



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724034/2015-45
ACÓRDÃO	2201-012.303 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEXI STIVAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPUTAÇÃO DA PRÁTICA DE CONDUTA COM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. TERMO DE INÍCIO. ARTIGO 173, INCISO I CTN.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, mesmo havendo antecipação de pagamento, mas imputando-se ao contribuinte a prática de conduta com dolo, fraude ou simulação, nos termos da exceção do § 4º do artigo 150 do CTN, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO. AJUSTE ANUAL. SÚMULA CARF Nº 223.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

TÉCNICO DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. VINCULAÇÃO CONTRATUAL.

Verificada a vinculação entre o contrato de licenciamento de uso de imagem e o contrato desportivo firmado com o clube, com transferência de obrigações entre ambos, os valores recebidos não se caracterizam como contraprestação autônoma pelo uso da imagem. Devem, portanto, ser incluídos na base de rendimentos tributáveis da pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.SÚMULA CARF Nº 12.

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%. EXIGÊNCIA.

Comprovada a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, correta a lavratura de auto de infração para a exigência do tributo, aplicando-se a multa de ofício de 75%.

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

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

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689 DE 2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INTIMAÇÃO DE ATOS PROCESSUAIS AO PROCURADOR/ADVOGADO DO CONTRIBUINTE. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL.

Os pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e o prazo estabelecidos no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634 de 21 de dezembro de 2023 e nas demais normas atinentes ao tema, expedidas por seu presidente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Tendo em vista que, por maioria de votos, se decidiu acolher apenas a conclusão do voto da relatora, foi designado o Conselheiro Thiago Álvares Feital para redigir o voto vencedor (art. 114, § 9º, do Ricarf).

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2.368/2.416) interposto contra decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (fls. 2.343/2.362), que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA, lavrado em 19/11/2015, no montante de R\$ 5.185.822,40, já incluídos juros de mora (calculados até 11/2015) e multa proporcional (Passível de Redução), com a apuração das seguintes infrações: OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, nos anos-calendário de 2011 e

2012 e OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS, nos anos-calendário de 2009 e 2010 (fls. 1.145/1.164), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (fls. 1.121/1.144), em decorrência da revisão das declarações de ajuste anual dos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013, anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, entregues em 30/04/2010 (fls. 02/06), 28/04/2011 (fls. 07/11), 27/04/2012 (fls. 12/18) e 26/04/2013 (fls. 19/25), respectivamente.

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o resumo extraído do acórdão recorrido (fls. 2.344/2.347):

(...)

2. Segundo o "Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (TVFE)" (fls. 1121 a 1144), após análise das DAAs, ora sob foco, e dos documentos apresentados pelo contribuinte, foram apuradas, em síntese, as seguintes situações:

DOS ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS

Das Intimações

- a) Em 02/07/2014 foi instaurado procedimento fiscal de fiscalização, relativo aos anos-calendário de 2009 a 2012, para o contribuinte Alexi Stival (Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09101002014007669).
- b) Em 03/07/2014, com Reintimação em 25/08/2014, encaminhamos ao Sr. Alexi Stival, através de seu procurador Sr. Juarez Fernando Casagrande, o Termo de Início de Fiscalização (TIPF) [...].

DAS INFRAÇÕES APURADAS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

- Das diferenças encontradas entre os holerites do ano-calendário 2011 e a DIRF-2012.

c) Omissão na Declaração de Ajuste Anual de 2012 de rendimentos recebidos da empresa Clube Atlético Mineiro, por intermédio de pagamento de verbas trabalhistas pagas nos meses de agosto de 2011 (Doc. 11, Fl. 85) e dezembro de 2011 (Doc. 11, Fl. 93) constantes dos holerites do fiscalizado e não declarados na DIRF-2012 (Doc. 28), sendo que a empresa, após recebimento da Intimação Fiscal nº ALS 10, confirmou a omissão, constatada por essa fiscalização, procedendo a retificação de sua DIRF-2012 (Doc. 29).

d) Sendo assim, estamos lançando omissões de rendimentos recebidos de pessoa física, retificados pela empresa e não constantes da DAA do Fiscalizado, conforme demonstrado a seguir:

Mês/Ano	Rendimento Tributável	Imposto de Renda Retido na Fonte
Agosto/2011	93.916,67	24.991,45
Dezembro/2011	65.333,33	0,00

- Dos valores pagos ao fiscalizado através da simulação dos contratos de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e de imagem com a utilização de interposta pessoa jurídica - A. D. Assessoria Empresarial Ltda

e) Omissão na Declaração de Ajuste Anual de 2012 a 2013, anos-calendário de 2011 a 2012, de rendimentos recebidos da empresa Clube Atlético Mineiro, por intermédio de emissão de notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda.

f) Conforme descrito no item 1.4, foram celebrados contratos de licença de uso e imagem com a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, referentes aos direitos de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e de imagem da pessoa física do Sr. Alexi Stival, com o único objetivo de diminuir a carga tributária (impostos e contribuições) incidentes sobre os rendimentos recebidos pela pessoa física.

g) Restou comprovado, nesse item, que a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda não tinha como negociar, em nome próprio, os direitos de imagem, principalmente por ser o direito de imagem um **direito personalíssimo**. Também sequer se comprovou a transferência dos direitos dessa imagem da pessoa física para a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, a qual não teria base legal, uma vez que o **direito de imagem não pode ser transferido**. Isto tudo demonstra que os contratos de imagem realizados entre a empresa A. D. Assessoria Empresarial e o Clube Atlético Mineiro se prestavam unicamente a uma situação de simulação com o objetivo de reduzir a retenção de Imposto de Renda na Fonte e praticamente não tributar os rendimentos.

h) A multa para esta infração foi qualificada, em virtude do evidente intuito de fraude, caracterizado pela tentativa de disfarçar pagamentos recebidos pelo fiscalizado, através da simulação de contratos de uso, gozo, e exploração do nome, apelido, voz e de imagem entre a empresa contratante Clube Atlético Mineiro e a empresa contratada A. D. Assessoria Empresarial Ltda. Essa técnica era utilizada sem que a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, emissora das notas fiscais, informasse qualquer rendimento tributável na Pessoa Jurídica, e inclusive, notas fiscais foram emitidas para terceiros que nem sócios da empresa eram.

i) Os Rendimentos Omitidos recebidos indiretamente da empresa Clube Atlético Mineiro, por intermédio das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda estão relacionados abaixo [fls. 1139 a 1140]. Para efeito da apuração dos recebimentos obtidos omitidos, foram consideradas as datas do efetivo pagamento, os valores

das notas fiscais de prestação de serviço como rendimento tributável e descontado o valor do imposto de renda retido na fonte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

j) Omissão na Declaração de Ajuste Anual de 2010 e 2011, anos-calendário de 2009 e 2010, de rendimentos recebidos da empresa UNIMED-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda S/A, por intermédio de emissão de notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda.

k) Os Rendimentos Omitidos recebidos indiretamente da empresa Unimed-Rio, por intermédio das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda estão relacionados abaixo (fls. 1142). Para efeito da apuração dos recebimentos obtidos, foram considerados os valores das notas fiscais de prestação de serviço deduzidos do valor do imposto de renda retido no percentual de 1,5 pela empresa Unimed-Rio.

l) [Em relação aos lançamentos de omissão de rendimentos recebidos do Clube Atlético Mineiro e da UNIMED - Rio], cabe destacar que: - Os lançamentos foram efetuados de acordo com a data de pagamento das notas fiscais de prestação de serviço emitidas;

- A proteção à imagem está inserida nos direitos de personalidade (art. 5º, incisos V, X, XXVII, alínea "a" da Constituição Federal), sendo esse direito intransmissível (art. 11 da Lei 10.406/2002), não podendo ser transmitido para outra pessoa (física ou jurídica);

- O art. 129 da Lei nº 11.196 de 2005, de maneira taxativa, informa que **somente prestação de serviços intelectuais**, independentemente de serem de caráter personalíssimo ou não, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, não sendo possível estender os ditames da Lei a contratos de uso e exploração de imagem ou a qualquer outro contrato senão serviços intelectuais;

- Não foram efetuadas Declarações de Créditos e Tributos Federais (DCTF) ou foram declaradas com valor igual a zero por parte da empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda e, conseqüentemente não foram pagos os tributos federais (IRPJ e CSLL) relativos às receitas provenientes da cessão de direitos de uso de imagem na pessoa jurídica;

- O contribuinte, ora fiscalizado, é detentor de apenas 5% de participação na empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda;

- Não existe contrato de cessão dos direitos de imagem da pessoa física para a empresa A. D. Assessoria Empresarial, logo, essa empresa não poderia negociar algo de que não detinha o direito, reforçando, com isto,

que a mesma foi utilizada somente para emissão de notas fiscais para tributar um valor ínfimo de rendimentos (1,5%), demonstrando que era apenas uma interposta pessoa para reduzir a retenção de IR na fonte, tendo em vista que nem mesmo tributava esses rendimentos na PJ.

DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Finalizando, foi elaborada, nos termos do artigo 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90, representação fiscal para fins penais protocolada sob o número 10980.720.035/2015-90.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 25/11/2015 (fls. 1.144 e 1.164) e apresentou impugnação em 23/12/2015 (fls. 1.176/1.222), acompanhada de documentos (fls. 1.223/2.339), com os argumentos abaixo reproduzidos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 2.347/2.350):

(...)

3. Cientificado do lançamento em 25/11/2015, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal de fl. 1164, o interessado ingressou, por meio de seu procurador, com a impugnação de fls. 1176 a 1222 em 23/12/2015, alegando, **em síntese**, que:

DOS FATOS

a) O Impugnante também é técnico de futebol e celebrou com diversos clubes, no período de 2009 a 2012, contratos de trabalho, os quais tiveram seus rendimentos devidamente declarados, com o Imposto de Renda Recolhido.

b) A única omissão constatada, ocorreu em razão do erro pela Fonte Pagadora, Clube Atlético Mineiro, nos meses de agosto e dezembro de 2011. Entretanto, conforme se demonstrará na presente Impugnação, o valor do Imposto de Renda lançado no Auto de Infração foi calculado erroneamente, bem como é incabível e totalmente inaplicável a multa imputada de 75%, haja vista que se trata de erro escusável.

c) O Impugnante também é sócio da empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda ME, a qual firmou com o Clube Atlético Mineiro e com a Unimed Rio contrato de licença de uso e imagem, sendo que o Impugnante firmou como Anuente os referidos instrumentos contratuais.

d) A referida empresa A. D. Assessoria emitiu todas as competentes Notas Fiscais, sendo que no pagamento foram realizadas todas as devidas retenções na fonte do Imposto de Renda, bem como todos os pagamentos foram realizados mediante depósito em conta bancária de sua titularidade.

III - RESUMO - DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RELAÇÃO AOS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO

e) Nos termos de toda a fundamentação aduzida nos tópicos anteriores, fica cabalmente demonstrada a improcedência do Auto de Infração nessa questão, pois:

- Ao contrário do que alega a Sra. Auditora, o fato de se tratar de um direito constitucional personalíssimo não afasta a possibilidade legalmente prevista de transmissão do direito de exploração comercial para uma pessoa jurídica, como ocorreu no caso em tela, que não se confunde com o direito de imagem em si;

- Ao contrário do que alega a Sra. Auditora, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 veio aclarar a possibilidade de pessoas jurídicas prestarem serviços, ainda que de natureza personalíssima, estando sujeitas à legislação aplicável às pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários, afastando-se a interpretação equivocada que tem sido adotada pelas autoridades fiscais no sentido de pretender imputar às pessoas físicas receitas auferidas por pessoas jurídicas que prestam serviços de natureza personalíssima, interpretação esta que se baseia em entendimento das autoridades fiscais sem qualquer fundamento jurídico;

- Ao contrário do que alega a Sra. Auditora, não pode se considerar como fundamento para o lançamento o fato de que não teriam sido entregues as DCTF da empresa A. D. Assessoria, haja vista a DCTF somente é uma obrigação acessória, sendo que as demais obrigações, como DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica e a Declaração de Imposto de Renda na Fonte - DIRF, já são hábeis para a constituição do crédito tributário, pois permitem o amplo e inequívoco conhecimento pela Receita Federal do faturamento auferido pela empresa, bem como o fato de que o simples inadimplemento no pagamento de tributos pela pessoa jurídica não pode ser considerado como prova de simulação para imputar a receita da empresa como rendimento tributável do sócio, pessoa física, como se pretende no Auto de Infração;

- Ao contrário do que alega a Sra. Auditora, ante a aplicabilidade do princípio da livre iniciativa e da liberdade de associação, a participação societária do Impugnado de 5% no capital da empresa A. D. Assessoria Empresária em nada corrobora com a intenção de simulação, já que em nenhum momento a Autoridade Fiscal comprovou ou demonstrou a irregularidade da constituição da empresa ou a ausência de *affectio societatis* entre os sócios;

- Ao contrário do que alega a Sra. Auditora, não é plausível a alegação de que a ausência de qualquer instrumento escrito de cessão de direitos de imagem do Impugnante para a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda impediria a negociação e exploração comercial desse direito, pois se refere

à direito de imagem do próprio sócio. Além disso, fica evidente a contradição da sua argumentação ao mesmo tempo que exige um contrato de cessão entre o Impugnante e a empresa A. D. Assessoria Empresarial, para que não fosse configurada a simulação e tivesse validade as contratações realizadas, e após alega que não é possível a cessão por contrato por se tratar de violação de garantia fundamental.

IV. DA INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA

f) [...] analisa-se agora a imposição de multa ao contribuinte pela desconsideração de um negócio jurídico, frisa-se que o planejamento tributário sempre foi reconhecido como um procedimento lícito com o escopo de reduzir ou excluir a carga fiscal, tendo efeitos elisivos, portanto **há uma ampla liberdade para o contribuinte escolher sua forma de atuação jurídica, desde que não afronte a lei**, [...]. Além disso, verifica-se que a fiscal não fundamentou a imposição de multa de 75% ou de 150% [...].

g) Desse modo, ante a inexistência de intuito de fraude, ante a licitude e publicidade dos atos praticados, decorrente do planejamento tributário, bem como da inexistência de cabal comprovação de fraude e dolo específico pela Autoridade Fiscal, não há possibilidade de aplicação de multa qualificada de 150%.

V. VEDAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO - PRINCÍPIO E MULTA

h) [...] o princípio do não-confisco - esculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal - tem como função precípua não só o direito a proteção do direito de propriedade, mas também faz a ligação entre a tributação e os demais direitos constitucionais, ressoando no sentido de que o sistema tributário não pode vir em desfavor destes.

i) O princípio da não-confiscatoriedade tributária contido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, pela qual é vedado aos entes políticos "utilizar tributo com efeito de confisco", estabelece uma limitação ao exercício da capacidade tributária ativa na medida em que proíbe o ente Estatal de conduzir, no campo da fiscalidade, qualquer injusta atividade de apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes.

j) Assim, ante a fundamentação aduzida, da impossibilidade de efeito confiscatório, **requer seja determinada a redução da multa aplicada no Auto de Infração, haja vista que o valor da multa não pode ser superior ao valor da obrigação tributária exigida.**

VI - DO ERRO NO CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA APURADO SOBRE A SUPOSTA SIMULAÇÃO

k) [...], analisando os valores das Notas Fiscais emitidas pela empresa, os pagamentos realizados e a memória de cálculo elaborada pela própria

Autoridade Fiscal contida à fl. 19 do Termo de Verificação Fiscal e Encerramento, o valor da suposta infração no mês de dezembro/2011 foi de R\$ 227.500,00 (duzentos e vinte e sete mil e quinhentos reais) e não R\$ 257.500,00 como lançado.

l) Assim, diante desse erro, o valor do Imposto Devido lançado está incorreto. Considerando a base correta, o valor do Imposto Devido é de R\$ 163.648,32 (cento e sessenta e três mil seiscentos e quarenta e oito reais e trinta e dois centavos), e não R\$ 171.448,31 como fora lançado.

m) Outro equívoco na apuração do Imposto Devido foi cometido na apuração referente ao ano-calendário 2012, especificamente em relação ao valor do IRRF.

n) Analisando os valores de IRRF devidamente destacados nas Notas Fiscais, e inclusive relacionados pela Autoridade Fiscal às fls. 19/20 do Termo de Verificação Fiscal e Encerramento, o valor do IRRF no ano-calendário de 2012 foi de R\$ 53.779,50 (cinquenta e três mil, setecentos e setenta e nove mil reais e cinquenta centavos). No entanto, houve erro de lançamento no Auto de Infração, o valor a deduzir à título de IRRF pela Sra. Auditora foi de R\$ 53.629,50 (cinquenta e três mil seiscentos e vinte e nove reais e cinquenta centavos)

VII - DO ERRO NO CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA APURADO SOBRE AS DIFERENÇAS ENTRE HOLERITES DO ANO-CALENDÁRIO E DIRF 2012

o) Conforme o Holerite do mês de dezembro/2011, o valor de R\$ 70.778,53 refere-se à soma das rubricas de Dias trabalhados, Férias no Mês e 1/3 de Férias no Mês. Portanto, houve erro no preenchimento da Declaração pela empresa por não incluir a quantia correspondente à Licença s/Remuneração de R\$ 65.333,33. Entretanto, conforme pode-se constatar no holerite e na DIRF 2012 original e na DIRF Retificadora [...], o valor do IRRF foi de R\$ 35.871,31, sendo R\$ 21.734,51 sobre a remuneração e R\$ 14.136,80 sobre as férias.

p) Esse valor de R\$ 35.871,31, referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte, foi calculado incluindo na sua base o valor da Licença s/Remuneração. Considerando que o valor do IRRF (excluindo valor IRRF Férias) foi de R\$ 21.734,51, constata-se que a base de cálculo para a retenção foi o valor total correspondente à soma de Dias Trabalhados com Licença S/remuneração. Essa (*sic*) fato é evidente haja vista que o valor retido é superior ao valor da remuneração correspondente à rubrica de Dias Trabalhados.

q) Em relação à multa de ofício, foi imposta multa no percentual de 75%, caracterizando como omissão de rendimentos.

r) Entretanto, diante das informações prestadas pela empresa Clube Atlético Mineiro, verifica-se que a omissão que ocorreu foi em razão de

erro cometido pela fonte pagadora no lançamento dos rendimentos pagos na DIRF e, conseqüentemente, do Comprovante de Informe de Rendimentos do Impugnante.

4. Ao final, o Impugnante requer o acolhimento da impugnação e a improcedência do Auto de Infração. Subsidiariamente, "apenas na remota hipótese de não acolhimento do pedido acima [...], requer a improcedência da multa qualificada de 150% ou, ainda, a redução dessa multa, pois "o valor da multa não pode ser superior ao valor da obrigação tributária exigida". Nesse mesmo sentido, requer, ainda, a devida correção dos valores do Imposto de Renda lançado" e a "dedução do valor do Imposto devido mediante a devida dedução do Imposto de Renda na Fonte, bem como seja afastada a multa de 75% sobre os referidos rendimentos não declarados, referentes aos meses de agosto e dezembro de 2011, por se tratar de erro escusável ante o equívoco nas informações prestadas pela fonte pagadora.

5. Além desses pontos destacados, o Impugnante instrui a sua peça de defesa com manifestações doutrinárias, decisões judiciais e administrativas, alegando que tais decisões confirmariam a ilegalidade da autuação fiscal.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 6ª Turma da DRJ/CTA, em sessão de 17/06/2016, no acórdão nº 06-54.971 (fls. 2.343/2.362), julgou a impugnação procedente em parte, para corrigir valores lançados equivocadamente pela fiscalização em relação ao recebimento a título de direito de imagem em dezembro de 2011 e ao IRRF no ano-calendário de 2012, conforme se extrai do excerto abaixo reproduzido (fl. 2.360):

(...)

Do Erro no Cálculo do IR sobre o Direito de Imagem (Simulação)

70. Por fim, o Impugnante aponta erros de cálculos na apuração do IR sobre os valores recebidos a título de direito de imagem, ou seja, na simulação apurada pela autoridade fiscal. Segundo a defesa "[...] o valor da suposta infração no mês de dezembro/2011 é de R\$ 227.500,00 (duzentos e vinte e sete mil e quinhentos reais) e não R\$ 257.500,00 como lançado" e "o valor do IRRF no ano-calendário de 2012 foi R\$ 53.779,50 (cinquenta e três mil, setecentos e setenta e nove mil reais e cinquenta centavos). No entanto, houve erro de lançamento no Auto de Infração, o valor a deduzir à título de IRRF pela Sra. Auditora foi de R\$ 53.629,50 (cinquenta e três mil seiscentos e vinte e nove reais e cinquenta centavos)".

71. Ao proceder a análise do conteúdo do Termo de Verificação Fiscal e encerramento (fls. 1121 a 1144) em conjunto com os demais documentos que compõem o auto de infração (fls. 1145 a 1164), verifica-se que assiste razão ao Impugnante, pois, de fato, houve erro no valor lançado de R\$ 257.500,00 com multa de 150% (fl. 1151) para o mês dezembro de 2011.

72. Na verdade, o valor correto a ser lançado é de R\$ 227.500,00, em conformidade com as informações do Termo de Encerramento Fiscal e Encerramento (fl. 1139), sendo que tal valor é confirmado nos documentos fornecidos pela empresa Clube Atlético Mineiro às fls. 717 e 718.

73. Constata-se, ainda, a ocorrência de um outro equívoco nos autos, pois houve uma pequena diferença na apuração do valor do IRRF para o ano-calendário 2012. A soma correta atingiu o valor de R\$ 53.779,50 (fls. 1139 a 1140), no entanto, a autoridade fiscal indicou o valor de R\$ 53.629,50.

74. Diante dessas constatações, informa-se que o auto de infração deve ser corrigido nos itens identificados como incorretos.

(...)

Os ajustes acima efetuados pela autoridade julgadora de primeira instância promoveram a “alteração do valor do imposto de renda para o montante de R\$ 1.805.778,61, mais acréscimos legais pertinentes (muta de ofício e juros de mora) – (fl. 2.362).

Segue abaixo reproduzida a ementa do acórdão (fls. 2.343/2.344):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante 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.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. OFENSA.

Arguições de ofensa a princípios constitucionais refogem à competência da instância administrativa, não podendo a autoridade administrativa negar a aplicação de lei ou ato normativo sob este fundamento.

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA.

As convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

No caso de serviços prestados de forma pessoal (natureza personalíssima), os rendimentos auferidos devem ser tributados na pessoa física, incluindo-se os rendimentos originados no direito de arena e/ou na cessão do direito ao uso da imagem.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional (simulação) de causar dano à Fazenda Pública, correta a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A imposição de penalidades, no âmbito tributário, é norteadada pela responsabilidade objetiva, ou seja, independente de dolo ou de culpa, ocorrido no mundo real o fato reprovável, o autor terá que responder, mesmo que tenha dado azo a tal evento sem nenhuma pretensão volitiva.

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.

Impõe-se a procedência da impugnação quando o contribuinte apresenta provas capazes de afastar os pressupostos de fato do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 06/07/2016 (AR de fl. 2.366), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 05/08/2016 (fls. 2.368/2.416), acompanhado de documentos (fls. 2.417/2.418), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

MÉRITO

I. AS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

II. DA TRIBUTAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM - DA POSSIBILIDADE DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE IMAGEM POR PESSOA JURÍDICA - INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E SIMULAÇÃO

III. DA SEPARAÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA PESSOA FÍSICA E DA PESSOA JURÍDICA

IV. DA INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA DE 150%

V. DA DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO REFERENTE AO ANO CALENDÁRIO 2009

VI. DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

VII. DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO - OMISSÃO RENDIMENTOS TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

IV. – PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a admissão do presente Recurso Voluntário, já que tempestivo e regular, juntando-se estas razões ao processo administrativo nº 10980.724.034.2015-45, para posterior remessa ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ante os fundamentos aduzidos no presente Recurso, requer a reforma do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ de Curitiba/PR, para o fim de cancelar o lançamento fiscal impugnado, com fundamento nas razões acima elencadas, especialmente a possibilidade legalmente prevista de exploração comercial de direito de imagem por pessoa jurídica, da qual a pessoa física detentora é sócia, inexistindo simulação.

Na remota hipótese de não ser dado o total provimento ao presente Recurso, coma manutenção do crédito tributário, requer seja dado parcial provimento para o devido afastamento da multa qualificada de 150% imposta, ante o fato de que não estão presentes os requisitos para sua aplicação. Também requer o provimento para o cancelamento do lançamento da multa de ofício de 75%, referentes às competências de agosto e dezembro de 2011, por frontalmente contrariar o disposto na Súmula CARF nº 73.

Na eventualidade de ser mantido o lançamento de ofício, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reconhecida e declarada a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento de ofício de créditos tributários de IRPF referente ao ano calendário de 2009.

Requer, por fim, seja o procurador constante da procuração em anexo intimado, via correios, de todos os atos que venham a ser praticados nestes autos, especialmente para possibilitar a realização de sustençaõ (*sic*) oral, sob pena de mitigação do direito constitucional à ampla defesa.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade razão pela qual deve ser conhecido.

QUESTÃO PRÉVIA

Prejudicial de Mérito - Decadência.

Ainda que não tenha sido aventada tal matéria por ocasião da impugnação, no recurso voluntário o Recorrente suscita a decadência em relação ao ano calendário de 2009 sob o argumento de que, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, a Fazenda Pública teria cinco anos contados da data do fato gerador (31/12/2009) para efetuar o lançamento, expirando-se tal prazo em 31/12/2014, considerando que o auto de infração somente foi lavrado apenas em 25/11/2015, quando já havia se operado a decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício.

A decadência constitui matéria de ordem pública que pode ser conhecida de ofício e, por conseguinte, alegada em qualquer tempo e grau de jurisdição, nos termos do estabelecido no artigo 210 da Lei nº 10.406 de 2002 (Código Civil)¹ e nos artigos 342, inciso II e 487, inciso II da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil)², motivo pelo qual será conhecida.

Em que pesem os argumentos do Recorrente, todavia razão não lhe assiste como se verá a seguir.

O Recorrente parte do pressuposto de ter havido pagamento de imposto de renda nas declarações de ajuste anual apresentadas, alegando que (fl. 2.411):

(...)

A requalificação de um fato jurídico, praticado licitamente pelo contribuinte em razão de um planejamento tributário, não implica na configuração de fraude ou simulação no sentido estrito que permita a aplicação da multa qualificada e da contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 173, I do CTN.

Desse modo, ante a fundamentação aduzida e do posicionamento da jurisprudência administrativa e judicial, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reconhecida e declarada a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento de ofício de créditos tributários de IRPF referente ao ano calendário de 2009.

(...)

Vejamos o teor do artigo 150, § 4º Lei nº 5.172 de 1966 (CTN)³:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em apreço a fiscalização apontou ter constatado a existência de simulação nos contratos de uso, gozo, apelido, voz e de imagem do Sr. Alex Stival (fiscalizado) realizados entre a pessoa jurídica A.D. Assessoria Empresarial (cedente) e as pessoas jurídicas cessionárias —

¹ LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil.

² LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.

³ LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Clube Atlético Mineiro e Unimed-Rio - conforme se extrai dos excertos abaixo reproduzidos (fls. 1.133/1.137):

(...)

1.4 Da simulação dos contratos de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e de imagem com a utilização de interposta pessoa jurídica - A. D. Assessoria Empresarial Ltda

(...) os contratos de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e de imagem do Sr. Alex Stival (fiscalizado) realizados entre a pessoa jurídica cedente - A. D. Assessoria Empresarial Ltda - e as pessoas jurídicas cessionárias — Clube Atlético Mineiro e Unimed-Rio - foram simulados com o único objetivo de diminuir a carga tributária (impostos e contribuições) tanto da pessoa física (fiscalizado) quanto da pessoa jurídica cessionária, (...)

(...)

De acordo com o art. 11 do Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002), o direito de personalidade é intransmissível.

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

Desse modo, por se tratar de um direito personalíssimo, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, sendo a essa vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse. Cabe aqui ressaltar que o direito de imagem é inalienável, mas nada impede a sua exploração comercial. **O proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular**, pois apenas este pode licenciar o uso da imagem.

Somado ao fato descrito acima, salientamos que ao intimar a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda (Doc.'s 17 e 20) a apresentar os contratos firmados com o fiscalizado, tendo por objeto a aquisição da titularidade dos direitos de uso, gozo e exploração do nome apelido, voz e imagem, **a empresa**, através de seu representante Sr. Juarez Fernando Casagrande, **informou não possuir contrato** celebrado com o Sr. Alexi Stival (Doc. 20, Fl. 05).

A **ausência** de qualquer instrumento escrito de **cessão de direitos de imagem** do fiscalizado para a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, conforme determina o art. 227 do Código Civil Brasileiro, **configura**, dessa forma, uma **situação inadmissível**.

(...)

Assim sendo, **qualquer contrato** cujo objeto seja a **utilização da imagem** de certa pessoa por outrem visa, acima de tudo, **receber a autorização do titular para não violar tal garantia fundamental**.

Conclui-se, portanto, que a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda não tinha como negociar, em nome próprio, os direitos de imagem de um dos sócios, primeiro, em razão da impossibilidade sócio jurídica de ser detentora/titular de tais direitos e, segundo, porque não se comprovou sequer a existência da cessão dos direitos de imagem do fiscalizado para ela, inexistindo qualquer prova documental desse negócio considerado impossível.

(...)

Destacamos, também, outro ponto que corrobora com a intenção de simulação dos contratos de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e de imagem da pessoa física com a pessoa jurídica - A. D. Assessoria Empresarial Ltda. O percentual de participação do fiscalizado na empresa é de 5% (cinco por cento) do capital. Nesse caso não se vislumbra nenhum interesse econômico na conduta adotada pelo técnico de futebol, entrega a um terceiro de todo o fruto da exploração do seu direito de imagem, tendo em vista a sistemática de participação dos lucros vigente nas sociedades com fins lucrativos proporcionais ao valor do capital possuído, conforme determina a cláusula décima segunda do contrato social (Doc. 23, Fl. 10). O fiscalizado, nesse caso, ficaria com apenas cinco por cento dos seus direitos de imagem, cedendo gratuitamente os noventa e cinco por cento restante aos outros sócios.

Ressalte-se, também, que o contribuinte não informou em sua declaração de ajuste anual os valores recebidos decorrentes dos contratos de direito de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e imagem (Doc. 02 a Doc. 05) e a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda não apresentou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) e conseqüentemente não recolheu os tributos relativos aos contratos simulados. Dessa forma, houve um evidente atentado aos cofres públicos, uma vez que, além de se utilizar de uma pessoa jurídica para camuflar recebimentos de pessoa personalíssima, acima retratados, também a pessoa jurídica não recolheu aos cofres públicos o valor devido referente aos referidos contratos.

Por todos os fatos narrados acima, fica evidente tratar-se de simulação o contrato realizado com a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda com o objetivo de reduzir a base de incidência para aplicação dos tributos e contribuições.

(...)

Extrai-se da reprodução acima que restou configurada a intenção fraudulenta do contribuinte que, por meio de simulação, omitiu rendimentos de natureza personalíssima, utilizando-se para tanto de uma pessoa jurídica, sendo que esta também não recolheu aos cofres públicos os valores dos tributos e contribuições devidas sobre tais fatos geradores.

Tal situação descrita atrai a aplicação da parte final do § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo para a fazenda pública realizar o lançamento passa a ser o previsto no artigo 173, inciso I do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

O fato gerador do imposto de renda, nos termos do artigo 43, incisos I e II do CTN, é complexo, ou seja, ainda que devida a antecipação à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, o mesmo só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário, conforme se depreende da redação dos artigos 2º e 11 da Lei nº 8.134 de 1990⁴. Nesse sentido o teor da recente Súmula CARF nº 223:

SÚMULA CARF Nº 223

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

No caso em apreço a data do fato gerador referente ao ano-calendário de 2009 era **31/12/2009**, considerando-se a contagem do prazo prevista no artigo 173, inciso I do CTN, tem-se que o prazo decadencial começou a fluir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em **01/01/2011** e teve por termo final o dia **31/12/2015**. Como visto anteriormente, o contribuinte foi cientificado do lançamento em **25/11/2015** (fls. 1.144 e 1.164), dentro do prazo legal para a constituição do lançamento, de modo que não há decadência a ser reconhecida.

Do exposto, nada a prover neste tópico.

MÉRITO

As questões meritórias arguidas giram em torno dos seguintes pontos:

Da Tributação do Direito de Imagem - Da Possibilidade de Exploração Econômica de Imagem por Pessoa Jurídica - Inexistência de Fraude e Simulação.

O Recorrente afirma ser imperiosa a reforma do acórdão recorrido haja vista que as alegações não coadunam com o ordenamento jurídico e com a realidade dos fatos.

Aduz que o acórdão parte de premissas equivocadas ao alegar: (i) que não haveria possibilidade de a empresa A.D Assessoria celebrar o contrato de cessão, de modo que o proveito econômico da cessão de imagem seria do Recorrente, como técnico de futebol, o qual seria o sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo ante o contrato devidamente celebrado; (ii) nos termos do artigo 43 do CTN, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente de sua denominação, implica na ocorrência de fato gerador do IR, da qual o

⁴ LEI Nº 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.

Recorrente, como titular do direito de imagem, seria o contribuinte; (iii) que a pessoa jurídica apenas poderia gerenciar o direito de imagem, mas que os rendimentos auferidos sempre seriam do titular, pessoa física, o que afronta o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e (iv) o referido artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005 não se aplica ao caso em análise, pois estaria restrito a serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Relata que com o advento da Lei nº 11.196 de 2005 houve modificação do entendimento jurisprudencial, haja vista que o dispositivo legal é claro ao estabelecer a possibilidade de prestação de serviços em caráter personalíssimo por pessoa jurídica, definindo a legislação aplicável para as pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários.

Colaciona jurisprudência do CARF neste sentido.

Expõe ser plenamente possível que a empresa A.D Assessoria Empresarial celebrasse os contratos de cessão de imagem do Recorrente, nos quais interveio como anuente, e recebesse como faturamento próprio os rendimentos decorrentes dessa exploração.

Salienta que a questão levantada no acórdão de que não houve um contrato formal firmado entre o recorrente e a empresa A.D. Assessoria Empresarial, da qual é sócio, mostra-se ultrapassado ante o fato de que o próprio Recorrente firmou os contratos celebrados como interveniente anuente, comprovando a cessão para exploração dos direitos patrimoniais de sua imagem feita à empresa.

A alegação de que o proveito econômico, fato gerador do Imposto sobre a Renda, pertencer única e exclusivamente à pessoa do técnico de futebol encontra enorme equívoco, pois a doutrina e a jurisprudência vislumbram que há possibilidade de exploração da imagem de um atleta/técnico, mediante a constituição de uma empresa para tal finalidade, a qual será detentora dos direitos patrimoniais dessa cessão de uso de imagem de seu sócio.

Colaciona doutrina sobre o tema.

Informa ser cabível a diferenciação entre (i) direito personalíssimo e (ii) licença de uso de direito de imagem (marketing da imagem do profissional), isto porque o titular da imagem pode, sim, realizar a exploração da mesma mediante uma empresa constituída. O simples fato de a imagem ser um direito personalíssimo em nada impede que a sua exploração comercial seja realizada por uma pessoa jurídica da qual o detentor do referido direito é sócio.

Relata que o artigo 45 do Decreto nº 7.984 de 2013⁵ estabelece a natureza civil do contrato de cessão de uso de imagem, o qual pode ser livremente negociado e contratado pelo atleta, não se confundindo com o contrato de trabalho.

⁵ **DECRETO Nº 7.984, DE 8 DE ABRIL DE 2013.** ~~Regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre esporte.~~ Regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre esporte, e a Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018, quanto à destinação de recursos de loterias às entidades desportivas. (Redação dada pelo Decreto nº 11.010, de 2022) Vigência

No decorrer da ação fiscal o auditor fiscal reclassificou os rendimentos decorrentes dos contratos de cessão de uso de imagem como rendimentos recebidos pela pessoa física. Assim, a principal questão a ser examinada no presente litígio refere-se à identificação do verdadeiro contribuinte responsável pela tributação dos rendimentos decorrentes da cessão dos direitos de imagem, se a pessoa jurídica, como defende o impugnante, ou a pessoa física, como considerou o auditor fiscal.

O fato gerador do imposto de renda está assim definido no artigo 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

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

O artigo 20 do Código Civil⁶ dispõe preceito substantivo no que diz respeito ao direito de imagem, assegurando expressamente que a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se destinarem a fins comerciais.

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

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

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

⁶ **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002.** Institui o Código Civil.

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

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

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

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

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

Neste contexto, oportuna a reprodução do seguinte excerto do acórdão recorrido (fl. 2.352):

(...)

15. Tratando-se de direito da personalidade, portanto, somente o titular, por ato de sua vontade, pode dele dispor.

16. Nesse sentido, o art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 (Lei Pelé) dispõe:

Art. 87. O direito ao uso de 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.

17. A citada lei apenas admite a possibilidade do atleta ceder o direito ao uso de imagem a terceiros (clubes de futebol), mediante um contrato específico, paralelo ao contrato de trabalho. Não determina a forma de tributação e nem poderia, sendo matéria restrita à legislação tributária.

18. Diante dessas considerações, evidentemente não há como a pessoa jurídica A. D. Assessoria Empresarial Ltda ceder, na qualidade de titular, o uso da imagem, nome e voz do seu sócio, em razão da impossibilidade lógico-jurídica de ser detentora de tais direitos.

19. Nesse contexto, o proveito econômico, fato gerador do Imposto sobre a Renda, pertence única e exclusivamente à pessoa do técnico de futebol. A pessoa física é quem tem relação pessoal e direta com a obtenção do rendimento

decorrente do licenciamento de sua imagem, o que torna indiscutível ser ela a contribuinte, nos termos dos art. 45 e 121, inciso I, do CTN:

(...)

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

Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

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

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

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

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

Art. 87-A (...)

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

O próprio *caput* do artigo 45 do Decreto nº 7.984 de 2013⁷ estabelece a natureza civil do contrato de cessão de uso de imagem, o qual pode ser livremente negociado e contratado pelo atleta, não se confundindo com o contrato de trabalho, porém estabelece em seus §§ 1º e 2º que tal ajuste não substitui o vínculo trabalhista com a entidade desportiva e que são nulos de pleno direito os atos praticados através do contrato civil de cessão de imagem com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar as garantias e direitos trabalhistas do atleta:

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

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

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

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

Dentre as inovações normativas, o artigo 129 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, estabeleceu que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas:

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

Extrai-se como requisitos exigidos pela norma: (i) a aplicação tão-somente para os casos de prestação de serviços intelectuais, aí incluídos também aqueles de natureza científica,

⁷ **DECRETO Nº 7.984, DE 8 DE ABRIL DE 2013.** ~~Regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto.~~ Regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e a Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018, quanto à destinação de recursos de loterias às entidades desportivas. (Redação dada pelo Decreto nº 11.010, de 2022) Vigência

artística ou cultural e (ii) que as regras próprias de tributação da pessoa jurídica apenas são aplicáveis à sociedade prestadora de serviços “quando por esta realizável”, ainda que seja imposta obrigação de caráter personalíssimo a sócios ou empregados.

O texto da norma demonstra claramente que a cessão da exploração do direito de imagem do jogador/técnico de futebol não foi acolhida no rol dos serviços albergados pelo artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005, mesmo após o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 pelo Supremo Tribunal Federal, que apenas reconheceu a sua constitucionalidade, mas não promoveu qualquer alteração ou mesmo deu margem à interpretação diversa.

Resta claro, portanto, à vista do exposto que, nos moldes como foi constituída e utilizada a empresa, a remuneração recebida pelo ora Recorrente a título de cessão de direitos de imagem não poderia ter sido oferecida à tributação na pessoa jurídica, mesmo no período posterior a essas alterações legais, concluindo-se que o profissional dela fez uso única e exclusivamente para tributar rendimentos próprios de sua pessoa física com o fim de enquadrá-los em uma tributação menos onerosa.

Depreende-se da situação descrita que a natureza jurídica deve corresponder à circunstância de fato e assim sendo, não se pode admitir e nem aceitar que uma empresa, cujo único objetivo foi o de atuar como emissora de notas fiscais, seja usada para deturpar a real natureza de rendimentos auferidos pela pessoa física.

Em vista dessas considerações, restou comprovado que, em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de cessão de uso de imagem formalmente celebrados, a verdadeira relação jurídico-tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do Recorrente e tais empresas, não se aplicando à situação do interessado o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005.

Do exposto, nada a prover neste tópico, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Da Separação e Independência da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica.

Neste tópico o Recorrente contesta a fundamentação do acórdão recorrido sobre a questão referente à entrega das declarações pela empresa A.D Assessoria Empresarial e do percentual da participação societária do Recorrente. Segundo essas alegações, estaria caracterizada "a ausência de substância econômica e de propósito negocia/ que respaldasse a participação da pessoa jurídica." Apontou, ainda, que a inadimplência e ausência de algumas declarações pela empresa A.D Assessoria, juntamente com o fato de que o Recorrente possui 5% do capital social, reforçaria a configuração de simulação.

Menciona novamente que no artigo 129 da Lei nº 11.196 de 2005 há previsão para que haja a exploração comercial de direito personalíssimo.

Alega que o inadimplemento no pagamento dos tributos e no cumprimento das obrigações acessórias da empresa A.D. Assessoria não implica em comprovação de simulação e fraude como se alega no acórdão recorrido e nem na possibilidade de desconsideração do negócio jurídico para sua tributação.

Relata não ser procedente o argumento de que somente a DCTF, como instrumento de confissão de dívida, seria hábil para o reconhecimento do crédito tributário pela autoridade fazendária.

No tocante ao fato de que o Recorrente possui 5% da participação societária na empresa A.D Assessoria Empresarial e que isso acarretaria indício de simulação, afirma haver um grande equívoco, haja vista que a participação societária, em uma sociedade limitada, não determina a forma de distribuição de lucro, a qual pode ser desproporcional, bem como em qualquer momento a fiscalização tributária comprovou a ausência de *affectio societatis* entre os sócios da empresa A.D Assessoria Empresarial.

Conclui afirmando que se constata o equívoco da conclusão contida no acórdão recorrido, pois o enquadramento efetuado pela fiscalização tributária é incorreto e deve ser devidamente corrigido mediante o total provimento do presente recurso voluntário.

Em que pesem as insurgências do Recorrente, todavia razão não lhe assiste, de modo que o acórdão recorrido deve ser mantido pelos seus próprios fundamentos (fls. 2.354/2.355), reproduzidos nos excertos abaixo, com os quais concordo, motivo pelo qual os utilizo como razão de decidir neste tópico, a teor da disposição contida no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

Da Entrega da DCTF e da Participação Societária

31. O Impugnante afirma que "não pode se considerar como fundamento para o lançamento o fato de que não teriam sido entregues as DCTF da empresa A. D. Assessoria, haja vista que a DCTF somente é uma obrigação acessória, sendo que as demais obrigações, como DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica e a Declaração de Imposto de Renda na Fonte - DIRF, já são hábeis para a constituição do crédito tributário, pois permitem o amplo e inequívoco conhecimento pela Receita Federal do faturamento auferido pela empresa, bem como o fato de que o simples inadimplemento no pagamento de tributos pela pessoa jurídica não pode ser considerado como prova de simulação para imputar a receita da empresa como rendimento tributável do sócio, pessoa física, como se pretende no Auto de Infração".

32. Argumenta, também, que "ante a aplicabilidade do princípio da livre iniciativa e da liberdade de associação, a participação societária do Impugnado de 5% no capital da empresa A. D. Assessoria Empresarial em nada corrobora com a intenção de simulação, já que em nenhum momento a Autoridade Fiscal

comprovou ou demonstrou a irregularidade da constituição da empresa ou a ausência de *affectio societatis* entre os sócios".

33. Nesse contexto, reitera-se que, ao contrário do que afirma a defesa, o presente auto de infração não está cobrando impostos que já foram apurados e reconhecidos pela pessoa jurídica, pois tais tributos incidem, especificamente, sobre os resultados e sobre a movimentação de pessoa jurídica.

34. Na verdade, os argumentos apresentados pela Fiscalização apenas demonstram que as operações, supostamente efetuadas pela empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, ocorreram de forma simulada, pois se tratavam de rendimentos decorrentes de direito personalíssimo que deveriam ser tributados na pessoa física do Impugnante.

35. Observa-se, nesse mesmo sentido, que o proveito econômico do negócio realizado teve por destinatário direto o sujeito passivo e não a pessoa jurídica formalmente contratada. Caracterizando-se, assim, a ausência de substância econômica e de propósito negocial que respaldasse a participação da pessoa jurídica em comento. Com efeito, nos termos da lei civil, haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem e contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (Lei nº 10.406, de 10/01/2002, Código Civil, art. 167).

36. Portanto, o auto de infração apenas demonstrou a simulação do negócio jurídico praticado pela empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, não constituindo objeto do lançamento a desconsideração da pessoa jurídica.

37. Realizados esses esclarecimentos, é importante destacar que a legislação tributária federal reconhece a DCTF como **confissão de dívida**, constituindo-se em declaração essencial para a regularidade fiscal das pessoas jurídicas no âmbito federal, portanto, não merece guarida a afirmação do Impugnante sobre a importância da DCTF.

38. Diante disso, evidencia-se que a autoridade fiscal ao apontar a ausência da entrega da DCTF, ou a sua apresentação com valores zerados, acrescentou mais um elemento que demonstra a intenção da pessoa jurídica em não recolher os impostos devidos, ou seja, além dos outros fatores já citados, a conduta adotada pela pessoa jurídica indica que não havia sequer o cuidado com o cumprimento das obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária federal, reforçando a constatação de que a sua criação foi idealizada com a finalidade de fugir da devida tributação pelo Imposto de Renda.

39. Seguindo nesse mesmo sentido, a autoridade fiscal afirma que apesar do Impugnante ser o titular pleno do direito de imagem, participa com apenas 5% do capital social da pessoa jurídica, ou seja, essa situação descrita no auto de infração reforça a constatação da simulação apontada pela Fiscalização.

40. Diante desses fatos, demonstra-se que o Impugnante não tributou na pessoa física o Imposto de Renda (IRPF) devido pelo auferimento dos recursos (renda) decorrentes da exploração do direito da sua imagem. Na verdade, o Impugnante, por meio da criação de uma pessoa jurídica, buscou, indevidamente, diminuir os valores efetivamente devidos de IRPF.

41. Isto posto, conclui-se que o enquadramento efetuado pela autoridade fiscal durante a fase procedimental da fiscalização foi correto e não há reparos a serem feitos no auto de infração.

(...)

Da Multa Qualificada.

O Recorrente alega que deve ser afastada a multa qualificada ante a inexistência dos requisitos para sua aplicação.

Afirma que o ora Recorrente, buscou agir dentro dos parâmetros legais, com institutos legalmente previstos, para realizar a exploração comercial do seu direito de imagem, ou seja, utilizou-se de um planejamento tributário visando a profissionalização da exploração comercial por uma empresa, com a consequente redução da carga tributária incidente na operação.

Colaciona jurisprudência do CARF.

Relata que ficou cabalmente demonstrado que o Recorrente, ao explorar comercialmente o seu direito de imagem por meio de pessoa jurídica, da qual é sócio, o fez adotando o entendimento de existir expressa previsão legal no artigo 129 da Lei n.º 11.196 de 2005, inexistindo qualquer dolo ou omissão dolosa pelo contribuinte.

Esclarece que, analisando os dispositivos legais, fica evidente que para que haja possibilidade de aplicação da multa qualificada, é imprescindível que estejam presentes todos os requisitos dos art. 71, 72 e 73 da referida Lei n.º 9.430 de 1996, ou seja, a presença de atos dolosos que sejam definidos e tipificados legalmente como sonegação, fraude e conluio. Desse modo, somente com a comprovação da realização de conduta com dolo específico é que ficaria configurada a possibilidade de imputação da multa qualificada.

Conclui, ante toda a fundamentação aduzida no presente recurso, especialmente em razão da licitude e publicidade dos atos praticados pelo Recorrente, decorrente de planejamento tributário, bem como da inexistência de comprovação de fraude e dolo específico pela autoridade fiscal e acórdão recorrido (os quais presumiram fraude em razão de simulação), não há possibilidade de aplicação de multa qualificada de 150%.

Requer, apenas na remota hipótese de não provimento do presente Recurso em relação ao afastamento da tributação na pessoa física do contribuinte decorrente dos contratos de licença de imagem, seja dado provimento ao presente recurso voluntário para que seja retirada a qualificação da multa de ofício.

Depreende-se do Relatório Fiscal que o motivo ensejador da qualificação da multa deveu-se ao fato da fiscalização ter identificado a ocorrência, em tese, de simulação por parte dos contratantes e beneficiários (autuado, clube e empresa contratante), em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento de ônus fiscais (além de trabalhistas e previdenciários) ao se utilizar de pessoas jurídicas da qual era sócio para tributar rendimentos decorrentes da venda de seus direitos de imagem, que têm natureza personalíssima e, portanto, deveriam ter sido oferecidos à tributação pela pessoa física.

O artifício utilizado da utilização de uma pessoa jurídica já constituída 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.

A simulação aqui referida se refere ao instituto previsto no artigo 167 do Código Civil⁸:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Por sua vez, o artigo 170 do referido Código Civil estabelece que:

Art. 170. 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 jurídica para a cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional de um dos sócios, configurando a perfeita subsunção dos fatos à hipótese prevista nos incisos I e II do § 1º do artigo 167 do Código Civil.

Da situação descrita existe evidentemente um terceiro prejudicado – a Fazenda Pública – o que acaba por completar o suporte fático do preceito legal.

No caso analisado a situação jurídica não corresponde à situação de fato, restando caracterizada a evasão fiscal, não permitida no ordenamento jurídico.

⁸ LEI Nº 10.406 DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil.

Neste contexto, a qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção fraudulenta do contribuinte de mascarar a natureza dos rendimentos da pessoa física, mediante simulação em conluio com as fontes pagadoras de tais rendimentos através da utilização de interposta pessoa jurídica com o único objetivo de intermediar o recebimento da remuneração pelo uso de sua imagem, sendo que tal conduta beneficiou a ambos os contratantes com a redução do ônus tributário.

De acordo com a prescrição contida no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Em obediência ao princípio da legalidade não há amparo legal para que, por meio de interpretação analógica, isentar-se ou reduzir o percentual de multas, ainda que o contribuinte não tenha agido de má-fé.

Não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, aplicou a multa no patamar fixado na legislação. Não há, portanto, como se deferir o pedido para redução da multa.

Cabe, contudo, ser observado no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996⁹, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Da Impossibilidade da Aplicação de Multa de Ofício - Omissão Rendimentos Trabalho com Vínculo Empregatício.

⁹ **LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

Sustenta o Recorrente ter elaborado a declaração de ajuste anual com base no Comprovante de Informe de Rendimentos gerado pela fonte pagadora (Clube Atlético Mineiro), o qual foi emitido com erro ante as omissões de valores nos meses de agosto e dezembro de 2011.

Alega que na fundamentação do acórdão que manteve a multa de ofício consta que o erro da fonte pagadora não eximiria o contribuinte de informá-los na Declaração de Ajuste Anual, restando caracteriza a omissão que ensejaria a aplicação da multa de ofício de 75%.

Requer o afastamento da multa de ofício de 75% sobre os rendimentos não declarados, referentes aos meses de agosto e dezembro de 2011, por se tratar de erro escusável ante o equívoco nas informações prestadas pela fonte pagadora, suscitando a aplicação ao caso da Súmula CARF nº 73.

Inicialmente vejamos as informações constantes no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (fls. 1.137/1.138):

(...)

2.1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

2.1.1. Das diferenças encontradas entre os holerites do ano-calendário 2011 e a DIRF-2012.

Omissão na Declaração de Ajuste Anual de 2012 de rendimentos recebidos da empresa Clube Atlético Mineiro, por intermédio de pagamento de verbas trabalhistas pagas nos meses de agosto de 2011 (Doc. 11, Fl. 85) e dezembro de 2011 (Doc. 11, Fl. 93) constantes dos holerites do fiscalizado e não declarados na DIRF-2012 (Doc. 28), sendo que a empresa, após recebimento da Intimação Fiscal nº ALS 10, confirmou a omissão, constatada por essa fiscalização, procedendo a retificação de sua DIRF-2012 (Doc. 29).

Sendo assim, estamos lançando omissões de rendimentos recebidos de pessoa física, retificados pela empresa e não constantes da DAA do fiscalizado, conforme demonstrado a seguir.

Mês/Ano	Rendimento Tributável	Imposto Retido na Fonte
Agosto/2011	93.916,67	24.991,45
Dezembro/2011	65.333,33	0,00

(...)

Em relação às referidas diferenças lançadas, constata-se que por meio do Termo de Intimação Nº ALS 10, emitido em 21/09/2015, o CLUBE ATLÉTICO MINEIRO foi intimado a (fls. 764/766):

(...)

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº ALS 01, encaminhado por V.Sra em 28/11/2014, foram apresentados cópias dos holerites (Recibos de pagamentos de

salário) referente aos pagamentos efetuados ao Sr. Alexi Stival nos anos-calendário de 2011 e 2012. Constatamos divergências desses pagamentos em relação as DIRF (anos-calendário de 2011 e 2012) entregues a Receita Federal. Dito isto solicitamos:

1. Informar o motivo da não inclusão do pagamento de agosto de 2011, cópia do holerite em anexo, na DIRF exercício 2012, ano-calendário 2011;
2. Informar e apresentar os valores que compõem o Rendimento Tributável do 13º Salário do ano-calendário de 2011 em sua DIRF, ano-calendário 2011;
3. Informar o motivo da não inclusão nos Rendimentos Tributáveis do mês de dezembro/2011 de sua DIRF exercício 2012, ano-calendário 2011, da verba "Licença Remunerada" cujo valor foi de R\$ 65.333,33 (sessenta e cinco mil trezentos e trinta e três reais e trinta e três centavos);

(...)

Em atendimento ao solicitado, o CLUBE ATLÉTICO MINEIRO, apresentou resposta datada 30/09/2015, com os esclarecimentos abaixo (fl. 770), acompanhada de cópias de documentos (fls. 771/779):

CLUBE ATLÉTICO MINEIRO, entidade de prática desportiva inscrita no CNPJ/MF sob o nº 17.217.977/0001-68, com sede no Município de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, na Avenida Olegário Maciel, nº 1.516, vem, por seu Departamento de Pessoal, ao ensejo do recebimento do Termo de Intimação em referência, informar que em face das divergências encontradas nas DIRF's — anos-calendários 2011 e 2012 — atinentes aos pagamentos realizados ao seu ex-funcionário, Sr. Alex Stival, o Clube enviou DIRF retificadora (doc. anexo 01), em 28.09.2015, apresentando:

- 1) A remuneração do Sr. Alexi Stival referente a agosto/2011 — DIRF exercício 2012, ano-calendário 2011 (doc. anexo 02);
- 2) Os valores que compõe o rendimento tributável do 13º salário do Sr. Alexi — ano-calendário 2011 (doc. anexo 03), e;
- 3) A inclusão da verba Licença Remunerada paga ao Sr. Alexi em dezembro/2011 — DIRF exercício 2012, ano-calendário 2011 (doc. anexo 04).

(...)

Depreende-se do acima exposto que: (i) os valores lançados não compuseram a DIRF original, conforme se observa da cópia entregue pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fl. 57); (ii) a fiscalização tomou conhecimento de que tais valores não foram informados na DIRF original entregue pela fonte pagadora CLUBE ATLÉTICO MINEIRO e, por conseguinte, não haviam sido declarados pelo contribuinte na declaração de ajuste anual do exercício de 2012, ano-calendário de 2011, somente após ter solicitado informações ao referido CLUBE, por meio do Termo de Intimação Nº ALS 01, emitido em 09/10/2014 (fls. 82/85), com a resposta apresentada em 28/11/2014 (fls. 87/266) e (iii) apenas em **28/09/2015** houve a entrega

pela fonte pagadora de DIRF retificadora do exercício de 2012, ano-calendário de 2011, com a inclusão dos valores de R\$ 93.916,67, no mês de agosto de 2011 e de R\$ 65.333,33 no mês de dezembro de 2011 (fl. 772).

O contribuinte ao se utilizar das informações constantes na DIRF original entregue pela fonte pagadora, incorreu em erro, pois ela não continha as informações corretas sobre todos os rendimentos auferidos no ano-calendário de 2011. Fato este somente reconhecido pela fonte pagadora quando foi intimada (no ano de 2014) a prestar esclarecimentos sobre os rendimentos pagos ao ora Recorrente.

Assim, uma vez constatada a omissão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda, a fiscalização constituiu o crédito tributário na pessoa física do beneficiário dos rendimentos, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº 12, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 12

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

De se ressaltar que não há óbice que o contribuinte consulte as informações constantes na DIRF entregue pela fonte pagadora, inclusive tal serviço encontra-se disponível no endereço eletrônico da Receita Federal¹⁰ e contém as seguintes orientações:

O que é?

Consulte e tire cópia dos seus rendimentos de acordo com as informações declaradas por suas fontes pagadoras na DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte).

A Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) é a declaração apresentada por pessoas físicas e jurídicas à Receita Federal, onde informam os valores pagos a outras pessoas, as retenções realizadas e outras informações descritas em lei.

Lembre-se! O sistema só apresentará os rendimentos depois que suas fontes pagadoras (quem paga o seu salário, por exemplo) enviarem a DIRF à Receita Federal. O prazo de entrega desta declaração é o último dia de fevereiro do ano seguinte aos que os rendimentos foram pagos.

Atenção! As informações apresentadas não substituem o Comprovante de Rendimentos emitido pelas fontes pagadoras, assim como, não representam,

¹⁰ Disponível em: disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/obter-copia-de-rendimentos-informados-por-fontes-pagadoras>.

necessariamente, a totalidade dos rendimentos a que o contribuinte está obrigado a informar em sua Declaração de Imposto de Renda (DIRPF) ou Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Verificada qualquer divergência nas informações, procure sua fonte pagadora.

Sobre o tema, o próprio Manual do IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA - PERGUNTAS E RESPOSTAS - Exercício de 2012 Ano-calendário de 2011, continha a seguinte orientação ao contribuinte sobre o comprovante de rendimentos:

COMPROVANTE DE RENDIMENTOS COMPROVANTE ERRADO OU NÃO ENTREGUE

051 — Qual é o procedimento a ser adotado pela pessoa física quando a fonte pagadora não lhe fornecer o comprovante de rendimentos ou fornecê-lo com inexatidão?

A fonte pagadora, pessoa física ou jurídica, deve fornecer à pessoa física beneficiária, até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente àquele a que se referirem os rendimentos, documentos comprobatórios, em uma via, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do imposto retido no ano-calendário de 2011, conforme modelo oficial.

No caso de retenção na fonte e não fornecimento do comprovante, o contribuinte deve comunicar o fato à unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal (RFB) do Brasil de sua jurisdição, para as medidas legais cabíveis. Ocorrendo inexatidão nas informações, tais como salários que não foram pagos nem creditados no ano-calendário ou rendimentos tributáveis e isentos computados em conjunto, o interessado deve solicitar à fonte pagadora outro comprovante preenchido corretamente.

Na impossibilidade de correção, por motivo de força maior, o contribuinte pode utilizar os comprovantes de pagamentos mensais, ficando sujeito à comprovação de suas alegações, a critério da autoridade lançadora. (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16; Instrução Normativa RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, arts. 2º a 4º; Instrução Normativa SRF nº 698, de 20 de dezembro de 2006, arts. 1º e 2º)

Das reproduções acima extraem-se as seguintes conclusões: (i) as informações prestadas em DIRF pela fonte pagadora não substituem as constantes no Comprovante de Rendimentos; (ii) ao constatar qualquer divergência nas informações o beneficiário dos rendimentos deve procurar a fonte pagadora para efetuar as correções necessárias e (iii) na impossibilidade de correção o contribuinte pode utilizar os comprovantes de pagamentos mensais, ficando sujeito à comprovação de suas alegações, a critério da autoridade lançadora.

No caso em análise o contribuinte não apresentou o “Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte” do ano-calendário de 2011 emitido pela fonte pagadora CLUBE ATLÉTICO MINEIRO, mas tão-somente a cópia da DIRF original entregue pela referida fonte pagadora (fl. 57).

Nos termos do disposto no artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nos casos de lançamento de ofício, como se configura a situação presente, as multas aplicadas são as previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996¹¹.

Portanto, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional o que impede ao fisco de qualquer discricionariedade no momento da constituição do crédito tributário de não exigir a multa de ofício e os juros de mora em virtude do descumprimento a destempo da obrigação tributária.

Neste sentido encaminhou-se o acórdão recorrido, conforme excerto abaixo reproduzido (fls. 2.359/2.360):

(...)

Do erro no comprovante de rendimentos

63. Protesta, ainda, o Impugnante alegando que "em relação à multa de ofício, foi imposta multa no percentual de 75%, caracterizando como omissão de rendimentos. Entretanto, diante das informações prestadas pela empresa Clube Atlético Mineiro, verifica-se que a omissão que ocorreu foi em razão de erro cometido pela fonte pagadora no lançamento dos rendimentos pagos na Dirf e, conseqüentemente, do Comprovante de Informe de Rendimentos do Impugnante".

64. Em relação ao erro no comprovante de rendimentos, de fato, a DIRPF foi elaborada de acordo com a informação da Dirf (fl. 11), no entanto, deve-se ressaltar que o eventual descumprimento pela fonte pagadora da obrigação de fornecer o Comprovante de Rendimentos com valores corretos não exime o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na Declaração de Ajuste Anual, e conseqüentemente dispensá-lo da multa de ofício decorrente da omissão.

¹¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

65. Ocorrendo inexatidão nas informações, o interessado deve solicitar à fonte pagadora outro comprovante preenchido corretamente.

66. O contribuinte do Imposto de Renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme enunciam os artigos 45 e 121, parágrafo único, I, do CTN. Ademais, tendo ocorrido, de fato, o recebimento de rendimentos tributáveis, não pode ser admitida a hipótese do contribuinte desconhecer o montante auferido.

67. Saliente-se que a multa de ofício aplicada é ditame claro da Lei nº 9.430/1996, conforme transcritos a seguir:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

68. Na hipótese dos autos, foi imputada ao contribuinte a multa de 75% prevista no inciso I do artigo reproduzido acima. Compete à Administração seguir expressamente o que preceitua a legislação pertinente à matéria.

69. Ademais, a eventual ausência de má-fé do contribuinte em omitir rendimentos não o exime da multa decorrente da infração. A comprovação da presença de má-fé é que poderia ensejar multa adicional qualificada (150% do valor do imposto).

(...)

Em vista dessas considerações, não merece qualquer reparo o acórdão recorrido, de modo que não pode ser acolhido o pedido do Recorrente.

Jurisprudência e Decisões Administrativas.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais indicados pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

Pedido de Intimação do Procurador e Sustentação Oral em Julgamento Colegiado.

O Recorrente solicita que seja intimado, via correios, o procurador constante da procuração em anexo de todos os atos que venham a ser praticados nestes autos, especialmente

para possibilitar a realização de sustentação oral, sob pena de mitigação do direito constitucional à ampla defesa.

No âmbito do processo administrativo é incabível a intimação dirigida ao procurador do contribuinte, sendo tal matéria objeto da Súmula CARF nº 110, nos termos abaixo reproduzidos, de observância obrigatória por parte dos seus membros:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Cumprir registrar que os pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e o prazo estabelecidos no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 e nas demais normas atinentes ao tema, expedidas por seu presidente, estando em vigor atualmente a Portaria CARF nº 1.240 de 02 de agosto de 2024.

Em vista do exposto, nada a prover.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em rejeitar a prejudicial da decadência e no mérito em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Thiago Álvares Feital, redator designado

Tendo em vista que a maioria deste colegiado acompanhou o voto da ilustre relatora, mas adotando apenas as suas conclusões, aplica-se à decisão do colegiado os fundamentos abaixo expostos.

Os fundamentos utilizados pela relatora para manter o lançamento em relação à omissão de rendimentos decorrentes da cessão do direito de imagem (omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica) não correspondem, respeitosamente, ao melhor entendimento da matéria, tampouco refletem a jurisprudência majoritária deste Conselho.

Isso tanto por razões conceituais quanto por razões probatórias atinentes ao processo aqui analisado.

Em primeiro lugar, deve-se destacar que, ao contrário do que afirma em seu ponderado voto, o direito de imagem não é classificado como indisponível, porque seja indissociável do corpo humano. A indisponibilidade a que a literatura se refere é, na realidade, apenas relativa e não decorre da ligação física ou existencial do direito com a pessoa natural, mas de seu potencial de transferência definitiva e irrevogável a terceiros — o que configuraria uma cessão, operação juridicamente vedada pelo direito brasileiro. O que se admite, conforme a doutrina e a jurisprudência, é a licença ou concessão de uso, isto é, a autorização temporária e limitada para exploração do direito de imagem. Neste sentido:

Caracterizam-se os direitos da personalidade por serem essenciais, inatos e permanentes, no sentido de que, sem eles, não se configura a personalidade, nascendo com a pessoa e acompanhando-a por toda a existência. São inerentes à pessoa, intransmissíveis, inseparáveis do titular, e por isso se chamam, também, personalíssimos, pelo que se extinguem com a morte do titular. Consequentemente, são absolutos, indisponíveis, irrenunciáveis, imprescritíveis e extrapatrimoniais. Absolutos, porque eficazes contra todos (erga omnes), admitindo-se, porém, direitos da personalidade relativos, como os direitos subjetivos públicos, que permitem exigir do Estado determinada prestação, como ocorre, exemplificadamente, com o direito à saúde, ao trabalho, à educação e à cultura, à segurança e ao ambiente. *Indisponíveis, porque insuscetíveis de alienação, não podendo o titular a eles renunciar, por inerentes à pessoa, ou até limitá-los, salvo nos casos previstos em lei. Essa indisponibilidade não é, porém, absoluta, admitindo-se, por exemplo, acordo que tenha por objeto direito da personalidade, como ocorre no caso de cessão do direito de imagem para fins de publicidade, ou ainda a disposição gratuita de tecidos, órgãos e partes do corpo humano (rim, pulmão, sangue, material genético), em vida ou post mortem, para fins de transplante e tratamento, ou ainda o corte e a venda de cabelos. Também é válida a disposição gratuita do próprio corpo para depois da morte (CC, art. 14). Inadmissível, todavia, a penhora, por um credor, de um direito da personalidade. Por outro lado, algumas limitações poderão impor-se, no interesse geral, como a vacinação obrigatória. Imprescritíveis, no sentido de que não há prazo para o seu exercício. Não se extinguem pelo não uso, assim como sua aquisição não resulta do curso do tempo. E extrapatrimoniais, porque não avaliáveis em dinheiro, salvo os direitos de autor e de propriedade industrial, que têm regime próprio. (AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. ed. eletr., grifamos)*

Veja-se que, para Carlos Bittar, a disponibilidade é justamente a característica que permite discernir entre o direito de imagem e os outros direitos da personalidade:

Reveste-se de todas as características comuns aos direitos da personalidade. Destaca-se, no entanto, dos demais, pelo aspecto da disponibilidade, que, com

respeito a esse direito, assume dimensões de relevo, em função da prática consagrada de uso de imagem humana em publicidade, para efeito de divulgação de entidades, de produtos ou de serviços postos à disposição do público consumidor. Daí, tem sido comum o ingresso de pessoas notórias – em especial, artistas, modelos, ou desportistas – no meio publicitário, povoando-se todos os veículos de comunicação com anúncios, em que aparecem a elogiar as condições da entidade ou do produto visado e a recomendar a sua utilização. (BITTAR, Carlos Alberto. *Os direitos da personalidade*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. ed. eletr.)

Sobre a possibilidade de seu aproveitamento econômico, por meio de licença, o autor esclarece que

essa disponibilidade permite ao titular extrair proveito econômico do uso de sua imagem, ou de seus componentes, mediante contratos próprios, firmados com os interessados, em que autorizam a prévia fixação do bem almejado (figura; efígie; silhueta; rosto; perfil; ou partes: como os olhos, as pernas, os seios, a cintura, as nádegas). O contrato adequado é o de licença, ou de concessão de uso, em que se devem explicitar, necessariamente, todos os elementos integrantes do ajuste de vontades, a fim de evitar-se eventuais dúvidas: direito objetivado, fim, prazo, condições, formas de exposição, inclusive a remuneração: possibilidade de renovação e outras. (BITTAR, Carlos Alberto. *Os direitos da personalidade*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. ed. eletr.)

Além disso, em relação ao art. 129, da Lei 11.196, a melhor hermenêutica não parece apontar para a conclusão de que chegou a ilustre relatora. Com o devido respeito, a interpretação restritiva adotada não se coaduna com o texto e com a finalidade do mencionado artigo. A gestão e o licenciamento de direitos de imagem de terceiros enquadram-se precisamente na hipótese de prestação de serviços intelectuais, pois demandam conhecimento técnico, estratégia e discernimento jurídico, contratual e mercadológico para viabilizar o aproveitamento econômico de um bem personalíssimo.

A norma não limita sua aplicação ao exercício direto da atividade artística ou científica pelo titular do direito, mas estende-se expressamente aos serviços realizados pela sociedade, ainda que envolvam obrigações personalíssimas de sócios ou empregados. Assim, se a pessoa jurídica se dedica à administração, licenciamento ou intermediação de direitos de imagem, atividades que pressupõem expertise intelectual e criativa, trata-se inequivocamente de prestação de serviço intelectual.

Veja-se que a dimensão dúplice do direito de imagem (que é, ao mesmo tempo, moral e patrimonial) foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 74.473:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS

NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

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

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

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

IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.

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

No mesmo sentido os Enunciados do Conselho da Justiça Federal n° 4 e 139:

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

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

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

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.

Mas além da Lei n.º 9.615/98, ao presente caso, aplica-se também o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, já citado no voto da relatora. Contudo, a interpretação ali adotada parece incompatível com a do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Declaratória de

Constitucionalidade n.º 66, que reconheceu a constitucionalidade *em tese* do modelo contratual aqui analisado.

Comungam da orientação aqui adotada os seguintes precedentes deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007, 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

AUTORIDADE FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27.

"É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo" (Súmula CARF nº 27).

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao contribuinte, jogador de futebol, através de empresa constituída para esse fim, não pode ser considerado como retribuição pelo direito de uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, se constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do atleta, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

Quando demonstrado que se trata de um contrato eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, é possível a tributação dos rendimentos na pessoa jurídica detentora dos direitos de uso da imagem do atleta, com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

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. (Número da decisão: 2202-003.682, grifamos)

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

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NÃO VERIFICADAS.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decurso, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

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

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

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto. (Número da decisão: 2402-012.192)

Mas a apreciação do caso aqui analisado não pode prescindir da análise das provas constantes dos autos.

Adentrando no acervo probatório autuado, verifica-se que o lançamento deve ser mantido, mas não porque o direito de imagem, nos termos do art. 129, da Lei 11.196, não possa

ser explorado por pessoas jurídicas, como afirma incorretamente a decisão recorrida, mas porque no presente caso constatou-se que o contrato de trabalho e o contrato de licenciamento de imagem estavam vinculados.

Verificou-se, inclusive, a transposição de obrigações entre os contratos, por meio da qual a obrigação de pagamento de determinada parcela foi excluída do contrato de trabalho para adentrar no contrato de licenciamento de imagem, o que demonstra neste caso o intuito simulatório do recorrente. Como esclarece o termo de verificação fiscal (fl. 1136):

Junte-se a este fato a intenção de se utilizar do contrato de licença de uso, gozo e exploração do nome, apelido, voz e de imagem para acobertar o valor real dos salários recebidos pelo fiscalizado com a intenção de reduzir a base de incidência para aplicação dos tributos e contribuições principalmente do Imposto de Renda. Isso fica claro quando se observa os aditivos relativos aos contratos, de trabalho e de exploração de imagem, nome, apelido, voz e outras avenças, assinados com o Clube Atlético Mineiro (Doc. 11, Fls. 19 e 31). Nesses aditivos foi eliminada uma cláusula no contrato de trabalho em que o clube pagaria R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), caso a equipe de futebol profissional fosse campeã do módulo I da primeira divisão de profissionais do campeonato mineiro, e acrescido no contrato de uso, exploração de imagem, além dos valores já estipulados em contrato um valor bruto de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). Essas alterações contratuais evidenciam a intenção de transferência de um valor constante do contrato de trabalho para um contrato com uma empresa jurídica com o objetivo claro de diminuir a incidência de impostos pagos, tanto pelo clube quanto pelo técnico de futebol, o ora fiscalizado. Além disso, ao analisar as notas fiscais de prestação de serviço emitidas da empresa A.D. Assessoria Empresarial Ltda para o Clube Atlético Mineiro, constatamos que as notas fiscais

Além disso, a fiscalização constatou, após intimar os clubes pelos quais o recorrente passou, a inexistência de um contrato real de licenciamento de imagem. A ausência é juridicamente significativa, porque, sendo o direito de imagem um direito da personalidade, o seu licenciamento (como o de qualquer outro direito personalíssimo) não se presume. O fato do recorrente ser sócio de uma pessoa jurídica não implica que ele tenha licenciado sua imagem e autorizado sua negociação por aquela pessoa. Neste sentido, a lição de Marco Aurélio de Oliveira Barbosa:

[...] uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil, e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do desportista, com especial interesse na redução de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado,

situação essa que não se pode admitir e deve ser combatida pelo Fisco. (BARBOSA, Marco Aurélio de Oliveira. A tributação do direito de imagem de esportistas. In: DE OLIVEIRA et al. (orgs.). *Estudos tributários e aduaneiros: X Seminário CARF*. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2025. p. 845)

Assim, a leitura do acervo probatório autuado leva à conclusão de que o arranjo projetado pelo recorrente tinha intuito fraudulento. Esta é a verdadeira razão pela qual deve ser mantido o lançamento, inclusive no que diz respeito à qualificação da multa de ofício que se reduz apenas em virtude da retroatividade benigna.

Finalmente, em relação aos tópicos pertinentes à decadência e à omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, referente às diferenças de rendimentos apuradas em holerites do contribuinte, não há divergência entre a posição deste colegiado e a motivação da relatora, de modo que se torna supérfluo abordá-los.

Conclusão

Por estas razões, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital