



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.721320/2013-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.709 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente MARCOS AURELIO DE OLIVEIRA LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Havendo efetiva antecipação de pagamento ao longo do ano-calendário, a extinção do crédito tributário relativo ao imposto sobre a renda da pessoa física, em caso de inércia do poder público, opera-se pela homologação tácita após o transcurso de 5(cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Inexistindo antecipação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário por meio do lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REGULARIDADE.

A atribuição para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caráter privativo, é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Quando as infrações à legislação tributária forem constatadas após análise das informações apresentadas pelo sujeito passivo, será lavrado auto de infração pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que presidir e executar o procedimento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

DIREITO DE USO DE IMAGEM. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DE IRPF.

Não havendo autonomia entre o contrato de cessão de uso de imagem e o contrato de trabalho, além de desproporção entre os valores contratados, fica evidente a simulação de negócio jurídico com a intenção mascarar a real remuneração do atleta, incidindo, no caso, o imposto de renda de pessoa física sobre tais rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REQUISITOS. INTENÇÃO DOLOSA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. CARACTERIZAÇÃO

Aplicável a multa em percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), caso caracterizada a intenção dolosa de sonegação, fraude ou conluio por parte do contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTO DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A obrigação do sujeito passivo de declarar os rendimentos à Administração Tributária é autônoma e independente daquela da fonte pagadora de promover a retenção e o respectivo recolhimento. A forma de apuração anual do imposto sobre a renda da pessoa física não prescinde da informação de todos os rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário, bem como dos respectivos valores dos tributos recolhidos na fonte, por meio do carnê-leão, ou eventual recolhimento complementar, os quais serão objeto de compensação com o imposto apurado na declaração de ajuste anual.

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. OBRIGATORIEDADE DE INFORMAÇÃO. CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADA ENTRE O BRASIL E O JAPÃO.

Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acordo com a convenção para evitar dupla tributação, sejam tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do imposto de renda daquela pessoa um montante igual ao imposto de renda pago no Japão. A dedução não excederá a parte do imposto de renda calculado antes de feita a dedução e que seja apropriada a renda tributável no Japão.

Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual. A retenção pela fonte pagadora ou o pagamento do imposto no exterior não exime o contribuinte de informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A compensação ou redução do imposto devido no país com imposto pago no exterior, ampara-se na comprovação inequívoca que houve pagamento de imposto efetuado no exterior e que o mesmo não foi compensado ou restituído no país de origem.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

Em consonância com a legislação de regência, a apuração de omissão de rendimentos enseja a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), lastreada na ocorrência de falta de declaração por parte do contribuinte.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

É devida a multa isolada concomitantemente com a multa sobre o imposto suplementar apurado na declaração, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), que deixar de fazê-lo, por serem penalidades que têm por origem fatos distintos.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNE-LEÃO. CUMULATIVIDADE. PERÍODO ANTERIOR A MP 351/2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147

Nos termos da Súmula CARF nº 147, somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

MULTA AGRAVADA.

Quanto a estes rendimentos auferidos no exterior, o sujeito passivo, durante o procedimento de fiscalização, deixou de atender por diversas vezes às solicitações de documentos e informações, como demonstrado e comprovado pela Auditoria-Fiscal fato que exigiu da fiscalização a adoção de procedimentos especiais para solicitar informações diretamente ao clube esportivo no Japão, circunstâncias que ensejaram o agravamento da multa de ofício, nos termos da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 2º.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Conforme Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

HIPOSSUFICIÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade tributária por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato praticado. A eventual hipossuficiência verificada na relação de trabalho ou na celebração do contrato de cessão de uso de imagem é ineficaz para afastar o poder-dever da Administração de promover o lançamento de ofício, com as multas cabíveis, em estrita obediência ao princípio da legalidade.

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência, produção de provas e perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para fins de que sejam deduzidos do lançamento os tributos recolhidos pela pessoa jurídica Marco Aurélio Marketing Esportivo Ltda., antes dos acréscimos legais e relativos ao período objeto de autuação, vencidos o conselheiro Martin da Silva Gesto (relator), que deu provimento parcial ao recurso em maior extensão para afastar a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica recebidos pela fonte pagadora Santos Futebol Clube, e o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles, que negou provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10980.721320/2013-97, em face do acórdão nº 15-33.260, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), em sessão realizada em 29 de agosto de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de Auto de Infração para constituição do crédito tributário correspondente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (IRPF) relativo ao ano-calendário de 2008, no valor original de R\$ 334.951,26, sobre o qual incidem a multa de ofício proporcional, no valor de R\$ 382.595,69, os juros moratórios, calculados até o mês de março de 2013, no valor de R\$ 122.089,73, a multa exigida isoladamente, no montante de R\$ 156.231,26, perfazendo um montante consolidado no mês de março de 2013 de R\$ 995.867,94.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no Auto de Infração (fls. 422 a 433) e no Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 373 a 421), o lançamento de ofício foi efetuado em razão de 4(quatro) infrações:

a) Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica.

A Auditoria-Fiscal concluiu que o sujeito passivo, jogador profissional de futebol, utilizou-se indevidamente da pessoa jurídica Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda (CNPJ nº 08.109.495/0001-01), constituída única e exclusivamente para tributar rendimentos próprios de sua pessoa física com o fim de irregularmente submetê-los a tributação menos onerosa.

Constatou-se que a sociedade em questão (Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda) configura-se como uma extensão da própria pessoa física, que figura no quadro societário como principal quotista, sendo o real beneficiário dos rendimentos auferidos por aquela, uma vez que a citada sociedade não efetuou nenhuma outra operação além da cessão de direitos de imagem da pessoa física de seu sócio-administrador, o sujeito passivo.

Entendeu a Auditoria-Fiscal que as circunstâncias de fato verificadas revelaram a real natureza jurídica do contrato celebrado entre a Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda (CNPJ nº 08.109.495/0001-01) e o Santos Futebol Clube (CNPJ 58.196.684/0001-29), cujo objeto era, em essência, a cessão do uso de direito de imagem do sujeito passivo, tendo a empresa o único objetivo de atuar como emissora de notas fiscais, dissimulando a real natureza dos rendimentos auferidos pela pessoa física.

Caracterizada a natureza personalíssima da exploração individual da atividade profissional de jogador e de sua imagem, ficou comprovada a existência implícita de uma verdadeira "relação de trabalho" entre o sujeito passivo e a sociedade desportiva contratante.

Concluiu, então, a Auditoria-Fiscal que os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com a licença de uso de sua imagem, devem ser tributados na pessoa física, e não na pessoa jurídica Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda.

Os valores auferidos pela sociedade Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda, no ano-calendário de 2008, oriundas da licença de uso de imagem do sujeito passivo, segundo o regime de caixa, onde foram computadas as notas fiscais efetivamente recebidas em cada mês, demonstradas nas planilhas em anexo (DOC. 18), foram tributados, por meio do lançamento, como rendimentos na pessoa física do contribuinte (DOC. 3, DOC. 12 e DOC. 18), sendo-lhe, ainda, imputada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150,00%, e os juros moratórios, conforme resumido abaixo:

Valor Apurado (R\$): 81.863,64;

Multa (%): 150,00;

Juros: Taxa Selic.

A imputação fiscal apresenta a seguinte fundamentação legal: art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962; art. 43, incisos I e II da Lei nº 5.172, de 1966; arts. 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; art. 37, 38, 43, 620 e 725 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001; art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007; e art. 1º, inciso II e parágrafo único da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007; A multa qualificada fundamenta-se no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; O juros de mora: a partir de janeiro de 1997 (para fatos geradores a partir de 01/01/1997), o percentual equivalente à taxa referencial Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

b) Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica.

A Auditoria-Fiscal constatou que o sujeito passivo foi beneficiário de rendimentos pagos pelo Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de São Paulo (CNPJ 62.658.752/0001-00), decorrentes de repasses de “Direito de Arena” aos atletas que atuaram por clubes do Estado de São Paulo sem, entretanto, oferecer tais rendimentos à tributação na Declaração de Ajuste Anual (DAA) referente ao ano-calendário de 2008.

Os valores recebidos foram relacionados no demonstrativo anexo (DOC. 20) e na Tabela 3 – Demonstrativo Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas sem Vínculo Empregatício (fls. 411), sendo-lhe, ainda, imputada a multa de ofício e os juros moratórios, conforme resumido abaixo:

Valor Apurado (R\$): 50.554,02;

Multa (%): 75,00;

Juros: Taxa Selic.

A imputação fiscal apresenta a seguinte fundamentação legal: art. 43, incisos I e II da Lei nº 5.172, de 1966; arts. 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995; art. 37, 38, 45 e 83 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 1º da Lei nº 11.482/2007; art. 1º, inciso II e parágrafo único da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. A multa de ofício fundamenta-se no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; O juros de mora: a partir de janeiro de 1997 (para fatos geradores a partir de 01/01/1997), o percentual equivalente à taxa referencial Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos

federais, acumulada mensalmente (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

c) Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior.

Em 31/01/2008, o sujeito passivo firmou contrato com o clube de futebol japonês Shimizu S-Pulse para atuar como jogador profissional, no período compreendido de 1º de fevereiro de 2008 até 1º de janeiro de 2009 (DOC. 17 - fls. 12 a 24). Contudo, em relação ao ano-calendário de 2008, o contribuinte não apresentou a Declaração de Saída Definitiva e nem informou na Declaração de Ajuste Anual (DAA) apresentada os rendimentos auferidos do referido clube de futebol estrangeiro.

Os rendimentos auferidos do clube de futebol Shimizu S-Pulse e omitidos na declaração de ajuste anual (DAA) foram resumidos na tabela a seguir, bem como no demonstrativo anexo (DOC. 21) e na Tabela 4 – Demonstrativo Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior (fl. 416). Foi, ainda, imputada a multa de ofício agravada, no percentual de 112,50%, e os juros moratórios. A multa de ofício foi agravada em razão do não atendimento pelo sujeito passivo de diversas notificações apresentadas pela Auditoria-Fiscal no curso do procedimento de fiscalização.

Data	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)	Juros de Mora
28/02/2008	218.025,00	112,5	Taxa Selic
31/03/2008	87.665,00	112,5	Taxa Selic
30/04/2008	91.743,52	112,5	Taxa Selic
31/05/2008	86.826,39	112,5	Taxa Selic
30/06/2008	90.881,51	112,5	Taxa Selic
31/07/2008	87.061,90	112,5	Taxa Selic
31/08/2008	87.276,06	112,5	Taxa Selic
30/09/2008	90.349,23	112,5	Taxa Selic
31/10/2008	91.270,57	112,5	Taxa Selic
30/11/2008	109.393,83	112,5	Taxa Selic
31/12/2008	117.686,99	112,5	Taxa Selic

A imputação fiscal apresenta a seguinte fundamentação legal: arts. 1º a 3º e §§ e 8º da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; art. 6º da Lei nº 9.250, de 1995; arts. 37, 38, 55, inciso VII, 106, 108 e 995 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 43, incisos e §§ da Lei nº 5.172, de 1966; art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007; art. 1º, inciso II e parágrafo único da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. A multa de ofício agravada fundamenta-se no art. 44, inciso I e §2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; O juros de mora: a partir de janeiro de 1997 (para fatos geradores a partir de 01/01/1997), o percentual equivalente à taxa referencial Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

d) Falta de Recolhimento do Imposto de Renda Devido a Título de Carnê-Leão.

Foi ainda aplicada a multa isolada, tendo em vista o descumprimento da obrigação de recolher os valores do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física devidos a título de carnê-leão, incidentes sobre os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, conforme resumo na tabela abaixo e Tabela 5 – Demonstrativo de Multa Isolada (fls. 417):

Ano-Calendário de 2008				
Mês	Rendimento Tributável (R\$)	Imposto Devido (R\$)	Percentual da Multa Isolada	Valor da Multa Isolada (R\$)
Fevereiro	218.025,00	59.408,06	50,00 %	29.704,03
Março	87.665,00	23.559,06	50,00 %	11.779,53
Abril	91.743,52	24.680,65	50,00 %	12.340,33
Maio	86.826,39	23.328,44	50,00 %	11.664,22
Junho	90.881,51	24.443,60	50,00 %	12.221,80
Julho	87.061,90	23.393,20	50,00 %	11.696,60
Agosto	87.276,06	23.452,10	50,00 %	11.726,05
Setembro	90.349,23	24.297,22	50,00 %	12.148,61
Outubro	91.270,57	24.550,59	50,00 %	12.275,30
Novembro	109.393,83	29.534,48	50,00 %	14.767,24
Dezembro	117.686,99	31.815,10	50,00 %	15.907,55
Total	1.158.180,00	312.462,50	50,00 %	156.231,26

A imputação fiscal apresenta a seguinte fundamentação legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007; art. 106, 108, 109, 111 e 957, parágrafo único, inciso III, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 1999).

Os demonstrativos de apuração do imposto sobre a renda da pessoa física, dos juros de mora, das multas de ofício e das multas exigidas isoladamente, encontram-se às fls. 427 a 431.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração (fls. 422 a 433) do Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 373 a 421) e respectivos demonstrativos por via postal com aviso de recebimento em 22/03/2013 (fls. 439) e apresentou impugnação, em 18/04/2013 (fls. 442 a 463) manifestando-se, em síntese, nos termos a seguir.

A) Preliminar.

I – Decadência.

Alega que a constituição do crédito tributário exigido nos autos ocorreu na data de 26/03/2013 e, com fundamento no arts. 142 e 173 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN), entendendo que a decadência é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, postula a exclusão das verbas que supostamente teriam decaído 5(cinco) anos antes da notificação de lançamento, ou seja as verbas anteriores à data de 26/03/2008.

Cita e transcreve doutrina de Maria Helena Diniz e Eurico Marcos Diniz de Santi sobre decadência e prescrição.

II – Da Ação Fiscalizadora

Alega que a Administração Pública deve pautar sua atuação pelo princípio da legalidade e que, no caso, deveria ter sido utilizada uma notificação de lançamento, nos termos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, pois, segundo entende, a fiscalização pode notificar, mas não pode impor multa, uma vez que o auto de infração é meramente declaratório e na ato constitutivo.

Cita e transcreve doutrina jurídica de Celso Bandeira de Mello, sobre direito administrativo, e precedente de decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes.

III – Nulidade por Erro de Fato.

Alega ocorrência de erro de fato no preenchimento de sua declaração de ajuste anual quanto aos rendimentos recebidos da fonte pagadora Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de São Paulo e que, portanto, deve ser decretada a nulidade do auto de infração, visto que a fonte pagadora promoveu a retenção do imposto respectivo e que, portanto, não teria havido omissão de rendimento, mas falha no preenchimento de sua declaração de ajuste anual.

B) Mérito.

I – Do Direito de Imagem.

Alega que a Auditoria-Fiscal confundiu o contrato de trabalho firmado pelo Impugnante e o Santos Futebol Clube com o contrato de licença de uso da imagem firmado com a empresa Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda e o mencionado clube.

Afirma que o contrato de imagem tem natureza civil e, por isso, distingue-se do contrato de trabalho.

Argumenta que o direito de imagem é direito personalíssimo, protegido tanto pela Constituição Federal, art. 5º, inciso XXVIII, “a” quanto pelo Código Civil, art. 20, e que seu titular tem plena liberdade para negociá-lo, assim como também pode negociá-lo uma empresa que detenha tais direitos em razão de permissão concedida pelo titular do direito, como no caso sob julgamento.

Aduz que o direito de imagem tem conteúdo patrimonial passível de exploração econômica, sendo válida e lícita a cessão do direito de explorar comercialmente o uso da imagem e que a Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda foi criada para gerir a imagem do impugnante, bem como de outros atletas.

Fundamenta sua defesa na Lei nº 9.615, de art. 87-A, para reafirmar a natureza civil do contrato de uso de imagem.

Cita e transcreve precedentes de jurisprudência da Justiça do Trabalho sobre a natureza civil do contrato de licença de uso de imagem e da natureza não salarial da verba recebida em razão de tal contratação.

Defende-se alegando que não há comprovação de fraude na celebração do contrato de uso da imagem firmado entre a Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda e o clube de futebol.

O impugnante argumenta que já pagou os impostos devidos sobre os valores recebidos pela licença de uso de sua imagem por meio da sociedade Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda e que o lançamento em questão caracteriza um bi-tributação sobre tais valores.

II – Da Hipossuficiência do Impugnante.

Alega que as penalidades impostas devem ser afastadas visto que a formalização do contato de cessão de uso da imagem por meio de pessoa jurídica foi imposição da entidade esportiva que o contratou, circunstância que revelaria a hipossuficiência do impugnante na relação jurídica em tela, materializada ainda pela subtração de sua livre vontade para celebrar o contrato.

III – Dos Rendimentos Recebidos do Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de São Paulo.

Argumenta que o Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de São Paulo promoveu a retenção do imposto respectivo e que, portanto, não teria havido omissão de rendimento, mas falha no preenchimento de sua declaração de ajuste anual.

Assim, alega que tendo havido a retenção do montante de R\$ 13.377,17 referentes aos rendimentos de R\$ 50.554,02, não existe razão para a existência de notificação para pagamento do imposto já retido, tampouco em relação à multa e a juros.

IV – Dos Rendimentos Recebidos no Exterior.

Afirma que deixou de informar os rendimentos recebidos no exterior pois tais rendimentos já haviam sido tributados no país de origem (Japão) pela fonte pagadora.

Aponta e transcreve trechos de documentos acostados pela Auditoria- Fiscal, decorrentes da procedimento de diligência realizado no Japão, procurando sustentar a sua tese de que os rendimentos recebidos do clube de futebol japonês Shimizu S-Pulse foram tributados no exterior sendo descabida a exigência pela Fazenda Nacional.

Entende que a matéria se encontra normatizada pelo Decreto nº 61.899, de 14/12/1967, arts. 14, 15 e 22, que aprovou convenção em matéria tributária celebrada entre o Brasil e o Japão destinada a evitar a dupla tributação sobre rendimentos.

Cita e transcreve precedente de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre rendimentos tributados por fonte situada no exterior.

Alega, então, que deve ser aplicado ao caso o comando normativo do art. 22 do Decreto nº 61.899, de 1967, o qual disciplina o tratamento a ser conferido no Brasil ao tributo pago no exterior (Japão, no caso), determinando que este seja tratado como dedução do imposto de renda devido pelo residente no Brasil até o limite do imposto de renda calculado antes de feita a dedução e apropriada a renda tributável no exterior.

V – Do Pagamento do Principal.

Alega ocorrência de erro de fato no preenchimento de sua declaração de ajuste anual quanto aos rendimentos recebidos da fonte pagadora Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de São Paulo e que, portanto, deve ser revisto o auto de infração, pois a fonte pagadora promoveu a retenção e o pagamento do imposto respectivo, não mais subsistindo relação jurídico-tributária entre o impugnante e a União, extinta no momento da retenção e pagamento.

Cita e transcreve precedentes de decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF sobre erro de fato e erro na declaração de ajuste.

VI – Dos Juros de Mora.

Alega que não existe diferença de imposto apurável com a análise dos documentos anexos do auto de infração quando comparados à DIRPF do impugnante.

VII – Da Multa Isolada.

Argumenta que a multa de mora isolada se encontra prejudicada ante à comprovação da retenção dos tributos pela fonte pagadora, ainda que tenha havido a prestação de informação errada na DIRPF. Alega também que a multa de ofício é incabível em razão do recolhimento dos valores do IRPF.

VIII – Da Multa com Efeito de Confisco.

Alega que a multa de ofício no percentual de 75,00% e de 150,00% é extorsiva, configurando confisco ao patrimônio do contribuinte.

Defende-se alegando ofensa à Constituição Federal, art. 150, inciso IV, que veda a cobrança de tributos com efeitos confiscatório, bem como que tal imputação fere o princípio da capacidade contributiva, previsto na matriz constitucional.

IX – Da Compensação.

Em pedido alternativo, requer a compensação dos valores pagos à Fazenda Nacional pela sociedade Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda (CNPJ nº 08.109.495/0001-01), alegando que a maior parte dos valores inseridos no auto de infração foram devidamente recolhidos pela citada pessoa jurídica.

X – Conclusão.

Finaliza sua peça de defesa entendendo comprovado o erro no preenchimento de sua declaração anual de ajuste e o efetivo pagamento dos valores a título de IRPF pelas fontes pagadoras, sendo indevido o imposto principal, bem como as multas e os juros, requerendo a acolhimento da impugnação e cancelamento do auto de infração.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo a integralidade do lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 510/536, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Decadência.

O recorrente, em preliminar, objetiva à extinção do crédito tributário, com fundamento na ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Sem razão o recorrente.

No entanto, o objeto deste lançamento é o ano-calendário 2008 (exercício 2009), não havendo, neste lançamento, fatos geradores abrangidos pela decadência, haja vista que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 22/03/2013.

Ainda que fosse considerada a regra de contagem do prazo decadencial mais bem[efica, verificar-se-ia que o prazo decadencial em relação ao período objeto da lide (ano-calendário 2008) começaria a fluir a partir de 01/01/2009, tendo se encerrado em 31/12/2013. Como o lançamento foi notificado ao impugnante em 22/03/2013, dentro do prazo definido, não há que se falar em decadência do direito de constituição do crédito decorrente pela Fazenda Pública.

Rejeita-se a preliminar de decadência, portanto.

Do instrumento adequada para proceder o lançamento

O recorrente, partindo do pressuposto de que a medida fiscal é oriunda de revisão da sua declaração de ajuste anual, aduz que é incabível a utilização do auto de infração como instrumento de lançamento do crédito tributário, devendo ser implementado por meio da notificação de lançamento aludida no artigo 11 do Decreto 70.235, de 1972.

No entanto, não se trata o presente procedimento de revisão da declaração de ajuste anual, mas de fiscalização da pessoa física, mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (MPF-F), como está explicitado no termo de início de procedimento fiscal, às fls. 28 a 30.

Cumprе esclarecer, à luz dos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235, de 1972, que o que diferencia a notificação de lançamento do auto de infração não é a matéria objeto do lançamento, mas somente o emissor do auto de infração: se for o órgão, notificação de lançamento; se for o servidor, auto de infração.

No caso, a encarregada da fiscalização foi a servidora, detentora de competência para tal, de forma que não se vislumbra qualquer irregularidade no procedimento e no instrumento utilizado para o lançamento.

Quanto à alegação de que não cabe à autoridade lançadora a aplicação de multa, é completamente incabível, à luz do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que prevê, expressamente, a aplicação da penalidade cabível pela autoridade lançadora, a qual integra o crédito tributário lançado.

Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica recebido pela fonte pagadora Santos Futebol Clube (Cessão do Uso da Imagem)

Parte da omissão de rendimentos apurada pela fiscalização é decorrente do fato de o contribuinte, jogador de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica, Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda, para a qual teriam sido pagos os rendimentos decorrentes da execução do contrato de cessão de uso de imagem celebrado entre a pessoa jurídica Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda e a entidade esportiva Santo Futebol Clube.

A autoridade fiscal considerou que tal conduta do contribuinte teve por objetivo deixar de recolher tributos, e desconsiderou, para fins fiscais, o alegado contrato de cessão de tais direitos para a pessoa jurídica. Com isso, os rendimentos, originalmente atribuídos à pessoa jurídica, passaram a ser da pessoa física, ou seja, do contribuinte, que não os havia declarado, configurando para a autoridade lançadora a infração imputada, de omissão de rendimentos tributáveis.

A autoridade lançadora entendeu que houve simulação no procedimento adotado pelo contribuinte, quanto aos rendimentos oriundos dos seus direitos de imagem, pelos seguintes fundamentos (fls. 397/400 – item 3.1.1.5 do termo de verificação e de encerramento de ação fiscal):

“Mesmo não restando dúvidas acerca da independência entre os contratos de trabalho e de licença de uso de imagem, na prática é bastante comum a vinculação dos pagamentos relativos a exploração da imagem do atleta aos que decorrem de trabalho, isto é, da prestação de serviços.

Com a intenção de reduzir a base de incidência para a aplicação de tributos e contribuições sociais na relação de trabalho, segundo GRISARD, “não só os clubes, mas também os atletas – porque nada é feito sem a anuência destes – adotam a postura de justificar (grande) parte da remuneração como sendo relativa a licença de uso de imagem”.

Normalmente o ardil utilizado resume-se na constituição de uma empresa

(pessoa jurídica) com a finalidade específica de negociar a exploração da imagem do atleta e que, via de regra, contam com um único cliente, o clube empregador.

(...)

A obrigação de prestar trabalho tem natureza personalíssima, assim como a licença de uso de imagem, a cargo do trabalhador, pessoa física, o que impede a designação de pessoa jurídica para sua execução.

No caso do atleta profissional, o objeto desses contratos é a execução de prestação de serviço por parte do atleta e a caracterização do real objeto contratado assume aspecto secundário, em razão da feição personalíssima de ambas as prestações. Assim sendo, não podem ser negociados por outra pessoa física ou jurídica além do titular da imagem e nome profissional ou prestador do trabalho.

O artifício utilizado da criação ou utilização de uma pessoa jurídica que contrata a execução de obrigação personalíssima inexecutável por ela, mas sim por um de seus sócios provoca lesão aos cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, pelo menos no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda.

Acrescente-se que esta operação simulada tem como sujeitos de um lado a pessoa física do atleta e de outro a entidade desportiva empregadora, o que faz gerar a obrigação para a fonte pagadora de reter na fonte o Imposto sobre a Renda, utilizando-se a tabela progressiva aplicável aos pagamentos efetuados a pessoas físicas.

A simulação aqui referida refere-se ao instituto previsto no artigo 167 do Código Civil Brasileiro (CCB – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Por sua vez, nos termos do artigo 170 do referido CCB: “Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade”.

O que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade, uma vez que há a contratação com a pessoa física para a prestação de trabalho e cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional da mesma e, a manifestação de vontade declarada, com a contratação com a pessoa jurídica da cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional de um de seus sócios, configurando a perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal prevista nos incisos I e II do artigo 167 do CCB, transcrito.

No caso concreto existe evidentemente um terceiro prejudicado – a Fazenda Pública – o que acaba por completar o suporte fático do preceito legal.

Na apreciação dos contratos de direito de imagem firmado entre a entidade desportiva e o sujeito passivo pode-se constatar que o sócio da pessoa jurídica com a qual o clube celebrou contrato de licença de uso de imagem é o próprio atleta.

Assim sendo, depreende-se que a única finalidade da constituição da pessoa jurídica do atleta é a de servir de intermediária para o repasse por parte do empregador (entidade desportiva) da remuneração do atleta, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao atleta, com o objetivo de evasão fiscal.

Tal prática beneficia ambos os contratantes, que se eximem de pagar os reais tributos devidos, razão pela qual tanto a doutrina como a jurisprudência tem-se inclinado no sentido de atribuir a esses contratos a natureza de remuneração.

Diante das formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte, evidentemente, recai sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. É o que se chama “elisão fiscal”, permitida pela legislação, uma vez que ninguém é obrigado a escolher a alternativa mais onerosa.

Não obstante, é preciso que as diferentes opções estejam de fato disponíveis, ou seja, sejam legítimas. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade, é uma ficção.

A situação jurídica deve corresponder à situação de fato. Em não correspondendo, o que ocorre é a “evasão fiscal”, não permitida pelo ordenamento jurídico, e é nesta situação que o caso em tela pode ser enquadrado.”

A autoridade enumerou os fatos que caracterizaram a simulação, nos seguintes termos (fls. 400/401 – item 3.1.1.5.1 do termo de verificação e encerramento de ação fiscal):

“Em relação ao caso concreto, a simulação pode ser caracterizada e apresentada de forma resumida, consistindo nos seguintes aspectos:

- Nenhuma pessoa quer seja ela física ou jurídica pode formalizar ou dispor de direitos personalíssimos de outra, no caso, o direito de imagem, sem que disponha de autorização e poder de representação do detentor do direito. O que se observou foi simplesmente a utilização de uma pessoa jurídica sem qualquer autorização negociando a cessão de direitos de terceiros que não detinha, uma vez que não se pode confundir a figura do representante da pessoa jurídica com a do atleta representado.
- A utilização de pessoa jurídica, constituída pelo atleta como sócio majoritário e com poderes de gestão, como intermediária no recebimento de valores a título de direitos de imagem, mas na verdade, quem está sendo remunerado é o atleta, pessoa física.
- A pessoa jurídica não pode ceder algo que não dispõe, mas ao “ceder” aos clubes os direitos de imagem do jogador, seu sócio-administrador, é extensão da própria pessoa física do atleta, o qual consta no quadro societário como principal quotista e sócio-administrador, sendo o real beneficiário dos rendimentos, uma vez que a empresa não efetuou nenhuma outra operação além da própria cessão de direitos de imagem do seu sócio-administrador.

O mérito da lide recai sobre a viabilidade ou não da exploração dos direitos patrimoniais, com a tributação dos respectivos rendimentos, por meio de pessoa jurídica.

Como se observa do Relatório Fiscal, a fundamentação da autoridade lançadora focou exclusivamente na inviabilidade da cessão do direito de imagem para pessoa jurídica. Argumentou, em breve síntese, que, tratando-se de direito personalíssimo, não poderia ser transferido para terceiro para que este a explorasse economicamente; que, em verdade, a referida exploração econômica só poderia ser feita pelo próprio indivíduo, pessoa física, titular do direito personalíssimo. Nesse caminho, reclassificou os rendimentos pela pessoa jurídica Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda, no ano-calendário 2008, retirando-os da pessoa jurídica e atribuindo-os à pessoa física do ora Recorrente.

Em primeiro lugar, é importante registrar que os contratos de cessão de direito de imagem e de trabalho não se confundem. São, efetivamente, de natureza diversa, um civil e outro trabalhista e, no caso concreto, apenas uma das fontes pagadora cumulou o posto de empregadora do Contribuinte e de autorizada, pela pessoa jurídica, a explorar os direitos de imagem do atleta. O que é mais, o lançamento não toca no assunto, não havendo qualquer acusação de que se trataria de confusão negocial.

Pelo contrário, fundamentou o lançamento exatamente no fato de que os rendimentos eram provenientes da exploração do direito de imagem e que este, por ser personalíssimo, era intransmissível.

Contudo, necessário observar que Lei nº 11.196/2005, especificamente em seu art. 129, estabeleceu expressamente que:

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.

Ora, não restam dúvidas de que é possível a exploração dos benefícios econômicos dos direitos personalíssimos, inclusive o direito de imagem, por meio de pessoa jurídica.

Entendo que o negócio jurídico foi simulado porquanto o Contribuinte era titular de 95% das cotas e que a única receita da pessoa jurídica provinha da exploração dos seus direitos de imagem. Salienta-se que, atualmente, a Lei nº 12.441/2011, que alterou o Código Civil de 2002, permite a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada, insculpiu o art. 980-A no Código civil, que em seu caput e §5º, determina expressamente o seguinte:

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

(...)

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

Como bem referiu o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto no acórdão nº 2202-004.008 (julgado em 04.07.2017), desta Turma Ordinária, cujo voto acompanhei, embora seu tenha sido vencido, *“Ora, quem pode o mais, pode o menos: se é expressamente permitida a criação de uma EIRELI com o objetivo de explorar os direitos patrimoniais da cessão do direito de imagem, certamente também será permitida essa atividade a uma sociedade limitada.”*

Portanto, compreendo que o simples fato de que a pessoa jurídica ter sido criada especificamente para explorar os direitos de imagem do recorrente, e não de outras pessoas cumulativamente, não implica em ilicitude nem abuso de poder.

Logo, uma vez que é lícita a cessão dos direitos patrimoniais de imagem do atleta para uma pessoa jurídica, e que não se configurou simulação no ato, entendo que deve ser cancelada a infração por esta omissão de rendimentos.

Nessa esteira, uma vez que entendo por dar provimento ao recurso neste tocante, deixo de me pronunciar sobre a questão da compensação dos tributos recolhidos pela empresa e da multa qualificada, suscitadas subsidiariamente pelo Contribuinte.

Da Omissão de Rendimentos – SAPESP

O lançamento constatou que o contribuinte não declarou no ajuste anual rendimentos obtidos do Sindicato de Atletas Profissionais de São Paulo – SAPESP.

O contribuinte contesta a existência dessas omissões, argumentando que houve retenção do imposto pelas fontes pagadoras e a falha no preenchimento da declaração de ajuste anual não justifica a notificação pelo fisco.

Sem razão o recorrente.

A partir da edição da Lei nº 8.134, de 1990, além da incidência mensal, a título de antecipação, no caso por exemplo de rendimentos do trabalho, a legislação determina que a apuração definitiva do Imposto de Renda da Pessoa Física seja efetuada na declaração anual de ajuste. Estamos diante de um fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência no mesmo período de apuração, em momentos distintos.

Em um primeiro momento, a retenção e/ou recolhimento do Imposto de Renda constitui mera antecipação do imposto efetivamente devido, sendo calculado mensalmente, à medida que os rendimentos forem percebidos. Em um segundo momento, é feito o acerto definitivo para cálculo do montante do imposto devido, sendo o IR apurado anualmente na declaração de ajuste.

Assim, o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, mesmo estando o contribuinte obrigado a sofrer retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do ano-calendário, à medida que recebe rendimentos tributáveis.

É de se observar que, pela sistemática de cálculo do imposto de renda da pessoa física, somente no ajuste anual é possível se precisar o montante do imposto efetivamente devido, quando se faz o encontro de todos os rendimentos percebidos, em relação a todas as fontes pagadoras, quando há mais de uma. O imposto de renda retido na fonte normalmente não é igual ao devido no ajuste anual e, dependendo das circunstâncias próprias de cada contribuinte, pode ser maior, cabendo restituição, ou menor, cabendo o recolhimento da diferença.

Tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, como são os percebidos da fonte pagadora Sindicato de Atletas Profissionais de São Paulo – SAPIESP e o contribuinte não os leva ao ajuste anual, há, deste modo, omissão de rendimentos, salientando-se que o imposto retido na fonte sobre eles foram devidamente considerados nos cálculos.

Correta, pois, a atuação fiscal.

Dos rendimentos recebidos no exterior

O contribuinte procura justificar a imputação fiscal de omissão dos rendimentos recebidos de fonte no exterior sob a alegação de que tais rendimentos já haviam sido tributados no país da fonte pagadora e que a sua conduta encontra-se amparada no Decreto nº 61.899, 14/12/1967, que aprovou a convenção em matéria tributária celebrada entre o Brasil e o Japão destinada a evitar a dupla tributação sobre rendimentos.

A Auditoria-Fiscal comprovou que no ano-calendário 2008 o sujeito passivo firmou contrato com o clube de futebol japonês Shimizu S-Pulse para atuar como jogador profissional, no período compreendido de 1º de fevereiro de 2008 até 1º de janeiro de 2009 e auferiu rendimentos conforme documentos de fls. 301 a 363, 391 e 392.

Encontra-se demonstrado, outrossim, que, em relação ao ano-calendário de 2008, o contribuinte não apresentou a Declaração de Saída Definitiva nem informou na Declaração de

Ajuste Anual (DAA) apresentada os rendimentos auferidos do referido clube de futebol estrangeiro.

Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual (Decreto nº 3.000, de 26/3/1999, arts. 106, 108 e 109).

Art.106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, §2º, inciso IV):

(...)

Art.108. Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior serão convertidos em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).

Art.109. Os rendimentos sujeitos a incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso V).

Diferente do que sustenta o recorrente, a convenção para evitar dupla matéria tributária, celebrada entre o Brasil e o Japão, promulgada internamente por meio do Decreto nº 61.899, 14/12/1967, não autoriza o procedimento adotado pelo sujeito passivo.

O art. 22 da citada convenção determina expressamente que quando um residente no Brasil receber rendimentos tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do imposto de renda aquela pessoa um montante igual ao imposto de renda pago no Japão.

A dedução, entretanto, não excederá a parte do imposto de renda calculado antes de feita a dedução e que seja apropriada a renda tributável no Japão, textual:

Decreto nº 61.899, de 14/12/1967.

Convenção entre os Estados Unidos do Brasil e o Japão destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos

1) Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, sejam tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do imposto de renda daquela pessoa, um montante igual ao imposto de renda pago no Japão. A dedução, entretanto, não excederá a parte do imposto de renda calculado antes de feita a dedução e que seja apropriada a renda tributável no Japão.

Tal sistemática encontra-se também disciplinada no Decreto nº 3.000, de 26/3/1999, art. 103, e na Instrução Normativa SRF nº 208, de 27/9/2002.

Art.103.As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98):

I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou

II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.

§2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).

Improcedente, portanto, pois a alegação do recorrente.

Observe-se, ainda, que o contribuinte sequer comprovou os valores efetivamente recolhidos a título de imposto sobre a renda pela fonte pagadora situada no exterior, impossibilitando até mesmo a eventual compensação permitida na legislação.

Desse modo, para que haja compensação ou redução do imposto devido no país com imposto pago no exterior, necessário haver comprovação inequívoca que houve pagamento de imposto efetuado no exterior e que o mesmo não foi compensado ou restituído no país de origem. Inexistindo tais provas nos autos, não há como acolher o pedido do contribuinte.

Aliás, quanto a estes rendimentos auferidos no exterior, o sujeito passivo, durante o procedimento de fiscalização, deixou de atender por diversas vezes às solicitações de documentos e informações, como demonstrado e comprovado pela Auditoria-Fiscal (fls. 373 a 381), fato que exigiu da fiscalização a adoção de procedimentos especiais para solicitar informações diretamente ao clube esportivo no Japão (fls. 301 a 363, 391 e 392), circunstâncias que ensejaram o agravamento da multa de ofício, nos termos da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 44, § 2º.

Isto posto, a imputação fiscal deve ser mantida, razão pela qual voto pela improcedência da alegação apresentada.

Pagamentos realizados.

A alegação de que a retenção e pagamento do imposto pela fonte pagadora seria suficiente para afastar as infrações que lhe foram impostas não se sustentam, pois deveria o contribuinte informar todos os rendimentos em sua Declaração de Ajuste Anual,

Como se sabe, a obrigação do sujeito passivo de declarar os rendimentos à Administração Tributária é autônoma e independente daquela da fonte pagadora de promover a retenção e o respectivo recolhimento. E a forma de apuração anual do imposto sobre a renda da pessoa física não prescinde da informação de todos os rendimentos tributáveis auferidos ao longo do ano-calendário, bem como dos respectivos valores dos tributos recolhidos na fonte, por meio do carnê-leão, ou eventual recolhimento complementar, os quais serão objeto de compensação com o imposto apurado na declaração de ajuste anual (Lei nº 8.383, de 1991, art. 8º, Decreto nº 3.000, de 26/3/2009, art. 116).

Assim, improcede a alegação do recorrente que os tributos exigidos neste processo já estariam pagos, pela fonte pagadora, por meio de retenções na fonte.

Da multa isolada.

Como visto no item anterior, os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual (Decreto nº 3.000, de 26/3/1999, arts. 106 e 108).

Inexistindo o recolhimento, como comprovado, aplicável a penalidade prevista em lei, exigida isoladamente, no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 44, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Não se trata, no caso, de multa de mora, cobrada isoladamente, como alegado pelo impugnante, mas penalidade administrativa autônoma e decorrente do descumprimento de obrigação prevista em lei materializada pelo não pagamento na forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Isto posto, a imputação fiscal deve ser mantida, razão pela qual voto pela improcedência da alegação apresentada.

A respeito da impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, importa referir que se trata de matéria sumulada neste Conselho, de observação obrigatória.

Transcrevo, por oportuno, a Súmula CARF nº 147:

Súmula CARF nº 147: “Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).”

Tratando-se de multas isoladas aplicadas em relação a infrações nos anos-calendário 2008, portanto, após a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, devendo, portanto, ser mantida a multa isolada aplicada.

Multa de ofício (75%).

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada no lançamento e objeto de contestação por parte do contribuinte possuía previsão legal na antiga redação do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa

moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Assim sendo, nos casos de apuração de omissão de rendimentos, a aplicação da multa de 75% encontra plena ressonância na legislação, em virtude da constatação de falta de declaração por parte do contribuinte, devendo, destarte, ser mantida a multa de ofício em questão.

Insurge-se o contribuinte contra a aplicação da multa de ofício de 75%, por ser inconstitucional, ter efeito confiscatório e ofender o princípio da capacidade contributiva, afrontando o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

A obrigação de pagar tributo decorre de uma norma jurídica e a não realização do comportamento devido (o não cumprimento de tal dever) implica prejuízo a toda a sociedade. Com efeito, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75%.

Quanto as alegações de inconstitucionalidade, importa referir que nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional. Assim, conforme súmula vigente, de utilização obrigatória, nos termos Regimento Interno deste Conselho. Por tais razões, rejeitam-se as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pelo contribuinte.

Mantém-se a multa de ofício de 75%, portanto.

Multa Agravada (112,5%).

A multa de ofício aplicada está prevista no art. 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. O dispositivo legal determina que será aplicada multa no percentual de 112,5%, quando do lançamento de ofício, sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado pela Auditoria-Fiscal, de intimação para prestar esclarecimentos.

Ficou comprovado nos autos que, quanto aos rendimentos auferidos no exterior, o sujeito passivo, durante o procedimento de fiscalização, deixou de atender por diversas vezes às solicitações de documentos e informações, como demonstrado e comprovado pela Auditoria-Fiscal (fls. 373 a 381), fato que exigiu da fiscalização a adoção de procedimentos especiais para solicitar informações diretamente ao clube esportivo no Japão (fls. 301 a 363, 391 e 392), circunstância que corretamente ensejou o agravamento da multa de ofício, nos termos da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 44, § 2º.

Quanto as alegações de inconstitucionalidade, importa referir que nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional. Assim, conforme súmula vigente, de utilização obrigatória, nos termos Regimento Interno deste Conselho. Por tais razões, rejeitam-se as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pelo contribuinte.

Isto posto, entendo que a imputação fiscal relativa à aplicação da multa de ofício agravada (112,5%) também deve ser mantida integralmente.

Juros de mora.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória neste Conselho, é legal a aplicação da taxa SELIC para correção do débito tributário, vejamos:

Súmula CARF nº 4: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, improcede o recurso quanto a esta alegação.

Hipossuficiência do contribuinte.

No que diz respeito à alegação de hipossuficiência do sujeito passivo na relação jurídica estabelecida entre este e a entidade esportiva na celebração do contrato de cessão de uso da imagem para afastar qualquer responsabilidade do recorrente e a aplicação de penalidades, ressalto que, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física cometeu a infração à legislação por boa-fé, ou ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento.

A responsabilidade tributária por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato praticado, na forma do art. 136 do CTN.

Como bem referiu a DRJ de origem, a eventual hipossuficiência na relação de trabalho e celebração do mencionado contrato de cessão de uso de imagem, como alegado na impugnação, é ineficaz para afastar o poder-dever da Administração de, uma vez verificada a infração à legislação tributária, realizar o lançamento de ofício, com as multas cabíveis, em estrita obediência ao princípio da legalidade.

Portanto, incabível, no caso, a apreciação de eventual hipossuficiência do sujeito passivo, razão pela qual entendo que improcede a alegação do contribuinte neste ponto.

Produção de provas.

Ao final do recurso, o recorrente protesta pela produção de provas. Contudo, perícia e diligências são indeferidas, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratarem de medidas absolutamente prescindíveis já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento. Além disso, não foram cumpridas as determinações do art. 16, inciso IV, o que resulta na desconsideração do pedido eventualmente feito, conforme art. 16, § 1º do Decreto 70.235/72. Portanto, improcedente tal pedido.

Por sua vez, a solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, de modo que o *onus probandi* seja suportado por aquele que alega. Portanto, improcedente tal pedido. Descabe, portanto, a inversão do ônus da prova suscitada pelo contribuinte.

Deste modo, rejeito o pedido de produção de provas requerido pelo contribuinte.

Multa de ofício qualificada (150%).

Tendo sido vencido quanto ao afastamento da Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica recebido pela fonte pagadora Santos Futebol Clube, passo a análise desta alegação.

Caso mantido o lançamento quanto a Omissão de Rendimentos Cessão do Uso da Imagem, passo a apreciar as alegações quanto a multa aplicada.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%), por ter entendido que o contribuinte fiscalizado ter agido com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, o tributo, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Todavia, entendo que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, compreendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte da contribuinte.

Em verdade, o contribuinte tão somente omitiu rendimentos, não tendo agido de forma dolosa. Não verifico que exista, no caso, o plus doloso capaz de ensejar a qualificação da multa.

Cumprе referir que a base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo, no entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

Por sua vez, assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do tributo a ser pago.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Nestes termos, foi editada a Súmula CARF nº 25:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em igual sentido, há também o acórdão CARF nº nº 2202-004.008 (julgado em 04.07.2017), desta Turma Ordinária, onde em caso similar ao presente, também foi desqualificada a multa de ofício.

Dessa forma, entendo por necessário desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Compensação.

Tendo sido vencido quanto ao afastamento da Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica recebido pela fonte pagadora Santos Futebol Clube, passo a análise desta alegação.

No que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que não seria razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada no presente processo, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, ora reclassificados.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões deste Conselho:

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2102-002.441, data de publicação: 11/03/2013, rel. Núbia Matos Moura).

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2801002.280, data de publicação: 21/10/2012, rel. Tânia Maria Paschoalin).

IRPF RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão nº 2202-00252, data de publicação: 23/09/2009, rel. Antonio Lopo Martinez).

Saliente-se que, mais recentemente, esta Turma Ordinária, compreendeu por permitir a compensação, tal qual se verifica no acórdão CARF nº nº 2202-004.008 (julgado em 04.07.2017), cujo voto vencedor foi de lavra do Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, conforme se verifica pelo trecho ementa abaixo:

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Sendo assim, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições efetivamente pagos pela empresa Marcos Aurélio Marketing Esportivo Ltda, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso em maior extensão para afastar a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica recebidos pela fonte pagadora Santos Futebol Clube.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Redatora designada.

Peço vênia ao em. Conselheiro Relator para apresentar respeitosa divergência no que tange à cessão de direitos de imagem.

O direito de imagem detém caráter personalíssimo e goza de salvaguarda constitucional – “ex vi” da al. “a” do inc. XXVIII do art. 5º da CRFB/88. Quanto à tributação de tais direitos, calha transcrever o disposto no art. 129, da Lei nº 11.196/2005, que prevê que

(...) 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.

Dessa forma, inexistente proibição para a cessão à pessoa jurídica de direitos patrimoniais de imagem de pessoa física. Como acertadamente pontua o recorrente, os contratos de cessão de direito de imagem e de trabalho não se confundem: o primeiro tem natureza civil, ao passo que o outro é de cariz trabalhista.

Malgrado permitida a exploração econômica dos direitos de imagem – com a consequente cessão de direito de imagem de pessoa física à pessoa jurídica – sua existência não pode se dar apenas no papel. O Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, às f. 400/401, esclarece como, na prática, teria sido ultimada a cessão do direito de imagem:

- Nenhuma pessoa quer seja ela física ou jurídica pode formalizar ou dispor de direitos personalíssimos de outra, no caso, o direito de imagem, sem que disponha de autorização e poder de representação do detentor do direito. **O que se observou foi simplesmente a utilização de uma pessoa jurídica sem qualquer autorização negociando a cessão de direitos de terceiros que não detinha, uma vez que não se pode confundir a figura do representante da pessoa jurídica com a do atleta representado.**
- **A utilização de pessoa jurídica, constituída pelo atleta como sócio majoritário e com poderes de gestão, como intermediária no recebimento de valores a título de direitos de imagem, mas na verdade, quem está sendo remunerado é o atleta, pessoa física.**
- A pessoa jurídica não pode ceder algo que não dispõe, mas ao “ceder” aos clubes os direitos de imagem do jogador, seu sócio-administrador, é extensão da

própria pessoa física do atleta, o qual consta no quadro societário como principal quotista e sócio-administrador, sendo o real beneficiário dos rendimentos, uma vez que **a empresa não efetuou nenhuma outra operação além da própria cessão de direitos de imagem do seu sócio-administrador.** (sublinhas deste voto)

Chama atenção o fato que o faturamento da empresa é composto *exclusivamente* pelas receitas provenientes da cessão de uso de imagem do recorrente, todas desembolsadas pelo SANTOS FUTEBOL CLUBE – cf. Demonstração do Resultado do exercício objeto da autuação (f. 155), Livro de Registro de Serviços Prestados - ISS (f.182/193) e a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica do ano-calendário 2008 (f.11/26).

Além disso, da análise do estatuto social, verifica-se ainda que o recorrente é detentor de 95% (noventa e cinco por cento) das quotas do capital social e é o sócio-administrador da empresa (f.30/37). Curiosamente, o estatuto social determina, em sua cláusula sétima que

[a] sociedade será administrada pelo sócio MARCOS AURÉLIO DE OLIVEIRA LIMA, na qualidade de Administrador, competindo-lhe privativa e isoladamente o uso da firma, a prática de todos os atos de administração e gestão necessários ao funcionamento da sociedade com poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente, perante órgãos públicos, instituições financeiras, entidades privadas e terceiros em geral, movimentar contas correntes bancárias, podendo transigir, renunciar, desistir, firmar compromissos, confessar dívidas, fazer acordos, contrair obrigações, adquirir, vender e onerar bens móveis e imóveis, **irrestritamente, autorizado o uso do nome empresarial, inclusive nomear procuradores em nome da sociedade, quando a prática de qualquer ato assim exigir.**

Não vislumbro autonomia entre o contrato de trabalho e o contrato de cessão de uso de imagem, tendo o último sido firmado com a intenção camuflar a real remuneração do atleta e, conseqüentemente, minorar o recolhimento do imposto de renda. Não passa despercebida a cláusula quinta do contrato do Instrumento Particular de cessão do uso de imagem evidencia a vinculação entre ambos contratos, que determina que “(...) contrato somente terá validade enquanto o atleta profissional de futebol Marcos Aurélio de Oliveira Lima estiver vinculado contratualmente para prestar seus serviços ao CESSIONÁRIO” (f. 231).

Não menos alarmante é a abissal desproporção entre os valores pagos pelo SANTOS FUTEBOL CLUBE a título de salário – R\$10.000,00 (dez mil) reais mensais, conforme contrato de trabalho às f. 268-269 – e aqueles desembolsados a título de cessão de direitos de imagem – a R\$30.000,00 (trinta mil reais) por mês, segundo prova acostada às f. 231. A realização de pagamento em idêntico montante em periodicidade mensal comprova, ao meu sentir, que os montantes supostamente desembolsados em contraprestação à cessão de uso de imagem têm, em verdade, natureza salarial.

Ausente ainda a juntada aos autos cópia do contrato firmado entre o recorrente e MARCOS AURÉLIO MARKETING ESPORTIVO LTDA, cujo objeto seria a cessão do direito de imagem. Para justificar a inexistência de tal contrato, limitou-se afirmar ser de

(...) praxe nos contratos envolvendo clubes e atletas profissionais, a cessão da titularidade dos direitos de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e imagem do atleta profissional de futebol Marcos Aurélio de Oliveira Lima é firmada juntamente com o contrato de cessão de direitos do atleta profissional. (f.76)

Tampouco verifico a comprovação da efetiva exploração da imagem, ou seja, a contraprestação dada ao clube durante a execução do contrato, em que pese o recorrente alegar ter sido sua imagem exaustivamente utilizada pelo clube futebolístico, porquanto figurava como um dos maiores artilheiros da equipe.

A alegação de que “(...) a utilização destes meios para o recebimento pelo uso da imagem foi imposta pelos clubes onde o impugnante atuou no período fiscalizado” (f. 523) demonstra não ter havido autonomia na vontade de contratar de uma das partes envolvidas, configurando, portanto, defeito no negócio jurídico.

Por fim, despidendo frisar ter sido a Lei nº 12.441/2011, que acrescentou o artigo 980-A ao Código Civil, para criar a empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), e permitiu a exploração econômica do direito de imagem por pessoa jurídica, promulgada após a ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento impugnado.

Do escorço de todos os documentos acostados, com a devida vênica aos que de forma contrária entendem, o montante percebido pela MARCOS AURÉLIO MARKETING ESPORTIVO LTDA, a título de direitos de imagem, constituem, *na realidade*, complementação do salário do atleta-recorrente, constituindo rendimento auferido por pessoa física. **Mantenho**, por essas razões, **o lançamento**.

Com a manutenção da autuação remanesce a necessidade de analisar a (in)subsistência da penalidade aplicada.

Por ter entendido a fiscalização que o recorrente agiu com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, o tributo, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação, atraída a aplicação da multa prevista no art. 44, inc. I, §1º, da Lei nº 9.430/96, no percentual de 150%.

O argumento da vedação constitucional da utilização de tributos com efeitos de confisco, ao seu turno, esbarra no verbete sumular de nº 2 deste Conselho. De toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CRFB/88 às multas de natureza tributária, registro que multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Assim, ao meu aviso, considerando as peculiaridades fáticas do caso concreto já fartamente relatadas, a multa cominada no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento) sequer poderia ser rotulada desarrazoada e/ou desproporcional, uma vez que evidente a presença do elemento dolo na espécie. **Mantenho a multa qualificada aplicada**, pois.

Assim, renovadas as vênias, **nego provimento ao recurso** para manter a autuação referente à omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, bem como para não afastar a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora designada