porque a restituição ou compensação por empresa de fachada não se mostra lógica. É contraditório a fiscalização tributar a pessoa física, dizendo que a pessoa jurídica é uma mera fachada e, por outro lado, pretender que a empresa fictícia requeira uma restituição em outros autos. O lançamento tem que conter uma só lógica.

O ato simulado e o dissimulado são descortinados e deve prevalecer a verdade real.

Como consequência disto deve-se aproveitar o que foi executado na simulação, sem prejuízo da cobrança sancionatória da multa e do principal quanto aos valores que se pretendia sonegar pela simulação engendrada.

A autoridade fiscal no lançamento procede com a revisão da declaração do terceiro para desconstituir o que ele declarou pretendendo extinguir o crédito tributário em benefício do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reconhecer a simulação (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII) e, também, revisa a declaração do sujeito passivo para apontar a omissão na sua declaração em razão da dissimulação interligada com a anterior simulação reconhecida, haja vista ser este último o real devedor do crédito tributário (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII).

O problema é que quando não se aproveita o crédito se desconsidera o dever de retificar de ofício (CTN, art. arts. 147, caput, e §2º; 149, caput), bem como não se atenta para o dever de aproveitamento dos atos praticados pelo terceiro que assume o fato gerador em interesse comum⁴ visando à extinção do crédito tributário (CTN, §§ 2º e 3º do art. 150) a partir da comprovada simulação com a prática de ato em benefício do sujeito passivo (CTN, VII do art. 149), os quais devem ser afastados, pois o crédito tributário deve ser extinto no verdadeiro sujeito passivo, porém se impõe aproveitar os atos praticados, sendo “considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação” (CTN, § 3º do art. 150, grifei).

O dever da autoridade lançadora é calcular o verdadeiro montante do tributo devido, após o aproveitamento (CTN, arts. 142, 147, caput, e §2º; 149, caput, VII, 150, §§ 2º e 3º).

Toda essa lógica é sintetizada na assertiva: “a lógica da autuação fiscal permite o aproveitamento”.

Veja-se que a situação corretamente se conceitua como aproveitamento, não é compensação, a qual precisaria de processo autônomo para atestar certeza e liquidez.

O tema é sim de contencioso administrativo fiscal, uma vez que ligado ao ato de lançamento e aos deveres de ofício da autoridade lançadora.

O pedido do contribuinte, ao fim e ao cabo, é para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)⁵, de modo que se aproveite os recolhimentos, haja vista que o fato jurígeno da cobrança perpassa pela reclassificação, perpassa pela simulação e dissimulação reconhecida e afastada pela fiscalização.

O agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise atuar tem-se que o procedimento deve ser efetivado de ofício, incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 e art. 147, caput e § 2º, todos do CTN⁶, de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.

Outro aspecto é que o próprio Codex Tributário prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)

7, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art.

149, com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções; além do art. 147, caput, e § 2º).

Ademais, vedado ainda o locupletamento fazendário com a retenção dos valores já recolhidos e invocação de eventual perda do prazo para restituir, sem mencionar o imbróglgio quanto ao titular e ao momento em que se formularia um pedido de restituição ou compensação. Tais questões não encontram amparo na estrita legalidade.

...

Logo, entendo possível aproveitar (abater) os valores já recolhidos para a Administração Tributária pela pessoa jurídica utilizada pelo autuado, isto é, para aproveitar os valores recolhidos pela interposta pessoa (terceiro, que em benefício do autuado agiu conjuntamente em simulação), de modo que sejam considerados na apuração do saldo porventura devido, especialmente a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, caput, V e VII, e art.

147, caput, §2º, todos do CTN23 .

Impõe-se o aproveitamento ou abatimento ou dedução de tributos recolhidos por haver identidade única, conforme lógica do lançamento e imposição das normas indicadas.

Dessarte, se reconhece o dever aproveitar, competindo em liquidação do julgado conferir eventuais questões de disponibilidade do crédito.

Isso posto, entendo que os recolhimentos efetuados por DLC relativos aos correspondentes recolhimentos, períodos e proporcionais aos rendimentos recebidos do Fluminense e de Alpargatas poderão ser aproveitados. Com isso, a multa deverá incidir sobre os valores remanescentes.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores considerados omitidos oriundos de fonte no exterior, em razão de não estarem sujeitos à tributação no Brasil nos termos do convênio assinado com a China; para excluir, conseqüentemente, a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão; e para que sejam deduzidos do montante de IRPF remanescente os valores pela pessoa jurídica, no limite dos correspondentes recolhimentos.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Henrique Perlatto Moura, redator designado.

Primeiramente, congratulo a Conselheira Relatora pelo brilhante voto, que analisou de forma profunda os documentos carreados aos autos para chegar à conclusão de que os rendimentos auferidos pela parte Recorrente a título de direito de imagem seriam passíveis de requalificação para que fossem tributáveis na Pessoa Física e não na Pessoa Jurídica, questão que poderia ter levado esta turma a adotar desfecho diverso do alcançado ao final dos debates –

embora exista um problema de premissa que norteou a divergência cristalizada neste meu voto vencedor.

Isso, pois a divergência instaurada em sede de debates diz respeito à limitação que este colegiado possui no tocante à descrição dos fatos imputados pelo relatório fiscal, que delimita a acusação realizada em desfavor do sujeito passivo e, considerando a lacônica acusação realizada pela autoridade fiscal, a turma, por maioria, concluiu que não seria possível a manutenção do lançamento. É dizer, a deficiência na acusação fiscal não pode ser suprida no curso do contencioso, sob pena de inovação dos fundamentos do lançamento.

Neste particular, cumpre destacar que a acusação fiscal neste caso possui apenas um argumento, qual seja de que os rendimentos auferidos a título de direito de imagem não seriam passíveis de exploração por meio de Pessoa Jurídica em nenhuma hipótese, como se verifica da transcrição abaixo do Termo de Verificação Fiscal:

Os valores recebidos do licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ 33.649.575/0001-99, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, CNPJ 59.546.515/0002-15, Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, CNPJ 98.408.073/0001-11 e Sport Club Corinthians Paulista, CNPJ 61.902.722/0001-26, configuram omissão de rendimentos decorrentes do fato de o Contribuinte, ao exercer a atividade de jogador de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica, a empresa Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda, CNPJ 04.644.121/0001-27, para a qual passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da venda dos seus direitos de imagem de jogador de futebol. Tal procedimento teve por objeto deixar de recolher tributos.

A obrigação de prestar trabalho tem natureza personalíssima, assim como a licença de uso de imagem, a cargo do jogador, pessoa física, o que impede a designação de pessoa jurídica para sua execução. O direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse.

A única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse ao contribuinte dos seus direitos de imagem, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

A execução da obrigação personalíssima, não é realizada pela pessoa jurídica, mas sim por seu sócio. Logo os rendimentos do cumprimento desta obrigação são auferidos pela pessoa física, que se constitui no sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da incidência do imposto sobre essa renda.

Os pagamentos relativos aos contratos de cessão de uso de imagem efetuados pelo Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ 33.649.575/0001-99, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, CNPJ 59.546.515/0002-15, Vulcabras Azaléia-RS Calçados e Artigos Esportivos SA, CNPJ 98.408.073/0001-11 e Sport Club

Corinthians Paulista, CNPJ 61.902.722/0001-26 afetaram sensivelmente a tributação legalmente prevista.

Ocorre que nos anos de 2009, 2010 e 2011, o Contribuinte, jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, deveria ter seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados da cessão do direito ao uso da imagem, **sendo incabível a atribuição desses rendimentos à pessoa jurídica**. Tal entendimento já foi manifestado no Acórdão 06-39.013 – 4ª. Turma da DRJ/CTA, que dispõe:

“CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA. PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS. TÉCNICO DE FUTEBOL. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.”

Também a 10ª. Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região (TRT – RJ), processo 00001398-66.2010.5.01.0005-R0, entendeu que os valores recebidos a título de imagem têm natureza salarial.

Pelo exposto, foi apurada omissão de rendimentos tributáveis conforme Demonstrativo anexo ao presente Termo de Verificação.

Este Termo de Verificação Fiscal e o Demonstrativo constitui parte integrante e inseparável do auto de infração, com observância do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente Termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e enviado por via postal, com aviso de recebimento – A. R., ao Contribuinte, que recebe uma das vias.

Do cotejo acima percebe-se que o silogismo empregado pela fiscalização é bastante simplório, e pode ser traduzido nas premissas e conclusão abaixo:

Premissa maior: O direito de imagem não pode ser transmitido e explorado por pessoa jurídica dada sua natureza pessoal (lastreada em um acórdão da DRJ e uma decisão judicial descontextualizada);

Premissa menor: Houve constituição de pessoa jurídica para exploração de direito de imagem;

Conclusão: É necessária a requalificação do rendimento para que seja tributado na pessoa física da Recorrente.

Destaco que a premissa menor não se embasa em elementos específicos do caso concreto, mas tão somente reconhece que, por ter sido constituída pessoa jurídica para explorar cessão de direito de imagem de um atleta, já surgiria o dever de a fiscalização requalificar os rendimentos auferidos, independente de imputar qualquer conduta específica de fraude, ou mesmo justificar nos contratos apresentados o motivo pelo qual aquelas obrigações convencionadas não poderiam ser exploradas por pessoa jurídica.

Ocorre que, da leitura do voto da Conselheira Relatora, percebe-se que o fundamento de que o direito de imagem seria intransmissível e a sua exploração seria vedada pela pessoa jurídica foi superado, ocasião em que esta passou a realizar um extenso cotejo das cláusulas contratuais dos contratos que a fiscalização alegadamente se embasou para a lavratura do auto de infração e, com isso, avaliar se seriam passíveis de serem explorados pela pessoa jurídica.

Isso pode ser evidenciado nos trechos abaixo extraídos do voto vencido:

O dispositivo admite a possibilidade de o atleta ceder o direito ao uso de imagem a terceiros, mediante um contrato específico de natureza civil, paralelo ao contrato de trabalho. De se registrar que tal contrato de cessão do direito de imagem do recorrente à pessoa jurídica Adriano Serviços e Assessoria Esportiva Ltda. é inexistente nos presentes autos, de forma que esta não poderia negociá-lo, pois não o detinha.

Mas mesmo que assim não fosse, referido normativo não estabeleceu que a tributação da renda obtida recairia na pessoa jurídica ou na pessoa física, diferente do que estabelece o art. 980-A, § 5º, do CC, que admite que o direito de imagem em seu aspecto patrimonial possa ser transmitido a terceiros; porém, este último normativo não se aplica ao presente caso no que concerne à forma de tributação, eis que Adriano Serviços e Assessoria não é uma EIRELI.

Já o art. 129, da Lei 11.196/2005 permite a interposição de pessoas, aqui sim, para fins tributários e previdenciários independente da forma de constituição da pessoa jurídica, mas desde que haja prestação de serviços intelectuais e estes sejam executados pela pessoa jurídica:

(...)

No caso dos autos, examinado os contratos de licenciamento do uso do direito como o de nome, voz e imagem do atleta, o que se verifica é a cessão do nome, voz, imagem e apelido do Recorrente, como determinam as cláusulas contratuais, mas não há qualquer obrigação de 'fazer', não se enquadrando como serviço. Extrai-se do Contrato com o Corinthians (fls. 249 e ss), por exemplo:

(...)

E mesmo que fosse superada a falta de prestação de serviços, remanesce ainda o questionamento de qual seria o serviço intelectual, científico, artístico ou cultural

existente na cessão da voz, imagem, nome e apelido do recorrente. De se notar que a própria Constituição Federal (arts. 215 e 217) distingue cultura de desportos; ainda no REsp nº 1.227.240 o STJ rechaçou, de forma incidental, a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005. (...)Por fim, pergunta-se: qual serviço teria sido prestado pela pessoa jurídica (a lei diz: 'quando por esta realizada')? Não restam dúvidas que os serviços foram todos prestados pela pessoa física. Mesmo se admitindo que uma pessoa jurídica seja uma ficção, e que suas atividades são de fato desempenhadas por pessoas naturais, não se pode negar que não há nos autos a mínima demonstração da existência de uma organização tendente a exploração da imagem, ou elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, mas sim uma simulação de uma sociedades comercial, cujo único ativo seria a imagem, nome e voz e apelido do Recorrente, e apenas um dos sócios é o gerador de receita.

Afastada portanto a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Veja-se que, do cotejo acima, a Conselheira Relatora supera a premissa adotada pela fiscalização, dado que, se tivesse compreendido pela existência de estrutura e obrigações passíveis de exploração na pessoa jurídica, teria reconhecido a legitimidade da exploração por esta. Pensando em termos de silogismo, o racional adotado em seu voto pode ser assim descrito:

Premissa maior 1: É possível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica desde que cumpridos requisitos mínimos;

Premissa maior 2: Para ser possível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, esta deve deter o direito de imagem por meio de contrato de cessão do jogador para ela;

Premissa maior 3: A Pessoa Jurídica precisa ter uma estrutura operacional compatível para a exploração do direito de imagem;

Premissa maior 4: As obrigações convencionadas devem ser passíveis de exploração pela Pessoa Jurídica;

Premissa menor 1: Não havia contrato de cessão de imagem para que a Pessoa Jurídica explorasse a imagem do jogador;

Premissa menor 2: Não havia estrutura operacional compatível;

Premissa menor 3: Não havia obrigações passíveis de exploração pela pessoa jurídica;

Conclusão: Os rendimentos devem ser requalificados para serem tributados na Pessoa Física do atleta.

Com isso, embora uma análise menos analítica do voto da Relatora possa levar à conclusão de que esta concorda com o fundamento da acusação fiscal, em verdade o trabalho por ela conduzido vai muito além do que a autoridade lançadora realizou quando da elaboração do Termo de Verificação Fiscal. A alteração das premissas que embasam o lançamento evidencia a fragilidade da acusação fiscal neste caso particular.

Para chegar à conclusão que a Relatora alçou em seu voto, foi necessário estratificar as premissas adotadas pela fiscalização e temperá-las, dado que a acusação parte do pressuposto de que a exploração do direito de imagem por Pessoa Jurídica seria impossível, o que restou superado pela primeira premissa do raciocínio do voto vencido, questão que norteou todo o debate da turma e levou a maioria a compreender pela ausência de motivação específica do lançamento capaz de sustentá-lo.

Cumpre também destacar que essa premissa é superada pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entende pela necessidade de que sejam cumpridos requisitos mínimos para que exista uma materialidade na exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, embora a situação exija a comprovação de elementos característicos da simulação, como se verifica do acórdão nº 9202-011.585, voto vencedor redigido pelo Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, ementa e trecho do voto abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo

que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal. Demonstrado por elementos incontrovertidos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, inexistindo efetiva exploração econômica em atividade organizada em conceito empresarial, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.

(...)

Trecho do voto vencedor de Mauricio Nogueira Righetti

A licitude da cessão para efeito de exploração econômica da imagem é matéria corrente no colegiado e ratifico inteligência de que pode ser compreendida pela análise do art. 90, § 2º, da Lei nº 9.610/1998 c/c o art. 129, da Lei nº 11.196/2005.

O art. 129, da Lei nº 11.196/2005 dispõe que, para fins fiscais e previdenciários, os serviços de natureza artística, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Vale dizer, quanto ao viés tributário, o artigo 129 da Lei 11.196 estabelece que, em geral, os rendimentos decorrentes da cessão de direitos de imagem devem ser tributados como receita da pessoa jurídica, e não como renda do trabalho. Isso pode reduzir a carga tributária total, pois a tributação sobre a pessoa jurídica (lucro presumido ou simples, por exemplo) pode ser menor do que a tributação sobre rendimentos do trabalho.

Neste prisma, é possível afirmar que o direito de imagem, como direito personalíssimo, pode ser cedido/licenciado a uma pessoa jurídica também para fins tributários e previdenciários. Importante mencionar que esta lei foi julgada constitucional pelo STF na ADC 66 de 21/12/2020.

(Acórdão 9202-011.585, processo nº 10980.726872/2012-19, Rel. Leonam Rocha de Medeiros, redator para o voto vencedor Mauricio Nogueira Righetti, 2ª Turma/Câmara Superior Rec. Fiscais, 2ª Seção, sessão de 28/11/2024, publicado em 17/01/2025)

Com isso, tem-se que a compreensão da CSRF, em linha com o pensamento da Relatora e compartilhado pelos demais conselheiros desta turma, é de que o direito de imagem é sim passível de exploração pela Pessoa Jurídica.

As diferenças de posicionamento que percebo neste colegiado dizem respeito aos limites que tornariam legítima a exploração do direito de imagem do atleta à luz das obrigações

avencadas e estrutura consolidada, questão que inclusive será objeto de declaração de voto pelo Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Dessa forma, superada a única premissa adotada pela fiscalização, percebe-se que o trabalho realizado pela Relatora, em verdade, se revela um esforço de suprir uma deficiência que já existia na origem da acusação fiscal, dado que a autoridade lançadora foi completamente silente com relação à demonstração dos aspectos fáticos que justificariam a requalificação dos rendimentos, se embasando tão somente na impossibilidade de exploração por Pessoa Jurídica.

Dada a lacônica fundamentação adotada pela autoridade fiscal, somada à completa ausência de cotejo dos fatos que justificariam a requalificação, não seria possível, pela superação da premissa de impossibilidade de exploração de direito de imagem por pessoa jurídica, concluir que no caso vertente a Recorrente teria se valido de uma estrutura fraudulenta com fito de desviar parcelas que seriam remuneração da pessoa física, considerando a natureza do serviço prestado e a existência de uma estrutura compatível e coerente para a exploração da imagem.

A isso, soma-se que não houve imputação de dolo ou fraude quando do lançamento, dado que a autoridade lançadora entendeu por bem em aplicar tão somente a multa de ofício. Veja-se que, fosse o caso de a Recorrente ter se utilizado de uma estrutura fraudulenta com fito de desviar a remuneração devida pela pessoa física à pessoa jurídica, seria pressuposto do lançamento também a qualificação da penalidade, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, notadamente pela constatação da ocorrência de uma das condutas prescritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Feito todo este esclarecimento, destaco que a divergência inaugurada parte do pressuposto de que, superada a premissa da impossibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica em abstrato, não há outra imputação no relatório fiscal que permita a manutenção da conclusão alcançada pela autoridade lançadora.

Com isso, torna-se desnecessário adentrar nas especificidades probatórias dos contratos firmados pela Recorrente que supostamente se refeririam a exploração de direito de imagem dado que, como já dito, a própria autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de especificar tais condutas em desfavor da Recorrente.

É dizer, superada a premissa que norteia a acusação fiscal, resta prejudicada a própria análise minudente das cláusulas contratuais realizada pela Conselheira Relatora, bem como da necessidade de aproveitamento dos pagamentos dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica com relação à mesma operação.

Para que fique clara a especificidade do lançamento em questão e as lacunas relativas ao enquadramento fático, percebe-se que existem situações em que a autoridade lançadora realiza um trabalho formidável, não se limitando a invocar teses jurídicas de forma genérica para fundamentar a grave acusação de que houve fraude na exploração do direito de imagem sem indicar quais elementos de prova se prestariam a sustentar a conclusão.

Um ponto elucidativo é que o mesmo trabalho de fiscalização realizado neste processo se verifica também no processo nº 10872.720474/2016-31, também com relação ao mesmo contribuinte, também do ano calendário 2012, em que se entendeu pela inexistência de imputação de conduta específica de fraude ou mesmo cotejo dos elementos de prova que embasariam a acusação fiscal. Destaco que o jogador já havia sido autuado com relação aos anos calendário 2011 e 2012, tendo sido mantido o lançamento por voto de qualidade pelo acórdão nº 2201-009.544, que contou com a participação do Conselheiro Thiago Sorrentino. Neste outro caso, como se extrai do relatório do acórdão do Relator Carlos Alberto do Amaral Azevedo, o termo de verificação fiscal possui 12 páginas (mais que o dobro deste caso), e identifica inúmeros elementos fáticos que justificariam a requalificação dos rendimentos, excerto abaixo transcrito:

Trata o presente da Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo ao exercício de 2011 e 2012, fl. 425/440, pelo qual a Autoridade Administrativa lançou crédito tributário, consolidado, em outubro de 2014, no valor de R\$ 23.816.618,34, incluindo multa por lançamento de ofício de 75%.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fl 412 a 424 é possível identificar os motivos em que se baseou a Autoridade Fiscal para promover o lançamento, dentre os quais merecem destaque:

- que a fiscalização teve origem em supostas irregularidades identificadas em diligência fiscal levadas a efeito no Fluminense Football Club e Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro;

- que o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação comprobatória dos rendimentos isentos e não tributáveis, declarados para os exercícios de 2011 e 2012, recebidos de Dario L Conca Emp Esportivos Ltda;

- que, em resposta, foram apresentados:

a) contrato preliminar de patrocínio e outras avenças firmado entre o Sr.

Dario Leonardo Conca e São Paulo Alpargatas S.A.;

b) contrato firmado entre a Dario L Conca Empreendimentos Esportivos Ltda e Evergrande Real Estate Group;

c) guias de impostos recolhidos na China;

d) livros diários da empresa Dario L Conca Empreendimentos esportivos para o período.

- que após termos de intimação, pode-se afirmar que não houve contrato definitivo com a São Paulo Alpargatas, foi comprovado pagamento de impostos na China e não houve compensação ou restituição de imposto pago no exterior-- que nos exercícios de 2011 e 2012, o fiscalizado declarou rendimentos isentos e não tributáveis recebidos de Dario L Conca Empreendimentos Desportivos Ltda na ordem de R\$ 1.900.000,00, em 2011, e R\$ 34.900.000,00, em 2012;

- que os rendimentos em tela decorrem de contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do atleta e devem ser tributados na pessoa física;
- que a única finalidade de interposição da pessoa jurídica entre o efetivo executor de obrigação personalíssima e o contratante foi mascarar a remuneração para ao profissional e assim esquivar-se de tributação mais gravosa incidente sobre rendimentos das pessoas físicas;
- que embora o contrato "preliminar" com a São Paulo Alpargatas ter sido celebrado, corretamente, com a pessoa física do atleta, a remuneração recebida foi constituiu receita da pessoa jurídica;
- que não obstante informações prestada à fiscalização de transferência para China, em 2011, o contribuinte apresentou declarações de rendimentos normais para os exercícios de 2011 e 2012, não apresentou declaração da saída definitiva do país e não permaneceu na China por período superior a 183 dias, o que configura manutenção de sua condição de residente no país, o que importa tributação, no Brasil, dos valores recebidos de fontes no exterior;
- que tal qual ocorrido no Brasil, na China, houve a celebração de contrato de trabalho de jogador de futebol, firmado entre o próprio atleta e o Guang Zhou Evergrande Football Clube e um contrato de cessão de direitos de uso do nome e imagem firmado entre a Evergrade Real Estate Group e a Dario L Conca Empreendimentos Desportivos Ltda.
- que os valores pagos pela cessão de direito de uso de nome e imagem são líquidos e seriam depositados em conta bancária de Agência do CITYBANK sediada no Rio de Janeiro/RJ;
- que os valores recebidos pelo contrato de jogador teriam sido tributados no exterior;
- que, para fins de apuração da matéria tributável, a Fiscalização reajustou o rendimento bruto, adicionando o imposto retido na China e efetuando a compensação do imposto pago no exterior (cálculos em fl. 422);
- que sobre os rendimentos recebidos do exterior, foram lançadas multas isoladas pelo não recolhimento do carnê leão. (Acórdão nº 2201-009.544, processo nº 18470.728514/2014-66, Rel. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, sessão de 03/12/2021)

O comparativo do relatório acima com a transcrição integral da acusação fiscal deste processo revela que neste outro, embora com relação ao mesmo ano calendário, a fiscalização logrou êxito em indicar elementos concretos caracterizadores da requalificação, não se limitando a invocar uma tese jurídica que, como demonstrado, restou superada pelo entendimento da Relatora e da própria CSRF.

Curioso que o trecho do relatório do acórdão acima transcrito que referencia o TVF daquele processo já se revela maior que todo a acusação fiscal que lastreia este processo, ponto central na compreensão adotada por maioria de que o lançamento seria insubsistente.

Em suma, verifica-se que neste caso em particular, a fiscalização não logrou êxito em demonstrar elementos do caso concreto que permitissem a requalificação dos rendimentos para que fossem tributáveis na pessoa física do atleta.

Feitas estas considerações, entendo pela integral procedência do Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura

DECLARAÇÃO DE VOTO

* Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino

Senhora Presidente, peço licença para inaugurar a divergência, mas não sem antes registrar a profundidade e a latitude da análise realizada por Vossa Senhoria. A propósito, a precisão e o cuidado na estruturação da fundamentação do voto da eminente conselheira-relatora pavimentaram a necessidade de examinar as idiosincrasias e as vicissitudes do quadro fático-jurídico trazidas à luz, de modo a exigir que qualquer divergência fosse apresentada à esta Turma com a explicitação dos pontos de eventual discordância, em homenagem ao Princípio do Colegiado.

Minha divergência abrange apenas dois pontos.

Inicialmente, observo que os motivos adotados no lançamento são insuficientes para confirmar o juízo de fraude e simulação adotado pela autoridade lançadora e pelo órgão julgador de origem.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún.do CTN) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de

constituição do crédito tributário” (AI 718.963-AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da “verdade material”.

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade *juris tantum* do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153

De fato, o lançamento se apoia em uma única premissa, consistente na suposta proibição da cessão onerosa de direito de imagem, em todos, quaisquer, e cada um dos casos contingentes (*tout court*).

A questão sobre a validade da cessão onerosa de direitos da personalidade apresenta um falso dilema que se dissolve mediante análise econômico-jurídica. O tratamento dispensado pelo sistema jurídico brasileiro ao licenciamento de direitos de imagem demonstra como os mercados resolvem eficientemente problemas que abstrações doutrinárias complicam desnecessariamente.

Começamos pela realidade observável do mercado: direitos de imagem geram valor econômico substancial. Atletas profissionais nas principais ligas de futebol brasileiro derivam sensível percentual de sua compensação total de contratos de direito de imagem. O mercado de *endorsements* de celebridades movimentava bilhões de reais anualmente. Não são fenômenos marginais, mas características centrais da vida econômica moderna. Qualquer regra jurídica que ignore esses fatos ou tente proibir essas transações criaria ineficiências massivas e perdas de peso morto.

A natureza dual dos direitos de imagem, combinando atributos de personalidade e propriedade, não constitui um enigma filosófico requerendo elaborada resolução teórica. É simplesmente o reconhecimento de que certos bens possuem características tanto de consumo quanto de identidade humana. O aspecto personalíssimo impede alienação permanente (protegendo contra exploração abusiva e preservando dignidade humana), enquanto o aspecto

patrimonial permite licenciamento temporário (facilitando criação de riqueza e alocação eficiente de recursos). Essa estrutura maximiza o bem-estar social total ao prevenir falhas de mercado enquanto viabiliza trocas benéficas.

Nesse contexto, o artigo 129 da Lei 11.196/2005 representa uma resposta legislativa racional e *expletiva* a problemas de custos de transação. Ao autorizar explicitamente a exploração de serviços imateriais organizados por pessoas jurídicas, a lei reduz incertezas, diminui custos de contratação e viabiliza estruturas tributariamente eficientes. A validação dessa estrutura pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 66 eliminou dúvidas constitucionais remanescentes, reduzindo ainda mais os custos de transação. O resultado é um mercado mais líquido e eficiente para direitos de imagem.

Como salvaguarda, a exigência dos tribunais de que estruturas societárias demonstrem substância empresarial genuína, e não meras cascas de elisão fiscal, reflete raciocínio econômico sólido. Entidades fictícias impõem custos sociais através da erosão da base tributária sem criar valor econômico correspondente. Mas estruturas empresariais legítimas geram externalidades positivas através da criação de empregos, desenvolvimento de expertise especializada e gestão mais eficiente de direitos. O teste jurídico adequadamente distingue arranjos criadores de valor daqueles meramente *rent-seeking*.

Ademais, a racionalidade da autonomia subjacente à comercialização de direitos de imagem possui forte justificativa econômica. Indivíduos possuem informação superior sobre o valor de seus próprios direitos de imagem e os métodos ótimos para exploração. Restrições paternalistas substituiriam o ordenamento privado pelo julgamento judicial ou regulatório, inevitavelmente produzindo resultados subótimos. O teorema de Coase sugere que, ausentes custos de transação, direitos fluirão para usuários de maior valor independentemente da alocação inicial. Ao viabilizar contratação direta, a lei minimiza custos de transação e facilita resultados eficientes.

A natureza temporária e revogável do licenciamento de direitos de imagem endereça potenciais falhas de mercado derivadas de assimetrias informacionais e desequilíbrios de poder de barganha. Diferentemente da alienação permanente, o licenciamento preserva o valor da opção do principal enquanto viabiliza exploração comercial eficiente. Essa estrutura espelha arranjos bem-sucedidos em licenciamento de patentes, contratos de franquia e outros contextos em que transferências temporárias de direitos maximizam valor conjunto.

Assim, a distinção entre direitos da personalidade (inalienáveis) e sua exploração econômica (cedível) espelha conceitos econômicos estabelecidos e juridicamente permitidos. Força de trabalho não pode ser permanentemente vendida (escravidão é proibida), mas serviços laborais são livremente comercializados. Capital humano é incorporado e inseparável da pessoa, ainda assim seus retornos podem ser contratados e cedidos. Essas distinções refletem sabedoria econômica: preservar autonomia pessoal enquanto viabiliza intercâmbio mutuamente benéfico.

Todo atleta profissional, influenciador ou figura pública já mercantiliza sua imagem através de contratos de trabalho não assalariado, acordos de patrocínio e aparições na mídia. A única questão é se o direito reconhecerá essa realidade e viabilizará estruturas eficientes, ou forçará transações em canais ineficientes que não beneficiam nem talentos nem o público.

Os ganhos de eficiência administrativa derivados de estruturas societárias para direitos de imagem são substanciais. Pessoas jurídicas fornecem gestão especializada, contabilidade profissional, *pooling* de riscos e economias de escala impossíveis para indivíduos. Um jogador de futebol focando em performance atlética não pode gerenciar eficientemente dezenas de contratos de licenciamento através de múltiplas jurisdições. Intermediários corporativos reduzem custos de transação para todas as partes enquanto criam valor através da especialização.

O argumento de que a mera interposição de pessoa jurídica constituiria fraude ignora a realidade econômico-jurídica da especialização e divisão do trabalho. Se a pessoa jurídica potencialmente adiciona valor real, então sua existência é economicamente justificada. O teste não deveria ser se o atleta poderia teoricamente gerenciar seus próprios direitos, mas se a estrutura corporativa potencialmente cria eficiências que excedem seus custos.

Em conclusão, a validade da cessão onerosa de direitos de imagem representa não uma traição à personalidade humana, mas um reconhecimento racional da realidade econômica. O *framework* jurídico brasileiro, propriamente interpretado de modo a exigir propósito empresarial substancial, alcança um equilíbrio eficiente: protegendo dignidade humana enquanto viabiliza transações maximizadoras de riqueza. Isso é análise econômica do direito em sua melhor forma, pragmática, eficiente e fundamentada em comportamento de mercado observável ao invés de construtos teóricos abstratos. Aqueles que objetam por razões filosóficas são livres para recusar a comercialização de suas próprias imagens, mas não deveriam impor suas preferências a atores econômicos racionais buscando maximizar o valor de seus dotes de capital humano.

Essa constatação seria teoricamente suficiente para indicar o acolhimento dos pedidos deduzidos no recurso voluntário. Porém, dada a robustez da argumentação desenvolvida no voto da eminente conselheira-relatoria, entendo ser necessário apresentar mais algumas ideias, ainda que a título de declarações laterais (*obiter dicta*), sem as quais não se faria justiça ao cuidado adotado por Vossa Senhoria.

No bem lançado voto, a conselheira-relatora aponta os seguintes fundamentos, para entender pela negativa de provimento ao recurso voluntário:

- Inexistência de contrato de cessão entre o atleta e sua própria pessoa jurídica;
- Inaplicabilidade do art. 129 da Lei 11.196/2005 - atividade de atleta não configura serviço intelectual, científico, artístico ou cultural;
- Identidade de prazos entre contratos de trabalho e de cessão de imagem;

- Pagamentos fixos mensais independentemente de exploração efetiva;
- Exclusividade dos direitos detida pelo clube;
- Despesas operacionais pagas diretamente pelo clube, não pela pessoa jurídica;
- Obrigações personalíssimas executadas diretamente pelo atleta;
- Ausência de estrutura empresarial na pessoa jurídica;
- Único sócio gerador de receita (a outra sócia não participava da atividade);
- Ausência de obrigação de "fazer" nos contratos - mera cessão sem prestação de serviços.

A evolução da economia contemporânea, particularmente no setor de propriedade intelectual e direitos de personalidade, apresenta desafios interpretativos significativos para o sistema tributário brasileiro. A questão da cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas ilustra com clareza essa tensão entre novas realidades econômicas e categorias jurídicas tradicionais. Embora compreensíveis as preocupações da administração fazendária com possíveis práticas evasivas, uma análise cuidadosa dos fundamentos frequentemente invocados para desconsiderar essas estruturas revela nuances que merecem consideração mais detida.

Começamos pela questão da formalização contratual entre o titular dos direitos e a pessoa jurídica por ele constituída. É certo que a documentação adequada constitui elemento importante para a segurança jurídica das relações empresariais. Todavia, quando analisamos a situação específica em que o próprio titular constitui sociedade para exploração de seus direitos de imagem, surge naturalmente a indagação sobre a necessidade de contrato adicional. A constituição societária, com a definição de seu objeto social e a integralização do capital com direitos imateriais, pode legitimamente operar como instrumento suficiente para a transferência desses direitos à pessoa jurídica. Não se trata de defender a informalidade, mas de reconhecer que diferentes arranjos documentais podem alcançar o mesmo resultado jurídico válido.

Essa compreensão nos conduz naturalmente à análise do artigo 129 da Lei 11.196/2005, frequentemente invocado nessas discussões. Embora seja razoável questionar se a atividade desportiva enquadrar-se-ia perfeitamente na categoria de serviços intelectuais, artísticos ou culturais, convém observar que a exploração de direitos de imagem transcende a mera prática esportiva. Quando uma pessoa jurídica administra, negocia e comercializa esses direitos, desenvolve atividade empresarial de gestão de propriedade intelectual que possui características próprias. A distinção constitucional entre cultura e desporto, embora relevante para outros fins, não necessariamente impede o reconhecimento de que a gestão profissional de direitos de imagem constitua atividade empresarial autônoma, com suas próprias vicissitudes e complexidades.

Para ilustrar, trago o exemplo de uma frase atribuída ao jogador de futebol George Best. Segundo ele teria dito ao se comparar com o atleta Pelé, o brasileiro ser-lhe-ia superior em técnica e resultados futebolísticos, pois o irlandês preferia não desperdiçar todo o tempo em treinamentos dedicados ao esporte. De fato, a vida às luzes da ribalta, com demonstrações públicas constantes de excessos, reverteu-se em apelo fanático junto à torcida do *Manchester United* e da *Tuaisceart Éireann*, por nós conhecida como Irlanda do Norte.

Nesse contexto, é possível argumentar com segurança que o valor econômico da imagem de qualquer indivíduo não está atrelado a sua capacidade profissional, pois ela é formada a partir da percepção e dos gostos da população ou de parte dela, em uma dada quadra temporal (como no *zeitgeist*, ou *o tempora! o mores!*).

Essa dissociação constatada é relevante, na medida em que indica que a eventual busca por um propósito comercial não pode estar adstrita a elementos unicamente ligados ao desempenho profissional, nos casos relativos à propriedade imaterial, especialmente da formação de valor da imagem.

Por seu turno, a coincidência de prazos entre contratos trabalhistas e de cessão de imagem merece análise cuidadosa, pois de fato pode suscitar questionamentos legítimos. Entretanto, tal sincronia temporal também pode decorrer de racionalidade empresarial perfeitamente compreensível. Durante o período de vínculo com determinado clube, o atleta alcança máxima exposição midiática, tornando seus direitos de imagem particularmente valiosos. Seria, portanto, natural que os contratos de exploração desses direitos acompanhassem o período de maior valor econômico. A idiosincrasia do mercado esportivo está precisamente nessa correlação entre veneração popular e valor de imagem, o que pode explicar, sem necessariamente indicar simulação, a coordenação temporal dos contratos.

De modo similar, a adoção de pagamentos fixos mensais, embora possa parecer desvinculada da exploração efetiva dos direitos, representa prática comum em diversos setores da economia criativa. Editoras pagam adiantamentos fixos a autores, independentemente das vendas futuras. Empresas de tecnologia licenciam patentes por valores predeterminados, sem vinculação direta ao uso efetivo. Essa previsibilidade financeira atende a necessidades legítimas de planejamento empresarial e alocação de riscos, constituindo escolha comercial que, isoladamente, não deveria ser interpretada como indício de irregularidade.

Prosseguindo, a questão da exclusividade na cessão merece reflexão equilibrada. É verdade que a exclusividade pode, em certas circunstâncias, sugerir vinculação estreita entre as partes. Por outro lado, o mercado de direitos de imagem, por suas características intrínsecas, frequentemente demanda arranjos exclusivos para viabilizar a exploração econômica eficiente. Patrocinadores e licenciados esperam poder associar suas marcas de forma clara e sem conflitos à imagem do atleta. A fragmentação desses direitos entre múltiplos cessionários poderia comprometer significativamente seu valor de transação. Assim, a exclusividade pode representar

não subordinação, mas racionalidade econômica adaptada às peculiaridades desse mercado específico, como em uma espécie de “monopólio natural”.

Quanto à questão das despesas operacionais assumidas diretamente pelos clubes ou patrocinadores, reconhecemos que tal prática pode suscitar dúvidas sobre a efetiva autonomia da pessoa jurídica cessionária. Contudo, diferentes modelos de alocação de custos são possíveis no mundo empresarial, refletindo considerações de eficiência operacional, controle de qualidade ou simples conveniência administrativa. Empresas frequentemente optam por centralizar certas operações ou despesas por razões que nada têm a ver com simulação ou fraude. A análise deve considerar o conjunto das circunstâncias, não apenas aspectos isolados da estrutura negocial.

Evidentemente, muitos empreendedores preferem incluir despesas na formação do próprio preço, de modo a ocultá-las não apenas do mercado, mas também de seus concorrentes. Porém, essa técnica de precificação não é obrigatória, segundo o direito brasileiro.

Essa distinção conceitual nos ajuda a compreender melhor a questão da estrutura empresarial. É compreensível a preocupação com pessoas jurídicas desprovidas de substância operacional real. No entanto, a economia moderna, especialmente no setor de propriedade intelectual, comporta modelos de negócio com estruturas enxutas, nas quais o principal ativo é intangível. Empresas de gestão de direitos autorais, marcas e patentes frequentemente operam com equipes mínimas, terceirizando atividades acessórias. A simplicidade estrutural, embora possa justificar exame mais cuidadoso, não deveria, por si só, invalidar o modelo de negócio.

A presença de familiares na composição societária, com apenas um dos sócios diretamente envolvido na geração de receitas, representa realidade comum no empresariado brasileiro e merece consideração parcimoniosa. O direito societário há muito reconhece diferentes formas de participação: sócios de capital, sócios de indústria, sócios administradores e meros quotistas. Em empresas familiares, especialmente aquelas centradas em talentos ou habilidades pessoais, é natural que nem todos os sócios participem igualmente da atividade principal. Tal arranjo pode refletir planejamento sucessório legítimo, organização patrimonial familiar ou simples divisão de responsabilidades, sem necessariamente configurar artifício para evasão fiscal.

Por fim, é fundamental reconhecer que a cessão de direitos de imagem não se enquadra perfeitamente nas categorias tradicionais de prestação de serviços, fornecimento de bens, nem industrialização. Trata-se de operação jurídica com características próprias, envolvendo o licenciamento de direitos imateriais cuja exploração econômica segue lógica distinta. Quando adequadamente estruturada e documentada, com substância econômica real e propósito negocial legítimo, tal operação merece reconhecimento tributário correspondente à sua natureza jurídica específica.

Não por menos, a insuficiência e invalidade da divisão das atividades econômicas nas três categorias inerentes aos Sécs. XVIII e XIX já foi há muito reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando se deparou com discussão da tributação das instituições financeiras pelo extinto Finsocial (cf., apenas a título de curiosidade histórica, o RE 198.604). As

atividades bancárias, atuariais e financeiras foram o ornitorrinco a invalidar a rígida tripartição entre serviços, comércio e indústria.

Assim, a questão da tributação de direitos de imagem através de pessoas jurídicas não comporta soluções simplistas ou generalizações apressadas. Cada situação concreta apresenta suas particularidades que demandam análise cuidadosa e ponderada. Reconhecemos a legitimidade das preocupações fiscais com possíveis abusos e a necessidade de coibir práticas genuinamente evasivas. Por outro lado, é igualmente importante preservar espaço para modelos de negócio legítimos que reflitam a evolução da economia contemporânea.

A cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas, quando revestida de substância econômica real e propósito negocial genuíno, representa modalidade legítima de estruturação empresarial que merece tratamento tributário apropriado. A desconsideração dessas estruturas deveria ocorrer apenas mediante demonstração concreta de simulação ou fraude, com análise individualizada das circunstâncias específicas de cada caso, evitando-se presunções genéricas que possam inibir o desenvolvimento de setores econômicos legítimos.

Com essas considerações laterais, peço novamente licença à eminente conselheira-relatora, para dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino