



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.726872/2012-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.848 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2022  
**Recorrente** CRISTIANO ESPÍNDOLA DE AVALOS DOS PASSOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny, que negaram-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Diogo Cristian Denny (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão n.º 06-38.414 (fls. 570 a 583) que concluiu pela impugnação parcial das omissões de rendimentos apuradas pelo lançamento e, quanto à parte contestada, julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento constituído por meio do Auto de Infração de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (fls. 516 a 529), em face da apuração de:

### 1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, sendo:

- 1.1) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de licença de uso de imagem, decorrentes o trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.2.1 do "Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal";
- 1.2) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de salários, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.2.2 do "Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal".

### 2) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, sendo:

- 2.1) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de direito de arena e licença de uso de imagem, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.3 do "Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal".

O crédito lançado foi assim consolidado:

PORTAO	CURITIBA/PR	80320100
<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>		
IMPOSTO	Cód. Receita Dart 2904	Valor 291.646,11
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2012)		Valor 117.309,23
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 429.403,12
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 838.358,46
<small>Valor por Extenso</small>		
<small>QUATROCENTOS E TRINTA E OITO MIL, TREZENTOS E CINQUENTA E OITO REAIS E QUARENTA E SEIS</small>		

A Decisão recorrida restou assim ementada (fl. 570):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PARTE DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Considera-se como não impugnada a parte do lançamento sobre a qual o contribuinte não se manifesta.

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

O jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados da

cessão do direito ao uso da imagem, sendo incabível a atribuição desses rendimentos, a título gratuito, a pessoa jurídica.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS. SIMULAÇÃO.**

Configura-se a conduta dolosa, que busca a supressão do recolhimento dos tributos devidos, a omissão de rendimentos tributáveis praticada mediante simulação e fraude.

**CONTRIBUENTES DISTINTOS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

É vedada a compensação de impostos recolhidos por um contribuinte em favor de outro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 23/12/2012 (fl. 618) e apresentou Recurso Voluntário em 07/01/2013 (fls. 592 a 617) sustentando, em breve síntese: a) a Lei Pelé autoriza a exploração do direito de imagem do atleta por meio de pessoa jurídica; b) a tributação pode ser feita por meio da pessoa jurídica conforme disposição do art. 129 da Lei nº 11.196/2005; c) impossibilidade de desconsideração do negócio e da personalidade jurídica; d) ausência de simulação; e) possibilidade de compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica; f) não incidência da multa qualificada; g) violação ao princípio da proporcionalidade; h) impossibilidade de atualização da multa de ofício pela taxa Selic.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. Do lançamento relativo à exploração do direito de imagem do atleta e do direito de arena**

Sustenta o recorrente a improcedência do lançamento e a possibilidade de exploração do direito de imagem por meio de pessoa jurídica, em consonância com as disposições da Lei Pelé e do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

O recorrente é atleta profissional (jogador de futebol) e durante os anos de 2007 e 2008 manteve contrato com 4 (quatro) clubes esportivos brasileiros, conforme apurado pela Fiscalização Tributária e relatado no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 479 a 515):

*Santos Futebol Clube, CNPJ 58.196.684/0001- 29, período de 29/06/2004 até 20/08/2007, conforme registro de empregados e termo de rescisão contratual (fls. 105, 106, 401 a 408),*

*São Caetano Futebol Ltda, CNPJ 06.038.055/0001-77, período de 22/08/2007 a 30/11/2007, conforme contrato de trabalho de jogador (fls. 198 a 200),*

*Grêmio Recreativo Barueri, CNPJ 59.042.648/0001-73 e;*

*Grêmio Barueri Futebol Ltda, CNPJ 10.209.830/0001-87, período compreendido entre 13/12/2007 a 01/01/2009, conforme contrato de trabalho de atleta profissional de futebol (fls. 312, 313, 319 a 325).*

A Fiscalização apurou a omissão de receitas na Declaração de Ajuste Anual (DAA), dos anos-calendários 2007 e 2008 (fls. 3 a 14), sob o fundamento de que o recorrente manteve vínculo empregatício com os 4 clubes acima, mas não declarou os valores recebidos a título de exploração do direito de imagem.

De acordo com o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, no ano-calendário 2007, os rendimentos foram reconhecidos como receita da empresa *Avalos & Cia Assessoria de Atletas Ltda*, com a emissão de notas fiscais de prestação de serviços e a apresentação de DIPJ; e no ano-calendário 2008, *apesar de terem sido emitidas notas fiscais de prestação de serviços (fls. 68, 69, 88 a 99), a empresa apresentou DIPJ sem movimento (fls. 432 a 447)*. Disto, aduziu que houve simulação na atitude do recorrente ao criar uma pessoa jurídica, *Ávalos & Cia Assessoria de Atletas Ltda.*, por meio da qual recebia os valores decorrentes da exploração do direito de imagem, já que o intuito seria o recolhimento a menor de tributos.

#### **- Matéria tida como não impugnada**

Inicialmente, a Decisão recorrida concluiu que parte do lançamento não foi impugnado (fl. 574):

O impugnante não contestou expressamente algumas das omissões de rendimentos apuradas pelo lançamento, relativas aos valores recebidos da Panini Brasil Ltda (**R\$ 3.413,53** AC 2007; **R\$ 350,00** AC 2008), do Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de SP (**R\$ 13.905,76** AC 2007; **R\$ 1.879,92** AC 2008), do Grêmio Recreativo Barueri (**R\$ 2.400,00** AC 2007; **R\$ 40.000,00** AC 2008) e do Grêmio Barueri Futebol Ltda (**R\$ 8.000,00** AC 2008), pelo que é de se considerar essas matérias como não impugnadas e, portanto, não litigiosas, conforme determina o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997:

Com o devido respeito, entendo que a decisão mereça reforma, nesse ponto, já que os valores acima mencionados referem-se àqueles recebidos a título de direito de imagem e direito de arena e é exatamente sobre isso que trata o recorrente em sua impugnação e no recurso voluntário.

#### **- Rendimentos dos atletas profissionais**

Os atletas podem auferir renda por meio do salário recebido do clube esportivo; pela exploração dos direitos de imagem e a título de direito de arena, além de outros direitos previstos, como luvas, bichos e cláusula penal.

O salário recebido pelo clube recebe tratamento norteado pelo direito trabalhista e pela CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943). Se na relação de emprego estão presentes os requisitos exigidos pela CLT, os atletas profissionais de futebol são considerados empregados e, observadas as regras da legislação especial (Lei Pelé – Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que trata das normas gerais sobre desporto), seus contratos são submetidos a todas as regras da legislação geral (CLT).

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.

#### - Direito de Arena

Além do salário pago pelo clube, o atleta faz jus ao recebimento de valores relativos ao Direito de Arena, que é compreendido como a prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens do espetáculo desportivo, por qualquer meio ou processo, nos termos dos arts. 42 e 42-A da Lei Pelé.

Conforme consta nos documentos de fls. 169 a 191, o Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de São Paulo informou à autoridade fiscal que os valores que foram destinados para o recorrente por esta Entidade Sindical são frutos de repasses de Direito de Arena aos Atletas que atuam por Clubes do Estado de São Paulo, nos Campeonatos de Futebol Profissional televisionados.

A Fiscalização não considerou os documentos apresentados sob o fundamento de que “a validade de tais contratos, desconsiderando a sua natureza civil ou salarial, fica vinculada ao fato de que, a disposição dos direitos do uso do nome profissional e imagem, incluído aqui o direito de arena, seja efetivada pelo jogador e não por pessoa jurídica” (fl. 496).

Assim consta no lançamento:

- 1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, sendo:
  - Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de **licença de uso de imagem**, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.2.1 do “Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal”;
  - Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de salários, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.2.2 do “Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal”.
- 2) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, sendo:
  - Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de direito de **arena e licença de uso de imagem**, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.3 do “Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal”.

A Decisão recorrida, contudo, possui deficiência de fundamentação à medida que foi OMISSA quanto ao instituto do direito de arena. Deixo, por ora, de pronunciar esta nulidade pois, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta - § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

O Direito de Arena refere-se à transmissão da imagem de quem participa de uma competição esportiva; apesar de não se igualar ao direito de imagem, a decisão recorrida em nada as diferenciou.

## - Direito de Imagem

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<sup>1</sup>. 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”<sup>2</sup>.

Há mais de vinte anos atrás, ao julgar o Recurso Especial n.º 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<sup>3</sup>.

No âmbito infraconstitucional, o Código Civil incluiu a imagem no rol dos direitos da personalidade que são, consoante expressa exegese do artigo 11, intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo seu exercício sofrer limitação voluntária.

Segundo Maria Helena Diniz, ao lado de intransmissíveis e irrenunciáveis, os direitos da personalidade são, também, absolutos, indisponíveis, ilimitados, imprescritíveis, impenhoráveis e inexpropriáveis. Nesse cenário, os direitos da personalidade são absolutos, na medida em que são oponíveis a todos<sup>4</sup> e não podem sofrer limitação voluntária. Todavia, no tocante à impossibilidade de limitação voluntária, por uma questão lógica, tal regra pode comportar exceções, havendo, eventualmente, relativização desse caráter ilimitado e absoluto<sup>5</sup>.

Explica a professora Maria Helena Diniz **que a indisponibilidade dos direitos da personalidade é relativa**, assim, “os direitos da personalidade poderão ser objeto de contrato como, por exemplo, o de concessão ou licença para uso de imagem (...). Como se vê, a disponibilidade dos direitos da personalidade é relativa”<sup>6</sup>. Logo, “um atleta profissional tem a liberdade de celebrar um contrato com uma empresa de material esportivo, visando à exploração patrimonial de sua imagem”<sup>7</sup>.

Nesse sentido é a previsão dos Enunciados n.º 4 e 139 do CJF/STJ, aprovados nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

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

Enunciado n.º 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.

O direito de imagem, portanto, possui duplo aspecto; o primeiro, moral, de onde qualifica-se como direito personalíssimo, inalienável e intransmissível e impede a venda,

---

<sup>1</sup> STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Manual de Direito Civil – volume único. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 141.

<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional positivo. 40. ed. rev. e atual./ até a Emenda Constitucional n.º 95, de 15.12.2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 211.

<sup>3</sup> REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999.

<sup>4</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

<sup>5</sup> TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 178.

<sup>6</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

<sup>7</sup> TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 179.

renúncia ou cessão em definitivo da imagem da pessoa. O segundo, patrimonial, que retira a absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

**- Art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé)**

No tocante à aplicação do **art. 87-A da Lei nº 9.615/98**, entendo que merece reforma a Decisão recorrida no que dispôs que *“esse dispositivo apenas estabelece que o atleta possui um direito de imagem, que não se confunde com aquele oriundo do trabalho desportivo (jogar futebol), o qual pode ser explorado economicamente de forma direta por ele, ou mediante cessão. Têm caráter normativo genérico, conceitual, nada dispondo sobre a forma de tributação dos rendimentos oriundos dessa exploração”* (fl. 577).

Em relação aos atletas profissionais, o **art. 87-A da Lei Pelé**, incluído pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, prevê que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

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.

Adiante a Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, incluiu o parágrafo único ao art. 87-A da Lei Pelé para determinar que, 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.

Entendo que, ao caso, possível a aplicação apenas do *caput* do art. 87-A, sem a limitação prevista no parágrafo único, com base no art. 106 e incisos do Código Tributário Nacional (CTN).

**- Art. 129 da Lei nº 11.196/2005**

Quanto à aplicação do **art. 129 da Lei nº 11.196/2005**, a Decisão recorrida concluiu que: *“Este dispositivo não é permissivo, mas taxativo, no entanto, somente se aplica à prestação de serviços intelectuais, no que, evidentemente, não se enquadra a exploração do referido direito de imagem do atleta”* (fl. 577).

Com o devido respeito, divirjo deste entendimento.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, cultural, artística ou científica.

Para Ricardo Mariz, o escopo desse dispositivo é “pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física”<sup>8</sup>.

Dispõe o dispositivo 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, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

O art. 50 do Código Civil permite a descon sideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*), no caso de abuso, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. A descon sideração da personalidade jurídica permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular responsabilidades dos sócios.

Entende-se por atividade **personalíssima** aquela que é *intuitu personae*, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física. Personalíssimo é, assim, aquele ato ou serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado, ou ainda, nas palavras de Maria Helena Diniz, que a execução não comporta modificação quanto ao seu sujeito<sup>9</sup>.

O art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 estabelece uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Importante frisar que para a aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, não se deve olhar para o futebol como atividade intelectual, ou não. O que deve ser visto é se a cessão do direito de imagem encaixa-se, ou não, à prestação de um serviço intelectual.

Para Ricardo Mariz, ainda, inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, já que a “palavra ‘inclusive’, nele contida – “serviços intelectuais, *inclusive* os de natureza científica, artística ou cultural” –, não deixa margem à tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma”<sup>10</sup>.

Serviço intelectual, de fato, comporta conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. A despeito da divergência relacionada à aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005

---

<sup>8</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual n.º 42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2019.

<sup>9</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 420.

<sup>10</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual n.º 42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2019.

pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento de que há um aspecto cultural no contexto de influência da imagem.

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.

De fato, a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados por pessoa jurídica.

No âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ainda no ano de 2009, foi proferido o Acórdão n.º 2301-000.618, cujo voto vencedor apontou que naquele caso *os valores creditados aos atletas não podem ser considerados como remuneração oriunda de contrato de trabalho, pois se restringem à participação coletiva do atleta em espetáculo desportivo transmitido ou retransmitido por emissoras de televisão ou de rádio e que o uso de imagem convencionada entre as partes é plenamente regular e tem natureza civil*<sup>11</sup>.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região<sup>12</sup>, ao julgar o pedido de anulação do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em face do jornalista Richard Boechat, destacou, em entendimento que incluiu como minhas razões de decidir, 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 n.º 111.96/2005.

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*”<sup>13</sup>. E destacou a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a elisão admissível revela-se 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”<sup>14</sup>.

Em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Declaratória n.º 66 (ADC 66) onde concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei n.º 11.96/2005. 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”.

## 2. Do Imposto Sobre a Renda

---

<sup>11</sup> Acórdão n.º 2301-000.618, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 28/09/2009.

<sup>12</sup> TRF2. Processo n.º 2008.51.01.022319-5, Relator Desembargador Federal Ricardo Perlingero, Data da Decisão 03/12/2012, Data da Publicação 13/12/2013.

<sup>13</sup> GRECCO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 493-495.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Elsevier, 2012, p. 8.

O CTN determina, no art. 45, que o contribuinte do IR é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

O imposto de renda tem como contribuinte, portanto, a pessoa física ou a pessoa jurídica, sendo esta capaz de direitos e obrigações e distinta da pessoa ou pessoas naturais que a compõem. Havendo a cessão do direito de imagem para exploração por pessoa jurídica, os ganhos oriundos pela exploração patrimonial da imagem não deixam de ser tributados, sofrendo a incidência do IRPJ, e não do IRPF.

Os rendimentos recebidos pela exploração econômica do direito de imagem não são isentos da incidência do imposto sobre a renda. O contribuinte da exação será a pessoa física ou a pessoa jurídica que venha a receber tais valores, tendo em vista que o ordenamento jurídico expressamente permite sua cessão, e não proíbe que seja feita a pessoa jurídica.

Quanto ao fato da pessoa jurídica não ter apresentado movimentações na DIPJ relativa ao ano de 2008, o provimento deste recurso voluntário e o cancelamento do auto de infração não importa em impossibilidade de autoridade fiscal, dentro dos prazos legalmente previstos no ordenamento jurídico, buscar os direitos que porventura entenda existentes em face da pessoa jurídica.

Por derradeiro, importa observar que, quando é realizado o lançamento de ofício, o Fisco tem o ônus de provar que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação<sup>15</sup>. A simulação, sempre ilícita, ocorre quando as partes realizam um negócio jurídico diverso daquele ocorrido na realidade. Nas palavras de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, no campo do Direito Tributário, tanto a fraude, como a simulação e a dissimulação são meios ilícitos de evasão ou sonegação fiscal<sup>16</sup>. Nesse sentido, o “princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada *interpretação econômica* pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício”<sup>17</sup>.

O art. 142 do CTN estabelece como um dos requisitos do lançamento de ofício, a perfeita identificação do sujeito passivo como essencial, não sendo possível exigir tributo de quem não tem relação com o fato gerador.

O processo administrativo fiscal tem como finalidade precípua permitir que a tributação esteja de acordo com o ordenamento jurídico e a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos. É regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do

---

<sup>15</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 339.

<sup>16</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.097.

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 545 e 248-249.

lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Do exposto, concluo pelo cancelamento do lançamento no tocante à apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de licença de uso de imagem, decorrentes o trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.2.1 do "Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal" e no tocante à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de direito de arena e licença de uso de imagem, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme descrito no item 3.7.3 do "Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal".

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso para declarar improcedente o lançamento de ofício e por consequência o crédito a que se refere.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira