



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724057/2015-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.413 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2023
Recorrente AVLAMIR DIRCEO STIVAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

OBSERVÂNCIA EM CONCRETO DO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO REFORMATIO IN PEJUS. DEVER DE CAUTELA DO JULGADOR.

O respeito ao princípio da proibição do *reformatio in pejus* impõe dever de cautela por parte do julgador, no sentido que esteja suficientemente claro que a aplicação da norma jurídica no caso concreto não implique prejuízo ao recorrente.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

MULTA DE OFÍCIO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÃO INCORRETA PRESTADA PELA FONTE PAGADORA. JUROS DE MORA.

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício. Nos casos de erro no preenchimento da Declaração Anual de Ajuste, causado por informação incorreta que tenha sido prestada pela fonte pagadora, não cabe o lançamento de multa de ofício, mas apenas juros de mora sobre o imposto apurado. Entretanto, cabe ao Contribuinte a comprovação de que a Fonte Pagadora o informou incorretamente. Caso contrário, devida a multa de ofício, de 75%, conforme legislação (art. 44, inciso 1, da Lei 9.430/1996).

DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395/2011, prevê a possibilidade de celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil. O direito à imagem decorre do direito à personalidade, esse sim, intransmissível e irrenunciável. Já aquele, o direito de imagem, direito decorrente do direito de personalidade, pode - em seu aspecto positivo,

patrimonial - ser transmitido, explorado por pessoa jurídica constituída para este fim.

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. AUXILIAR TÉCNICO DE FUTEBOL. SIMULAÇÃO.

Diante da constatação da ocorrência de simulação, não prospera a cessão de direito ao uso da imagem de auxiliar técnico de futebol.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. 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 art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator) e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento os valores recebidos a título de direito de imagem (exceto premiação) e desqualificar a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 1913 e ss).

Trata o processo de defesa (fls. 935 a 976) em relação ao Auto de Infração de fls. 912 a 925, resultante das revisões das Declarações de Ajuste Anual (DAA) correspondentes aos exercícios 2010 a 2013, anos-calendário 2009 a 2012, que exige R\$ 127.819,45 de Imposto de Renda (Cód. Receita - Darf 2904), R\$ 36.297,98 de juros de mora (calculados até 11/2015), R\$ 190.676,24 de multa de ofício, totalizando R\$ 354.793,67 de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica.

Segundo o "Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (TVFE)" (fls. 893 a 911), 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 Avlamir Dirceo Stival (Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 0910100 2014 00767 7).

b) Em 03/07/2014, com Reintimação em 25/08/2014, encaminhamos ao Sr. Avlamir Dirceo 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 no mês de dezembro de 2011 (Doc. 11, Fl.81) constantes dos holerites do fiscalizado e não declarados na DIRF-2012 (Doc. 26).

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
Dezembro/2011	5.105,16	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 1.3, 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. Avlamir Dirceo 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. 909 a 910]. 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.

j) 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;

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

- 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;

- 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

k) Finalizando, foi elaborada, nos termos do artigo 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90, representação fiscal para fins penais.

Cientificado do lançamento em 25/11/2015, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal de fl. 925, o interessado ingressou,

por meio de seu procurador, com a impugnação de fls. 935 a 976, em 23/12/2015, alegando, **em síntese**, que:

DOS FATOS

1. O Impugnante é auxiliar técnico de futebol e trabalhou para diversos clubes, no período de 2009 a 2012, sendo que os respectivos rendimentos desses trabalhos foram devidamente declarados, com o Imposto de Renda Recolhido.
2. A única omissão constatada, ocorreu em razão do erro pela Fonte Pagadora, Clube Atlético Mineiro, no mês de 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.
3. O Impugnante também é sócio da empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda ME, a qual firmou com o Clube Atlético Mineiro contrato de licença de uso e imagem, sendo que o Impugnante firmou como Anuente os referidos instrumentos contratuais.
4. 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

5. Nos termos de toda a fundamentação aduzida nos tópicos anteriores, fica cabalmente demonstrada a improcedência do Auto de Infração nessa questão, pois:
6. 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;
7. 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;
8. 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;

9. 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 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;
10. 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

11. [...] 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% [...].
12. 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

13. [...] 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.
14. 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.
15. 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

16. 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\$ 6.344,02 (seis mil trezentos e quarenta e quatro reais e dois centavos).

17. No entanto, houve erro de lançamento no Auto de Infração, o valor a deduzir à título de IRRF pela Sra. Auditora foi de R\$ 6.259,18 (seis mil duzentos e cinquenta e nove reais e dezoito centavos).
18. É importante ressaltar o erro cometido no levantamento realizado pela Sra. Auditora, que não considerou o valor retido de R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) no mês de maio/2011, referente à Nota Fiscal nº 204, no valor de R\$ 5.000,00.
19. Conforme pode se atestar às fls. 118/119 dos autos, apesar de não ter sido destacado no Nota Fiscal, o valor do pagamento realizado foi de R\$ 4.925,00, ou seja, com a devida retenção do IRRF de 1,5% sobre o valor total.
20. Além disso, mesmo que desconsiderasse, o valor apresentado como Imposto Retido a deduzir no Auto de Infração (R\$ 6.259,18) não corresponde à soma dos valores de IRRF elencados pela própria Sra. Auditora às fls. 17/18 do Termo de Verificação e Encerramento (R\$ 6.269,01).

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

21. [...], constata-se que a Autoridade Fiscal considerou como base de cálculo um valor de R\$ 5.105,16, o qual está equivocado, pois fica evidente o erro ao considerar o valor inicialmente contestado referente ao 13º salário do ano de 2011, quando, de fato, a diferença do Rendimento Tributável Holerite (R\$ 12.250,00) x Rendimento Tributável DIRF (R\$ 7.078,20), o que perfaz a quantia de R\$ 5.171,80 (cinco mil cento e setenta e um reais e oitenta centavos).
22. Além disso, verifica-se que houve outro equívoco no lançamento, pois não houve dedução de valor de IRRF, o qual foi devidamente destacado no holerite e devidamente informado na DIRF 2012.
23. Diante dessa análise, **verifica-se que há um erro no cálculo, haja vista que não houve a dedução do valor de IRRF referente à competência de Dezembro/2011**, o qual havia sido calculado e declarado conforme o valor integral da remuneração.
24. Conforme pode-se constatar no holerite e na DIRF 2012 o valor do IRPF foi de R\$ 2.183,76, sendo R\$ 1.522,05 sobre a remuneração e R\$ 661,71 sobre as férias.
25. Em relação à multa de ofício, foi imposta multa no percentual de 75%, caracterizando como omissão de rendimentos.
26. 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.
27. Ao final, o Impugnante requer:
28. O acolhimento da impugnação e a improcedência do Auto de Infração.
29. 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".

30. 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, referente ao mês de dezembro de 2011, por se tratar de erro escusável ante o equívoco nas informações prestadas pela fonte pagadora.

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.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do **Acórdão** de e-fls. 1913 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção do crédito tributário** exigido. É ver a ementa do julgado:

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 imagem 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cabe pontuar que a decisão foi pautada nos seguintes fundamentos, em síntese:

- (i) A autorização para uso de imagem de uma pessoa a outra é possível, sendo o instrumento adequado para tanto o Contrato de Licença de Imagem, que só será

válido se nele estiver contida cláusula que determine o uso da imagem de maneira específica e por tempo determinado. Porém, verifica-se nos autos que não houve a realização de contrato de Licença de Imagem do Impugnante para a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda, conforme informado pela autoridade fiscal às fls. 910.

- (ii) Tratando-se de direito da personalidade, portanto, somente o titular, por ato de sua vontade, pode dele dispor.
- (iii) A Lei Pelé (Lei nº 9.615/98) **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**.
- (iv) 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.
- (v) Nesse contexto, o proveito econômico, fato gerador do Imposto sobre a Renda, pertence única e exclusivamente à pessoa do auxiliar 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.
- (vi) Esclareça-se que não há impedimento algum para que a pessoa jurídica gerencie os interesses profissionais do auxiliar técnico de futebol, inclusive intermediando os termos do contrato de licenciamento da imagem. Coisa diversa, no entanto, é considerar os rendimentos decorrentes da negociação do uso da imagem como próprios da pessoa jurídica, visto que a execução do contrato depende da exploração de direito intransmissível e irrenunciável da pessoa física.
- (vii) Atribuir à pessoa jurídica o rendimento fruto de seu nome, voz e imagem, como se a ela pertencesse a titularidade de tais direitos, denota o fim exclusivo de ocultar a ocorrência do fato gerador do IRPF. Portanto, constata-se que o contribuinte se valeu desse artifício almejando não tributar na pessoa física os rendimentos recebidos, o que autoriza a desconsideração do negócio jurídico na forma do art. 111, parágrafo único, do CTN.
- (viii) Na cessão de direito de uso de nome, voz, imagem e patrocínio do atleta ou do auxiliar técnico de futebol, da forma observada no caso em questão, não se trata de prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural. Portanto, fica devidamente caracterizado que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não respalda a conduta adotada pelo Impugnante, permanecendo intactos os fundamentos utilizados pela Auditora-Fiscal no auto de infração em comento.
- (ix) 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.
- (x) Encontra-se devidamente caracterizada a conduta com o intuito de fraude do Impugnante, ensejando, por conseguinte, a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1944 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário de e-fls. 1944 e ss é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, contra o contribuinte foi lavrado Auto de Infração de fls. 912 a 925, resultante das revisões das Declarações de Ajuste Anual (DAA) correspondentes aos exercícios 2010 a 2013, anos-calendário 2009 a 2012, que exige R\$ 127.819,45 de Imposto de Renda (Cód. Receita - Darf 2904), R\$ 36.297,98 de juros de mora (calculados até 11/2015), R\$ 190.676,24 de multa de ofício, totalizando R\$ 354.793,67 de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica (Clube Atlético Mineiro).

O lançamento, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais, apurou as seguintes infrações:

a) **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 no mês de dezembro de 2011 (Doc. 11, Fl.81) constantes dos holerites do fiscalizado e não declarados na DIRF-2012 (Doc. 26).

b) **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**

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.

Ao que se passa a analisar.

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

Em relação à infração em epígrafe, a decisão recorrida verificou que a autoridade fiscal teria incluído, indevidamente, valor de R\$ 5.105,16 como omissão de rendimentos para o mês de dezembro de 2011, pois tal valor se referia, na verdade, ao valor do 13º salário recebido pelo recorrente, conforme consta no holerite de fl. 163 que trata da 2ª parcela do 13º do ano de 2011.

Conforme demonstrado pela decisão recorrida, o valor correto da omissão deveria ter sido apurado em conformidade com o holerite de dezembro/2011 (fl. 159), no qual a base de cálculo do IRRF foi de R\$ 12.250,00.

Assim, considerando que o recorrente já havia declarado para o mês de dezembro o valor de R\$ 7.078,20, conforme pode ser verificado em sua DAA do ano-calendário 2011 (fl. 13), chegar-se-ia ao valor de R\$ 5.171,80 como omissão de rendimentos para o período.

Apesar do equívoco, ele foi benéfico ao sujeito passivo, eis que o valor identificado como correto é superior ao valor informado no auto de infração, ou seja, na autuação fiscal para o ano-calendário 2011 o valor correto da omissão deveria ter sido de R\$ 5.171,80 e não de R\$ 5.101,16.

Em que pese o sujeito passivo contestar novamente o lançamento e a multa aplicada, na hipótese dos autos o equívoco foi mais benéfico ao sujeito passivo, não podendo o julgador agravar o lançamento, em respeito à proibição do *reformatio in pejus*.

A propósito, o respeito ao princípio da proibição do *reformatio in pejus* impõe dever de cautela por parte do julgador, no sentido que esteja suficientemente claro que a aplicação da norma jurídica no caso concreto não implique prejuízo ao recorrente.

Ademais, a discussão em relação à multa aplicada, em relação à diferença não lançada, é matéria a ser dirimida no lançamento da diferença apurada, no valor de R\$ 70,64, sujeita a lançamento complementar na forma do § 3º, do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), e não nos presentes autos.

E, ainda, do que se depreende do confuso questionamento apresentado pelo sujeito passivo, não vislumbro a comprovação de erro nas informações prestadas pela fonte pagadora, tendo o sujeito passivo baseado suas alegações no campo da suposição, não logrando êxito em apresentar provas suficientes para a comprovação de sua tese de defesa.

Entendo, pois, que não restaram cumpridos os requisitos da Súmula CARF nº 73 para o afastamento da multa de ofício, por não haver nos autos demonstração efetiva do erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora.

Oportuno pontuar que cabe ao contribuinte a comprovação de que a Fonte Pagadora informou tais valores incorretamente. Caso contrário, devida a multa de ofício, de 75%, conforme legislação (art. 44, inciso 1, da Lei 9.430/1996).

Dessa forma, sem razão ao recorrente, estando hígida a acusação em epígrafe, não sendo possível afastar a correlata multa aplicada, nem mesmo sob os fundamentos de confiscatoriedade e proporcionalidade, ante a impossibilidade de o julgador se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade da multa aplicada (Súmula CARF nº 02).

2.2. 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.

A omissão de rendimentos posta nesses autos, é decorrente do fato de o recorrente, auxiliar-técnico de futebol, ter feito uso de uma pessoa jurídica, A.D. Assessoria Empresarial Ltda, para a qual passaram a ser pagos os rendimentos decorrentes da venda dos seus direitos de imagem de auxiliar-técnico de futebol.

A autoridade fiscal considerou que tal conduta do contribuinte teve por objetivo deixar de recolher tributos, e ignorou, para fins fiscais, o alegado contrato de cessão de tais direitos para a pessoa jurídica.

Com isso, os rendimentos, originalmente atribuídos à pessoa jurídica, passaram a ser da pessoa física, ou seja, do recorrente, que não os havia declarado, configurando a infração imputada, de omissão de rendimentos tributáveis.

A autoridade lançadora entendeu que houve simulação no procedimento adotado pelo contribuinte, quanto aos rendimentos oriundos dos seus direitos de imagem, motivo pelo qual, em decorrência, a multa de 75% prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 10.892, de 2004, foi majorada para 150% nos termos do § 1º, com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Tem-se, portanto, que a controvérsia central gira em torno da possibilidade de utilização de pessoa jurídica controlada pelo detentor da imagem para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem por meio de seu licenciamento a terceiros.

Como se observa do Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (e-fls. 893 e ss), o entendimento assentado pela autoridade lançadora foi pela inviabilidade da cessão do direito de imagem do recorrente, auxiliar-técnico de futebol, para pessoa jurídica.

Argumentou, em breve síntese, que, tratando-se de direito personalíssimo, não poderia ser transferido para terceiro para que este a explorasse economicamente; que, em verdade, a referida exploração econômica só poderia ser feita pelo próprio indivíduo, pessoa física, titular do direito personalíssimo.

Dessa forma, o mérito da lide recai sobre a viabilidade ou não da exploração dos direitos patrimoniais, com a tributação dos respectivos rendimentos, por meio de pessoa jurídica, tratando-se de matéria intensamente debatida no âmbito deste Conselho.

Pois bem!

É cediço que o direito de imagem encontra previsão no artigo 5º, V e X, da Constituição Federal, caracterizando-se como um direito individual personalíssimo que, no caso do atleta profissional, se relaciona à veiculação da sua imagem individualmente considerada. Confira-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

[...]

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

O direito de imagem foi consagrado pela Constituição Federal como direito fundamental e inviolável e tutelado como a expressão exterior sensível da individualidade humana, digna de proteção jurídica (STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Manual de Direito Civil – volume único. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 141).

José Afonso da Silva explica, quanto a este direito, que a “inviolabilidade da imagem da pessoa consiste na tutela do aspecto físico, como é perceptível visivelmente” (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional positivo. 40. ed. rev. e atual./ até a Emenda constitucional nº 95, de 15.12.2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 211).

André Pessoa (Atualidades sobre direito esportivo no Brasil e no mundo, Editora Seriem, pg. 72), sintetiza com maestria ao afirmar que o direito de imagem consiste na “*prerrogativa que tem toda pessoa natural de não ter violada a sua intimidade, pela veiculação de seu corpo e/ou voz, sem que haja a sua expressa autorização*”.

Rafael Marchetti Marcondes (MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação do direito de imagem no esporte. Análise dos casos práticos. 1ª ed. São Paulo. Quartier Latin. 2018. p. 27), por sua vez, faz as seguintes considerações:

[...] Vale lembrar que o direito de imagem nada mais é do que uma espécie de direito personalíssimo, que representa uma classe de garantias que prima por preservar elementos essenciais ao indivíduo para que ele possa figurar em sociedade, estando intimamente a ele ligado. É um instrumento que busca resguardar a dignidade humana, defendendo o que lhe é próprio, como a vida, a liberdade, a privacidade, a honra e a imagem, entre outros.

Há mais de vinte anos atrás, ao julgar o Recurso Especial nº 74.473, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a existência do aspecto patrimonial relacionado ao direito de imagem e a possibilidade do uso econômico deste direito para auferir lucros e rendimentos (REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999).

O STJ no julgamento do REsp 74.473, consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos, o moral, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que **impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo, e o aspecto patrimonial, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica.**

Nesse sentido, inclusive, é a previsão dos Enunciados nº 4 e 139 do JF/STJ, aprovados nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

Enunciado nº 4: O exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não seja permanente nem geral.

Enunciado nº 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.

Vale lembrar, pois, que qualquer indivíduo poderá pactuar, com supedâneo no artigo 20 do Código Civil, licença ao uso da imagem com nítida natureza contratual (e civil). Recorde-se:

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.

Da atenta leitura do dispositivo acima transcrito verifica-se que, havendo autorização, a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais. A propósito, a

cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/1998, que assim determina:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: (..)

Portanto, o direito de imagem, embora decorrente, não se confunde com o exercício da atividade personalíssima, pois, esta sim tem que ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade de transferência. Não se exerce atividade personalíssima por procuração. Mas os direitos, mesmo que personalíssimos, em seus aspectos patrimoniais, oriundos da atividade profissional podem ser cedidos, ainda que temporariamente.

Alberto Xavier, ao tratar da tributação de serviços tidos como "personalíssimos" através de pessoas jurídicas, assim se manifestou:

[...] O Objeto de sociedades profissionais não é tanto o exercício de atividade propriamente dito, que, via de regra, só pode ser realizado pela pessoa física do sócio, mas, sim, a atribuição originária a uma entidade jurídica dos direitos e obrigações patrimoniais resultantes do exercício da atividade, notadamente do direito à remuneração.

O que no mundo jurídico ocorre é que, com a constituição da sociedade simples, dotada de personalidade jurídica, as pessoas físicas dos profissionais atribuíram à nova entidade os direitos patrimoniais decorrentes da prestação de serviços ou decorrentes da cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou som de voz.

Ora, se tais direitos patrimoniais foram legitimamente atribuídos à pessoa jurídica, pelo mecanismo facultado por lei que é a sociedade simples, não pode o fisco pretender um deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, sem que invoque um fundamento específico de nulidade do ato ou contrato que deu origem à constituição da pessoa jurídica ou do ato ou contrato que esta celebrar com a entidade pagadora das remunerações. (Alberto Xavier, em artigo intitulado "Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer", publicado na obra "Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas — Aspectos legais, económicos e tributários", IVIP Editora, 2008 -pág. 220 e 221).

Ademais, em se tratando de cessão de direito de imagem no âmbito esportivo, segundo o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395/2011, é possível a celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil. Eis o teor desse dispositivo:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Logo, “um atleta profissional tem a liberdade de celebrar um contrato com uma empresa de material esportivo, visando à exploração patrimonial de sua imagem” (TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 179).

Mediante o referido contrato de licença do uso de imagem, o atleta, em troca do uso de sua imagem pela entidade de prática desportiva que o contrata, obtém um retorno financeiro, de natureza jurídica não salarial.

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica.

Aqui há contratos de licença de uso de imagem, que são instrumentos por meio dos quais os técnicos e jogadores outorgam a um terceiro (Clube de Futebol, por exemplo) o direito de explorar a sua imagem temporariamente. Tais contratos, por envolverem a imagem pessoal desses profissionais, isto é, a utilização da imagem de treinadores e atletas fora do seu ambiente laboral (ainda que por eventual empregador) tem natureza cível, visto que a imagem é figura típica dos direitos da personalidade e, nessa situação, não guarda qualquer relação de trabalho.

Trata-se de um contrato autônomo em relação ao contrato de trabalho, conforme se depreende do § 1º do artigo 45 do Decreto nº 7.984/2013, de acordo com o qual o *“ajuste de natureza civil referente ao uso 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”*.

Esse contrato autônomo de licença de uso de imagem *“tem por intuito utilizar a sua imagem fora da jornada de trabalho, extracampo, de forma diferente da que é utilizada no âmbito da relação empregatícia, implícita à sua profissão. Isso porque a profissão de atleta, assim como a de ator, jornalista, apresentador de programa, possui uma característica especial no qual se pressupõe a difusão de sua imagem durante sua atividade laboral”*. (O Direito Desportivo e a Imagem do Atleta, Felipe Legrazie Ezabella, pg. 114).

Verifica-se, pois, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), ao autorizar o aludido ajuste contratual de natureza civil, não fixa o momento próprio em que as partes poderão celebrá-lo, tampouco veda que seja realizado simultaneamente ao contrato de trabalho.

Inexiste, portanto, qualquer objeção legal à existência simultânea dos dois contratos, haja vista que ambos têm finalidades e objetivos completamente distintos.

Considerando que o uso da imagem do titular prescinde de prévia licença titular, e que o contrato de imagem detém natureza distinta do contrato de trabalho, tornou-se usual, em muitas empresas, principalmente nos clubes de futebol, a existência de dois contratos, um de natureza trabalhista (regido pela Consolidação das Leis do Trabalho) e outro de natureza Civil (regido pelo Código Civil).

Destaca-se, pois, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), apenas exige que no contrato de licença de uso de imagem sejam fixados os direitos, deveres e condições de forma inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo. Ademais, como todo e qualquer contrato, para que seja válido, é necessário o preenchimento de certos requisitos, desde aqueles comuns a todo e qualquer negócio jurídico - agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104 do CC), bem como aqueles específicos.

Certamente com o objetivo de dirimir controvérsias semelhantes a esta, em 21/11/2005 veio à tona a Lei nº 11.196, em cujo artigo 129 está expresso que:

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

não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Vê-se, portanto, que a legislação reconheceu expressamente a possibilidade de tributar na pessoa jurídica os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executados por meio delas. O referido dispositivo se limitou a explicitar situação tributária que sempre existiu, apenas esclarecendo que devem ser tributadas pelo imposto de renda, entre outros tributos, as pessoas jurídicas (e não os seus sócios), relativamente às receitas decorrentes da prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural; em caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

A propósito, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho Artigo "Análise Estrutural/ e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05, publicado na obra "Prestação de Serviços Intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários / Pedro Anan Si., Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores; Gustavo Tepedino ... [et ali. - São Paulo: MP Ed., 2008, p. 485-486):

A compreensão, sob o ponto de vista estrutural e funcional (teleológico) do enunciado do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, requer um exame das normas que dispõem sobre a sujeição passiva do Imposto de Renda Corporativo de modo a verificar em que condições elas determinam ou permitem escolhas por parte dos prestadores de serviços.

Percorrendo as normas do vigente Regulamento do Imposto de Renda de 1999 identificamos pelos menos duas possibilidades à disposição de uma pessoa que pretenda prestar serviços de natureza pessoal abaixo de uma forma jurídica específica: a criação de uma pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, os rendimentos provenientes da prestação de tais serviços poderiam vir a ser tributados de acordo com os regimes de tributação que são acessíveis às pessoas jurídicas se fosse constituída uma sociedade que adquirisse personalidade jurídica segundo um dos tipos previstos na ordem jurídica; esta escolha teria guarida no inciso I do artigo 147 do Regulamento do Imposto de Renda.

Em segundo lugar, haveria a possibilidade de escolha do regime jurídico das denominadas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada. Havendo a possibilidade de eleição dessa via (os serviços deveriam ser objeto de lei que regulasse uma dada profissão), os rendimentos gerados podem ser tributados no regime de uma pessoa jurídica se contratado por intermédio de uma sociedade civil, na forma do § 3º do artigo 146 do Regulamento do Imposto de Renda.

Há, ainda, uma terceira hipótese. De fato, em face do disposto no inciso III do §1º do artigo 150 do Regulamento, serão tributados de acordo com os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas os rendimentos auferidos por pessoas físicas decorrentes da exploração de quaisquer atividades econômicas de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, com exceção daqueles listados nos itens I a VIII do § 2º do mesmo artigo 150.

Trata-se, como se vê, de uma forma de equiparação de pessoas físicas a pessoa jurídica, e, neste caso, seria desnecessária a criação de uma pessoa jurídica.

Cabe pontuar, ainda, que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao julgar o pedido de anulação do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em face do jornalista Richard Boechat, destacou que aquele que presta serviço em caráter personalíssimo, ou seja, relacionado somente à pessoa, e que não pode ser transferido a outro, pode recolher tributos como pessoa jurídica com fundamento no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (TRF2. Processo nº

2008.51.01.022319-5, Relator Desembargador Federal Ricardo Perlingero, Data da Decisão 03/12/2012, Data da Publicação 13/12/2013).

Constou no voto do Desembargador Relator que, conforme ensinamento de Marco Aurélio Grecco, a “elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não apenas na literalidade da norma, mas principalmente na sua *mens legis*” (GRECCO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 493-495). E destacou a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a elisão admissível se revela por meio de uma “economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito” (TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Elsevier, 2012, p. 8).

Deve-se ressaltar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da ACD nº 66, declarou a constitucionalidade do disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/05, cuja ementa transcrevo:

Ementa

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005. (ADC: 66, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 21/12/2020, Publicação: 19/03/2021)

Nesse sentido, o STF colocou uma pá de cal quanto à validade do disposto no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005. Constou no voto da Relatora, Ministra Cármen Lucia, a “regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

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

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

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

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

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

Dessa forma, como o futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e plenamente incorporada à identidade nacional, impossível não considerá-lo abrangido como atividade de natureza cultural. Logo, resta plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 no caso em análise.

Em razão da brilhante exposição acerca do tema em apreço, peço vênica para transcrever trecho do voto do eminente Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira (Redator Designado), lavrado no Acórdão nº 2201-003.748, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de Julgamento deste CARF, em caso análogo ao presente:

Em que pesem os argumentos e a logicidade do voto do ilustre Relator, ousou com o devido pedido de licença, dele discordar, no tocante à possibilidade de cessão dos direitos de imagem.

O cerne de minha discordância se dá quanto à interpretação das disposições dos artigos 11 e 20 do Código Civil, Lei nº 10.406/02. Recordemos:

[...]

Uma leitura apressada das disposições do artigo 11 do Código Civil pode ensejar a interpretação de que existe expressa disposição legal da impossibilidade de transmissão dos direitos de personalidade. Tal vedação só seria relativizada nos casos previstos em lei.

Por outro lado, as disposições do artigo 20 apontam no sentido de que havendo autorização a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais.

Tal antinomia deve ser retirada do espírito da lei pelo interprete. Antinomia aparente, de plano, resalto.

Trata-se de antinomia aparente posto que, em verdade, os dispositivos codicistas regulam esferas distintas do direito do cidadão à imagem que ostenta. Explico.

José Afonso da Silva, emérito constitucionalista e professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, em sua cultuada obra Curso de Direito Constitucional Positivo (34ª ed, E. Malheiros, pag.205), leciona:

“A Constituição declara invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas (art. 5º, X). Portanto, erigiu, expressamente, esses valores humanos à condição de direito individual, mas não o fez constar do caput do artigo. Por isso o estamos considerando-o um direito conexo ao da vida.”

Após demonstrar que os direitos à intimidade e privacidade são decorrências do direito à vida, expressos como direito a ser deixado tranquilo, o aclamado professor, assevera:

“A honra, a imagem, o nome, e a identidade pessoal constituem, pois, objeto de um direito independente da personalidade”

Importante a distinção apontada pelo emérito Professor das Arcadas: a imagem é objeto de um direito independente da personalidade, embora dela decorrente.

Sobre os direitos de personalidade, Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro, 1º Vol, 13ª ed. , Ed. Saraiva, pg.99), ensina:

“O conjunto dessas situações jurídicas individuais, suscetíveis de apreciação econômica, designasse patrimônio, que é sem dúvida, a projeção econômica da personalidade. Porém, a par dos direitos patrimoniais, a pessoa tem direitos de personalidade.”

Convém dizer uma palavra sobre os direitos de personalidade.

Como pontifica **Goffredo Telles Jr**, a personalidade consiste no conjunto de caracteres próprios da pessoa. A personalidade não é um direito, de modo que seria errôneo afirmar que o ser humano tem direito à personalidade. A personalidade é que apóia os direitos e deveres que dela irradiam, é objeto de direito, e o primeiro bem da pessoa, que lhe pertence como primeira utilidade, para que possa ela ser o que é, para sobreviver e se adaptar às condições do ambiente em que se encontra, servindo-lhe de critério para aferir, adquirir e ordenar outros bens.” (grifei)

A lição do inesquecível jurista, Prof. Goffredo, reforça a distinção acima apontada: o direito de imagem não se confunde com o direito de personalidade, posto que esse apóia os direitos decorrentes da personalidade humana.

Ora, nesse sentido a determinação da impossibilidade de renúncia e transmissão dos direitos de personalidade, posto que estes como objeto de direito que são, não podem sofrer limitação. Porém, outras considerações são necessárias.

Escutemos as considerações de Silvio de Salvo Venosa, sobre esse ponto determinante de nossa construção teórica (Direito Civil, Parte Geral, 14ª ed., Ed. Atlas, pg. 182):

“Os direitos de personalidade são os que resguardam a dignidade humana. Desse modo, ninguém pode, por ato voluntário, dispor de sua privacidade, renunciar a liberdade, ceder seu nome de registro para utilização por outrem, renunciar ao direito de pedir alimentos no campo de família, por exemplo. **Há, porém, situações na sociedade atual que tangenciam a proibição. Na busca de audiência e sensacionalismo, já vimos exemplos de programas televisivos nos quais pessoas autorizam que seu comportamento seja monitorado e divulgado permanentemente**; em que sua liberdade seja cerceada e sua integridade física seja colocada em situações de extremo limite de resistência etc.. **Ora, não resta dúvida de que, nesses casos, os envolvidos renunciam negocialmente a direitos em teses irrenunciáveis. A situação retratada é meramente contratual, nada tendo a ver com cessão de direitos da personalidade, tal como é conceituado. Cuida-se de uma representação cênica, teatral, ou artística, nada mais do que isso.**” (destaques meus)

Tal distinção, apoiada em senso comum, em mera observação da realidade das relações cotidianas, encontra apoio teórico, fundamental para a solução da antinomia aparente existente nos dispositivos codicistas mencionados acima.

Em tese de doutorado defendida nas Arcadas do Largo São Francisco, Júlio César Franceschet (<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2131/tde08122015154405/pt-br.php0>), explica:

“Os direitos da personalidade estão, portanto, diretamente associados ao uso e gozo daqueles bens essenciais e inerentes à pessoa. Tratam-se de direitos que recaem sobre bens atuais e específicos, que dizem respeito ao modo de ser físico e psíquico da pessoa.

(...)

É oportuno destacar, ademais, que ao longo dos anos, os direitos de personalidade foram estudados sobretudo, sob o aspecto negativo, ou seja, a partir dos instrumentos postos à disposição de seu titular, visando coibir lesão ou ameaça de lesão.

(...)

Entretanto, a evolução dos meios de comunicação, da tecnologia, da cibernética e, sobretudo, a maior compreensão da pessoa sobre seu próprio corpo e os atributos de sua personalidade tem conduzido, nos dias atuais, à efetiva fruição dos direitos de personalidade, alçando-os à categoria de liberdades positivas. Antes tutelados predominantemente sob o aspecto negativo, dos direitos de personalidade passam a ser exercidos de forma positiva, tornando-se, com frequência, objeto de negócios jurídicos.

No cenário jurídico-social atual, os direitos de personalidade revelam dupla dimensão: uma negativa ou defensiva, voltada à reparação dos danos decorrentes da injusta violação ou cessação da ameaça de lesão, naqueles casos em que o dano efetivo ainda não foi causado; e outra positiva, caracterizada pelo aproveitamento, sobretudo econômico, dos bens que integram a personalidade” (destaques não constam da tese)

Solucionada, com o necessário apoio teórico, a antinomia aparente entre as disposições dos artigos 11 e 20 do Código Civil.

O primeiro tutela os aspectos negativos dos direitos de personalidade, ou seja, impõe vedação legal a renúncia e transmissão dos direitos de personalidade, posto que em seu aspecto protetivo, tais direitos não podem sofrer limitação voluntária, salvo nos casos expressos em lei.

Por outro lado, a disposições do artigo 20, embasam os aspectos positivo do exercício dos direitos de personalidade, uma vez que sob autorização expressa pode a pessoa fruir economicamente de seus bens que integram a personalidade.

Essa mesma conclusão permite a inferência da decisão proferida pelo STJ no RE 74.473/RJ, de lavra do Min Salvo de Figueiredo Teixeira, mencionada pelo Recorrente, cuja ementa reproduz:

“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.

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.

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.”

Claríssima a decisão que, em tudo e por tudo, se coaduna com as afirmações acima produzidas.

O direito de imagem, em seus aspectos patrimoniais, em sua vertente positiva, é passível de fruição pela pessoa a quem pertence.

A partir desta constatação, mister ressaltar que é permitido pelo ordenamento jurídico a cessão do direito de imagem da pessoa física para pessoa jurídica, para que esta a explore, restando ao cedente, cumprir as obrigações contratualmente assumidas, seja por meio da própria pessoa, seja por meio de pessoa jurídica constituída para esse fim nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

Cediço que não houve, por parte da autoridade fiscal, nenhuma consideração sobre nenhuma fraude ou simulação na relação existente entre a DLC e o Recorrente, somente a afirmação da impossibilidade de cessão do direito de imagem e sobre o caráter personalíssimo do cumprimento dos contratos decorrentes da exploração de tal imagem (relatório fiscal, fls. 416)

A possibilidade de cessão já foi suficientemente examinada e quanto aos aspectos do caráter personalíssimo da prestação de serviços por pessoa jurídica, arguídos pela Autoridade Lançadora, a simples leitura das disposições do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é suficiente em face da clareza da permissão constante da lei tributária.

Verifica-se, pois, a possibilidade de cessão de direito de imagem para pessoa jurídica prevista no artigo 87-A da Lei n. 9.715/98 alinhada com a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica prevista no artigo 129 da Lei n. 11.196/05, o que demonstra que não há problemas em que o direito de imagem de profissionais do futebol seja recebido na pessoa jurídica.

Efetivamente, o caso ora em julgamento não se refere a jogador, mas sim a auxiliar-técnico de futebol. Contudo, analisando a recente Lei nº 14.597, de 14 de junho de 2023, que instituiu a Lei Geral do Esporte, há ressalva expressa no sentido de permitir **a exploração da imagem dos atletas e dos membros das comissões técnicas**, sendo indubitável a sua aplicabilidade ao caso dos autos, ante o seu viés interpretativo. É de se ver:

Seção IV

Do Direito à Exploração da Imagem do Atleta

Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo.

§ 1º Não há impedimento a que o atleta empregado, concomitantemente à existência de contrato especial de trabalho esportivo, ceda seu direito de imagem à organização esportiva empregadora, mas a remuneração pela cessão de direito de imagem não substitui a remuneração devida quando configurada a relação de emprego entre o atleta e a organização esportiva contratante.

§ 2º A remuneração devida a título de imagem ao atleta pela organização esportiva não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) de sua remuneração.

§ 3º A utilização da imagem do atleta pela organização esportiva poderá ocorrer, durante a vigência do vínculo esportivo e contratual, das seguintes formas, entre outras:

I - divulgação da imagem do atleta no sítio eletrônico da organização e nos demais canais oficiais de comunicação, tais como redes sociais, revistas e vídeos institucionais;

II - realização de campanhas de divulgação da organização esportiva e de sua equipe competitiva;

III - participação nos eventos de lançamento da equipe e comemoração dos resultados.

§ 4º Deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude.

§ 5º Fica permitida a exploração da imagem dos atletas e **dos membros das comissões técnicas**, de forma coletiva, assim considerada, no mínimo, 3 (três) atletas ou membros das respectivas comissões técnicas agrupados, em atividade profissional, em

campo ou fora dele, captada no contexto das atividades esportivas e utilizada para fins promocionais, institucionais e de fomento ao esporte, pelas organizações que administram e regulam o esporte e pelas organizações que se dediquem à prática esportiva, respeitado o disposto neste artigo no que se refere ao direito de imagem de cada atleta e membro da comissão técnica, quando individualmente considerados. (grifo ausente no original)

Portanto, mesmo que se admita que a pessoa jurídica foi criada especificamente para explorar os direitos de imagem do recorrente, e não de outras pessoas cumulativamente, não implica em ilicitude nem abuso de poder.

Assim, apenas se demonstrada a existência de vício nos elementos essenciais do contrato ou na manifestação de vontade das partes celebrantes, poderá ser reconhecida a existência de fraude.

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

Não se pode olvidar que a fraude, tal qual a nulidade, não se presume, havendo que ser devidamente comprovada. Nessa perspectiva, no contrato autônomo de licença de uso de imagem, deve-se avaliar, dentro do contexto em que foi firmado, se veio a ser concebido com o único objetivo de desvirtuar a correta aplicação da legislação trabalhista, com consequências de ordem tributária e previdenciária.

Feitos os esclarecimentos acima acerca da legislação de regência, passa-se a análise das provas que circundam o caso concreto.

Pois bem. Constan nos autos os seguintes documentos e informações que são de extrema relevância para a solução posta:

- (i) O Clube Atlético Mineiro informou que celebrou “Contrato de Licença para Utilização e Exploração de Imagem, Nome, Apelido Desportivo, Voz e outras avenças” com o Sr. Avlamir, em 09.08.2011 (e-fl. 84);
- (ii) O Clube Atlético Mineiro apresentou as cópias dos “Recibos de Pagamento de Salário”, e cópias das Notas Fiscais e dos respectivos comprovantes de pagamento (documentos anexos), e;
- (iii) Consta nos autos o Contrato de Licença para Utilização e Exploração de Imagem, Nome, Apelido Desportivo, Voz e Outras Avenças, celebrado pelo Clube Atlético Mineiro e a sociedade A. D. ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, representada pelo Presidente, e, como anuente/interveniente o Sr. Avlamir Dirceo Stival (e-fls. 91 e ss).

Pela análise da documentação acostada aos autos, entendo que o sujeito passivo teve êxito em demonstrar a existência do contrato de cessão de direito de sua imagem ao Clube Atlético Mineiro, gerido pela empresa A. D. ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, cujo instrumento negocial encontra-se às e-fls. 91 e ss do presente processo.

A circunstância de a empresa A. D. ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA não ter efetivamente celebrado contrato formal com o Sr. Avlamir, autorizando-a a negociar os referidos direitos de imagem de auxiliar-técnico de futebol, não tem o condão de desnaturar a situação dos autos, eis que o recorrente é sócio da própria pessoa jurídica.

Relativamente à suposta ausência de adimplemento tributário na Pessoa Jurídica, trata-se de infração fiscal a ser eventualmente apurada na Pessoa Jurídica, não sendo tal fato suficiente para contaminar a cessão do direito de imagem da pessoa física.

Aqui, entendo que não cabe ao julgador ignorar a existência do acordo que se reputa válido entre as partes (A. D. ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA e Clube Atlético Mineiro), ante simplesmente à suposta ausência de proporção entre os valores desembolsados a título de cessão de direitos de imagem e a título de salário, aspecto que diz respeito à liberdade de contratar, não se vislumbrando, no caso concreto, a comprovação da efetiva simulação negocial a reputar como ilegítima o pacto negocial.

Nesse contexto, o fato de o contrato de licença de uso e imagem ser conexo ao contrato de trabalho não é suficiente para configurar a fraude à legislação tributária.

Além do mais, conforme demonstrado em linhas volvidas, a legislação de regência permite a possibilidade de cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para a pessoa jurídica.

Como acima demonstrado, **havendo autorização legal** para a tributação dos rendimentos decorrentes da exploração do uso da imagem na pessoa jurídica (**tratando-se, portanto, de opção possível, legal e, portanto, "disponível"**), a acusação fiscal no sentido de que se simulou ser o sujeito das relações jurídicas, não o indivíduo, mas a pessoa jurídica constituída visando escamotear ônus fiscais, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não tem amparo nos fatos constantes dos autos.

Portanto, diante da permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, resta reconhecer como lícito o negócio jurídico realizado, não podendo descaracterizar-se a pessoa jurídica cessionária, com base apenas na distribuição do seu capital entre os respectivos sócios.

Apenas faço um pequeno reparo, eis que na situação dos autos, verifico que constam Notas Fiscais que dizem respeito à Premiação, o que, a meu ver, não se relaciona com o direito de imagem, devendo tais valores serem mantidos no lançamento.

E como resta mantido uma parcela do lançamento, relativa à premiação, entendo que a situação dos autos, não evidencia fraude, sonegação ou conluio, motivo pelo qual, deve ser afastada, neste particular, a qualificação da multa de ofício no patamar de 150%, restabelecendo o percentual de 75%.

Sendo assim, consolidando o raciocínio até então exposto, entendo que cabe apenas excluir do lançamento a título de “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica”, os valores recebidos do Clube Atlético Mineiro, a título de cessão de direito de imagem, exceto premiação, com a desqualificação da multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir do lançamento a título de “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica”, os valores recebidos do Clube Atlético Mineiro, a título de cessão de direito de imagem, exceto premiação, com a desqualificação da multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se refere à omissão de rendimentos recebidos do Clube Atlético Mineiro.

A previsão normativa do art. 11 da Lei nº 10.406, de 2002, refere-se ao aspecto moral do direito de imagem e não ao aspecto patrimonial, podendo o titular do direito explorá-lo de modo a obter proveito econômico, diretamente ou mesmo via pessoa jurídica com poderes para tanto.

O Termo de Verificação Fiscal e Encerramento discorre sobre o contrato de licença de imagem, ressaltando que uma pessoa jurídica tem de adquirir a titularidade dos direitos de usar, gozar e explorar o nome, apelido, voz e imagem de pessoa física para deles dispor, destacando que, no caso concreto, a própria empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda informou para a fiscalização não possuir contrato celebrado com o recorrente.

A objeção de que não seria exigível a celebração de contrato de licença de imagem entre recorrente e a empresa A. D. Assessoria Empresarial Ltda por ser sócio da pessoa jurídica não convence, eis que a titularidade do direito de imagem é da pessoa física, não se podendo presumir sua cessão ilimitada e gratuita pelo simples fato de ser sócio da empresa.

A análise do conjunto probatório revela a efetiva vinculação do direito de imagem ao contrato de trabalho, não se tratando de um mero vínculo civil conexo, como bem destacado pela fiscalização, tendo sido a pessoa jurídica empregada, em verdade, para ocultar os rendimentos do trabalho do recorrente, com emissão das notas fiscais previstas no contrato (pagamentos mensais), bem como pela emissão de notas fiscais não previstas no contrato de direito de imagem e a pagar expressamente prêmios vinculados a conquistas de campeonatos (Mineiro e Brasileiro), revelando que a alegada contratação do direito de imagem efetivamente não se deu em condição inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

Além disso, a participação do autuado nos lucros da pessoa jurídica era proporcional aos seus 5% do capital social e a A. D. Assessoria Empresarial Ltda não confessou e nem recolheu os tributos advindos de sua suposta atividade de explorar o direito de imagem do recorrente, circunstâncias que, diante das demais provas constantes dos autos, fortalecem ainda mais a constatação da artificialidade do contrato de cessão de direito de imagem firmado pela pessoa jurídica com o Clube Atlético Mineiro.

Portanto, forma-se convicção de não merecer reforma a decisão recorrida, não tendo o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, o condão tornar lícita a simulação detectada.

Em relação à multa de ofício, sua aplicação decorre da legislação e a simulação havida revela a conduta dolosa exigida para sua qualificação, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Por fim, diante da superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, a multa qualificada deve ser reduzida de 150% para 100% (CTN, art. 106, II, c; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, VI).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, inciso VI, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro