



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.726872/2012-19
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-012.192 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2023
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado CRISTIANO ESPÍNDOLA DE AVALOS DOS PASSOS

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

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NÃO VERIFICADAS.

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

(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), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Thiago Alvares Feital (suplente convocado).

Relatório

Tratam-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (fls. 642 a 648) em face do Acórdão n.º 2402-010.848 (fls. 630 a 640) que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto e cancelou o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (fls. 516 a 529), lavrado sob os fundamentos de:

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 o 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”.

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 embargada restou assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ATLETA. DIREITO DE IMAGEM E DIREITO DE ARENA. CESSÃO. POSSIBILIDADE.

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 n.º 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 N.º 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.

A parte dispositiva foi assim redigida:

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.

Os embargos de declaração foram opostos sob o fundamento de i) omissão quanto à superveniência do art. 87-A da Lei n.º 9.615/98 após o anos referentes ao lançamento e ii) contradição, já que o art. 106 do CTN foi utilizado como fundamento para afastar o parágrafo único do art. 87-A, mas não afastou a aplicação do próprio 87-A, sendo que ambos entraram em vigência em momento posterior aos anos-calendários objeto do auto de infração analisado. Sustenta, ainda, que o lançamento expressamente consignou a inexistência de contrato como exigido pelo art. 87-A e, na sequência, aduz mais 3 omissões: iii) quanto ao descumprimento da exigência constante do referido *caput* do art. 87-A que determina a celebração de contrato adequado para a cessão de uso de direito de imagem; iv) quanto à fundamentação para se utilizar do art. 129 da Lei 11.196/2005 à cessão de uso de direito de imagem; e v) quanto ao recebimento de valores diretamente pela pessoa física.

Em grau de juízo de admissibilidade (fls. 652 a 657), os embargos foram admitidos para apreciação e saneamento da omissão apontada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

Os Embargos de Declaração são tempestivos contudo, seu conhecimento, depende da caracterização de omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

1. Caracterização de omissão e contradição

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n.º 343, de 09/06/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O Código de Processo Civil - CPC (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), de aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

Conforme ensinamento de Elpídio Donizetti, os “embargos são espécie de recurso de fundamentação vinculada, isto é, restrita a situações previstas em lei. Não servem os embargos, por exemplo, como sucedâneo de pedido de reconsideração de uma sentença ou acórdão”¹. Ademais, haverá omissão nos casos em que determinada questão ou ponto controvertido deveria ser apreciado pelo órgão julgador, mas não o foi². Disto, explica o doutrinador que:

¹ DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

² DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

A omissão constitui negativa de entrega da prestação jurisdicional e, segundo o CPC, será considerada omissa a decisão que deixar de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento ou que incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º. Todas essas disposições permitem que as partes possam reclamar pela via dos embargos de declaração a adequação das decisões aos precedentes judiciais, assim como eventual desobediência aos critérios de fundamentação.

(...)

Não se desconhece o fato de que o juiz é obrigado a apreciar as questões, isto é, os pontos – afirmações referentes à pretensão. Se uma questão deixar de ser apreciada, cabíveis são os embargos declaratórios. **Entretanto, conforme reiteradamente decidiu o STF, “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte”** (AI 761.901/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 22.04.2014).

Ainda que exigível fosse a resposta a todos os argumentos, a decisão lacônica, neste particular, seria perfeitamente válida. Isso porque o princípio da instrumentalidade se aplica a todos os atos processuais, e não somente aos atos das partes. À falta de prejuízo, válida seria a sentença.

Até que os Tribunais Superiores se manifestem sobre o alcance do § 1º do art. 489 – não tenho dúvidas de haverá um adequado equacionamento entre os princípios da fundamentação e da celeridade – ou que os sujeitos do processo passem a utilizá-lo de forma consciente e não para protelar infinitamente a resolução da demanda, **creio que ainda veremos muitos embargos de declaração serem interpostos contra decisões, que, apesar de não enfrentarem todos os argumentos trazidos pelas partes, rebatem as questões essenciais para o deslinde da controvérsia**³.

Nesse sentido, dispõe o Superior Tribunal de Justiça que *não há falar em omissão quando a decisão está clara e suficientemente fundamentada, resolvendo integralmente a controvérsia. O julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pelas partes, quando encontrar motivação satisfatória para dirimir o litígio sobre os pontos essenciais da controvérsia em exame*⁴.

Ou seja, os embargos de declaração só devem ser admitidos se for constatada a existência de obscuridade, contradição, omissão ou erro material no *decisum* embargado, não havendo a possibilidade de serem opostos visando à rediscussão do mérito do julgado, posto que possuem fundamentação atrelada aos casos já previstos. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

A rejeição destes embargos é certa por ausência dos citados vícios, nos termos que serão abaixo expostos.

2. Das alegações da embargante

Conforme relatado, os embargos de declaração foram opostos sob o fundamento de i) omissão quanto à superveniência do art. 87-A da Lei nº 9.615/98 após o anos referentes ao lançamento e ii) contradição, já que o art. 106 do CTN foi utilizado como fundamento para afastar o parágrafo único do art. 87-A, mas não afastou a aplicação do próprio 87-A, sendo que ambos entraram em vigência em momento posterior aos anos-calendários objeto do auto de infração analisado. Diz ainda que o lançamento expressamente consignou a inexistência de contrato como exigido pelo art. 87-A. Assim, aduz mais 3 omissões: iii) quanto ao descumprimento da exigência constante do referido *caput* do art. 87-A que determina a

³ DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

⁴ AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.133.201/RS, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 28/6/2023

celebração de contrato adequado para a cessão de uso de direito de imagem; iv) quanto à fundamentação para se utilizar do art. 129 da Lei 11.196/2005 à cessão de uso de direito de imagem; e v) quanto ao recebimento de valores diretamente pela pessoa física.

Passemos à análise.

2.1 OMISSÃO quanto à superveniência do art. 87-A da Lei nº 9.615/98 após o anos referentes ao lançamento e;

2.2 CONTRADIÇÃO, já que o art. 106 do CTN foi utilizado como fundamento para afastar o parágrafo único do art. 87-A, mas não afastou a aplicação do próprio 87-A, sendo que ambos entraram em vigência em momento posterior aos anos-calendários objeto do auto de infração.

Nesse ponto, devemos inicialmente traçar duas diferenças importantes.

O art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (incluído pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011) trouxe ao ordenamento uma previsão que, até então, não era proibida por NENHUM dispositivo vigente; ou seja, não era uma ilegalidade, nem uma ilicitude. Como bem pontuado no aresto embargado, a cessão e exploração econômica do direito de imagem do atleta NUNCA foi proibida. Disso, o STJ já nos conscientizou (ou pelo menos a parte de nós) há mais de 20 anos, quando julgou o Recurso Especial nº 74.473 e reconheceu a existência do aspecto patrimonial relacionado ao direito de imagem e a possibilidade do uso econômico deste direito para auferir lucros e rendimentos⁵.

A propósito, ressaltamos que o direito de imagem “impede, *prima facie*, sua captação e difusão sem o consentimento da própria pessoa. A proteção a esse direito é autônoma em relação à honra, devendo ocorrer ainda que não haja ofensa à estimativa pessoal ou à reputação do indivíduo”⁶, razão pela qual o direito de imagem é tutelado sob duplo aspecto. O primeiro, moral, de onde qualifica-se como direito personalíssimo, inalienável e intransmissível e impede a venda, renúncia ou cessão em definitivo da imagem da pessoa. O segundo, aspecto patrimonial, que retira a absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica, exigindo-se, para tanto, a expressa autorização do titular e vedando a interpretação ampliada das cláusulas contratuais para se estender a situações não previstas⁷.

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 inexpropriáveis⁸. Nesse cenário, os direitos da personalidade são absolutos, na medida em que são oponíveis a todos⁹ e não podem sofrer limitação voluntária. Todavia, no tocante à impossibilidade de limitação voluntária, “por uma questão lógica, tal regra pode comportar exceções, havendo,

⁵ STJ. REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999, p. 157.

⁶ NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional**. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 387.

⁷ STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil – volume único**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 141.

⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

eventualmente, relativização desse caráter ilimitado e absoluto”¹⁰. Explica a professora Maria Helena Diniz que a indisponibilidade dos direitos da personalidade é relativa, nos seguintes termos:

São, em regra, *indisponíveis*, insuscetíveis de disposição, mas há temperamentos quanto a isso. Poder-se-á, p. ex., admitir sua disponibilidade em prol do interesse social; em relação ao direito da imagem, ninguém poderá recusar que sua foto fique es tampada em documento de identidade. Pessoa famosa poderá explorar sua imagem na promoção de venda de produtos, mediante pagamento de uma remuneração convencional. (...) Logo, os direitos da personalidade poderão ser objeto de contrato como, por exemplo, o de concessão ou licença para uso de imagem ou de marca (se pessoa jurídica); o de edição para divulgar uma obra ao público (...). Como se vê, a disponibilidade dos direitos da personalidade é relativa¹¹.

O art. 87-A da Lei nº 9.615/98 veio ao mundo jurídico para deixar claro o que já era claro – a possibilidade de exploração econômica do direito de imagem. A esse dispositivo, soma-se o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que já estava em vigência nos anos-calendários da autuação, e expressamente permite, *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.*

O dispositivo foi, inclusive, objeto da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66, quando o STF concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Constou no voto da Relatora, Ministra Cármen Lucia, que 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*”.

Por outro lado, o parágrafo único do art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (incluído pela Lei nº 13.155, de 04/08/2015) traz uma **INOVAÇÃO** no ordenamento ao impor uma **LIMITAÇÃO**, até então inexistente, de 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.*

Desta análise, não há como prosperar qualquer outra conclusão que não seja de ausência de omissão, no aresto embargado, quando à superveniência do art. 87-A da Lei nº 9.615/98 após o anos referentes ao lançamento, uma vez que o acórdão embargado fundamenta-se na inexistência de vedação no ordenamento jurídico à exploração econômica do direito de imagem. O art. 87-A apenas veio para deixar o claro o que já era claro. Pela mesma razão e no mesmo sentido, inexistente contradição quanto à impossibilidade de aplicar retroativamente o parágrafo único, pois ele veio ao mundo jurídico criando uma vedação que até então não existia.

¹⁰ TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 178.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

2.3 OMISSÃO quanto ao descumprimento da exigência constante do referido caput do art. 87-A que determina a celebração de contrato adequado para a cessão de uso de direito de imagem;

Seguindo à análise, verifica-se que também não há que se falar em omissão quanto ao descumprimento do art. 87-A pois, além do dispositivo exigir um ajuste contratual (sem falar em qualquer solenidade exigida para tal fim), a exigência somente veio ao mundo jurídico em momento posterior aos anos da autuação, quando ocorreram os fatos geradores do lançamento. Logo, nos anos-calendários do lançamento, não existia nenhum dispositivo em vigência que exigiam a existência de um ajuste contratual para considerar válida a exploração do direito de imagem do jogador de futebol por meio de pessoa jurídica. Lembrando, ainda, que diz o art. 107 do Código Civil, que *a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir*.

Como bem disse a embargante, o art. 87-A não estava em vigência no ano-calendário da autuação. Como pode, então, a Fiscalização Tributária, bem como a embargante exigir que haja um CONTRATO que NÃO era exigido nos anos 2007 e 2008? Ora, se o art. 87-A da Lei Pelé não estava em vigência inexistia qualquer razão para que haja a exigência de ajuste contratual de natureza civil para validar a cessão ou exploração do direito de imagem do atleta.

Longe de haver vício no aresto embargado, a indicação é de que haja inconformismo da embargante com o resultado do julgamento, sendo inadmissível os embargos de declaração fundados em tal razão.

2.4 OMISSÃO quanto à fundamentação para se utilizar do art. 129 da Lei 11.196/2005 à cessão de uso de direito de imagem

Causa estranheza essa alegação, pois demonstra uma irresignação, ponto este sob o desamparo dos embargos declaratórios.

Como dito, 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, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não. 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”*¹².

Seguindo, 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 realizado¹³, ou ainda que a execução não comporta modificação quanto ao seu sujeito¹⁴. 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

¹² 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.

¹³ TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 990.

¹⁴ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 420.

aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Serviço intelectual, de fato, é 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 doutrinária relacionada à aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.129/2005 pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento quanto à existência de um aspecto cultural no contexto de influência da imagem. Vê-se, ainda, que inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei n.º 11.129/2005, 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”¹⁵.

O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto em voto proferido no Acórdão n.º 2301-005.812 menciona ainda que:

A título de exemplificação, cite-se as posições dos eminentes Professores Humberto Ávila e Roque Carrazza, para os quais não havia vedação a tal prestação de serviços por pessoa jurídica. Humberto Ávila assevera que “se os serviços profissionais, inclusive aqueles de caráter personalíssimo, sempre foram tributados pela pessoa jurídica, justamente porque a legislação sempre admitiu a prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica, a introdução de um novo dispositivo legal, de acordo com o qual os serviços de natureza intelectual se sujeitam à legislação aplicada às pessoas jurídicas, nada mais fez do que declarar aquilo que já estava disposto na legislação anterior (ÁVILA, Humberto. A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação: o Uso e o Abuso do Direito de Criar Pessoas Jurídicas e o Poder de Desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário, v. 17. São Paulo: Dialética, 2013).

Roque Carrazza assinala que o artigo 129 da Lei n. 11.196/05 “apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que a integram” (CARRAZZA, Roque Antônio. O Caráter Interpretativo do Art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: ANAN JR., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas - Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. P.256).

Considerando que os fatos aqui discutidos já aconteceram ao lume da vigência do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, não há dúvidas de que há autorização legal para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos por pessoa jurídica, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços. (grifei)

Do exposto, verifica-se que não há omissão no voto embargado mas, sim, inconformismo da embargante com a tese, o que não pode ser objeto de embargos de declaração.

2.5 OMISSÃO quanto ao recebimento de valores diretamente pela pessoa física.

Por fim, importante lembrar lição básica do ordenamento jurídico. Pessoas jurídicas são apenas ficções jurídicas criadas e, sendo compostas de pessoas físicas, quem de fato vai realizar, receber ou fazer alguma coisa, é uma pessoa física. Nesse sentido, o imposto de renda das pessoas jurídicas não incide somente sobre pessoas jurídicas e citam que determinadas

¹⁵ 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.

peças físicas que prestam serviços ou exerçam determinadas atividades são equiparadas às pessoas jurídicas para fins de tributação do IRPJ¹⁶. Não obstante, considerável parte da doutrina tributária, como apontado por Reuven Avi-Yonah¹⁷, entende que o IRPJ não passa de meio indireto de tributação dos sócios, antes da distribuição da renda aos sócios¹⁸.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 2.446, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. De acordo com a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica. 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*”¹⁹.

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 simulação²⁰. A simulação, sempre ilícita, ocorre quando as partes realizam um negócio jurídico diverso daquele ocorrido na realidade.

Ainda em 2009, antes das principais alterações consolidadas na Lei Pelé quanto à possibilidade de cessão do direito de imagem, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento ao recurso voluntário interposto pela Sociedade Esportiva Gama contra auto de infração lavrado exigindo o recolhimento de contribuição devida à seguridade social, parte dos segurados empregados, e aquelas devidas a Outras Entidades (“Terceiros”), incidentes sobre os **valores pagos aos atletas a título de direito de imagem por intermédio de pessoa jurídica, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004.**

Por maioria de votos, a turma concluiu que o direito de imagem, valor que é pago por terceiros, detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos não constitui salário, direto ou indireto. Isso porque, os valores pagos não se destinam à remuneração do custeio do trabalho prestado pelo atleta ao clube contratante, nem

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. 2. ed., revista e atualizada. São Paulo: IBDT, 2021, p. 56.

¹⁷ AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 14.

¹⁸ OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. *Revista Direito Tributário Atual* n.º 53. ano 41. p. 61-80. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

¹⁹ GRECCO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 493-495.

²⁰ 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.

tem relação alguma com a execução regular do contrato de trabalho. Tratando-se, na verdade, de pagamento originário, efetuado pelos compradores diretos dos direitos dos espetáculos, aos seus astros, sob a forma de negócios comerciais completamente distintos dos contratos de trabalho²¹. Desta decisão, não foi interposto recurso. Confira-se a ementa:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/12/2004

O direito de imagem, valor que é Pago por terceiros, detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos não constitui salário, direto ou indireto. Isso porque, os valores pagos não se destinam à remuneração do custeio do trabalho prestado pelo atleta ao clube contratante, nem tem relação alguma com a execução regular do contrato de trabalho. Tratando-se, na verdade, de pagamento originário, efetuado pelos compradores diretos dos direitos dos espetáculos, aos seus astros, sob a forma de negócios comerciais completamente distintos dos contratos de trabalho. Recurso Voluntário Provido

(Acórdão nº 2301-000.618, Relator Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, sessão de 28/09/2009).

Relembrando o que já fora dito no acórdão embargado, 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. 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 importam 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.

O estabelecimento de um vínculo tributário válido demanda a existência de lei anterior com a descrição do fato imponible (princípio da legalidade), subsunção do fato à hipótese normativa (princípio da tipicidade) e os elementos da relação jurídica, que devem equivaler aos descritos na lei.²² De fato, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 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 quando prestados pelas sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei. A presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova. Não há, no ordenamento jurídico, impedimento para que o clube de futebol celebre, com pessoas jurídicas, contratos para prestação de serviços nas áreas de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor e assessoria na área dos atletas profissionais, ainda que os sócios executem os serviços de forma personalíssima. Portanto, não há que se falar em simulação na contratação de serviços com pessoas jurídicas, independente de haver economia de tributos, ou não, já que esta não é vedada pelo ordenamento.

De todo o exposto, a matéria não pode ser objeto de embargos por não refletir omissão, contradição, obscuridade ou erro material na decisão proferida.

²¹ CARF. Acórdão nº 2301-000.618, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 28/09/2009.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

Ausente o vício de omissão e contradição no acórdão embargado, conclui-se pela rejeição dos embargos aclaratórios.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração opostos.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira