



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.728381/2012-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.087 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2017
Matéria IRPF - Omissão de rendimentos
Recorrente ALEXI STIVAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Ementa:

TREINADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

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

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento integral ao recurso. Foi designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do Contribuinte para constituir crédito de IRPF em função de omissão de rendimentos de trabalho com e sem vínculo empregatício. Diante de Impugnação, a DRJ manteve integralmente o crédito fazendário. Inconformado, interpôs Recurso Voluntário, ora sob julgamento.

Feito o resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 01/11/2012 foi formalizado Auto de Infração (fls. 561/574) em desfavor do Contribuinte para constituir IRPF referente aos anos calendários 2006 a 2008, no valor total de R\$ 3.658.279,15, indicando infração a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrente do trabalho com e sem vínculo empregatício. Conforme o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 498/560 e docs. anexos fls. 481/497),

"No período compreendido entre 22/05/2006 e 31/12/2008 o sujeito passivo atuou como técnico/treinador de futebol profissional nas seguintes entidades desportivas: Botafogo de Futebol e Regatas, CNPJ (...), de 22/05/2006 até 29/05/2008, conforme contrato individual de trabalho e termo de rescisão de contrato de trabalho (DOC. 14 - fls. 8 a 11 e 19), Santos Futebol Clube, CNPJ (...), de 05/06/2008 até 07/08/2008, conforme registro de empregados e termo de rescisão contratual (DOC. 17 - fls. 6 a 8) e Clube de Regatas do Flamengo, CNPJ (...), de 09/12/2008 a 23/07/2009, de acordo com ficha funcional (DOC. 18 - fl. 16). No intervalo de 11/08/2008 até 02/10/2008 prestou serviços de assistência ao Departamento de Futebol do Fluminense Football Club, CNPJ (...), conforme informações e cópia do Recibo de Prestação de Serviço (DOC. 19 - fls. 10, 18 e 22).

A partir da análise das declarações de ajuste anual (DAA) apresentadas pelo referido profissional, referentes aos anos calendário de 2006, 2007 e 2008 (DOC. 3), constatou-se que nos referidos anos calendário não foram declarados os rendimentos provenientes da licença de uso de direito de imagem recebidos dos clubes Botafogo de Futebol e Regatas, CNPJ (...) e Santos Futebol Clube, CNPJ (...), entidades desportivas com as quais manteve vínculo empregatício.

Contatou-se, também, que no ano calendário de 2008, o sujeito passivo não declarou rendimentos provenientes da licença de

uso de imagem recebidos da empresa Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda., CNPJ (...).

Nos contratos de licença de uso de imagem do Sr. Alexi Stival formalizados, figuram de um lado, como CESSIONÁRIOS/CONTRATANTES, as referidas entidades desportivas e a empresa Unimed-Rio e do outro lado, como CEDENTE/CONTRATADA, a empresa A.D. Assessoria Empresarial Ltda., CNPJ (...), na qualidade de detentora dos direitos de imagem do referido profissional (DOC. 14 - fls. 42 a 53, DOC. 17 - fls. 13 a 16 e DOC. 20 - fls. 11 a 17).

Os montantes pagos pelos CESSIONÁRIOS/CONTRATANTES não foram reconhecidos como rendimentos pelo profissional e nem como receita pela empresa CEDENTE/CONTRATADA, apesar desta ter emitido diversas notas fiscais de prestação de serviços de 'cessão de uso de direito de imagem', apresentou DIPJ sem incluir os valores correspondentes a essas notas fiscais (DOCs. 3, 5 e 11 - fls. 6 a 12)." - fl. 524/525;

(...)

"Os contratos de trabalho e de licença de uso de imagem são completamente autônomos. O primeiro tem como objeto a relação de emprego e são aplicáveis as normas da legislação trabalhista. No outro a relação é de natureza civil e o objeto é a limitação da exploração da imagem do profissional.

Ao firmarem contratos de trabalho os profissionais que atuam na área do futebol (atletas, técnicos e auxiliares técnicos de futebol, dentre outros) podem licenciar o direito de exploração de sua imagem à associação desportiva ou clube de futebol empregador. Todavia, essa imagem não está, obrigatoriamente, vinculada à do clube, pois a entidade desportiva pode pagar ao profissional e não utilizar sua imagem com o intuito de que outro clube não a utilize.

Na prática, todavia, o que se observa é a vinculação do direito de imagem ao contrato de trabalho, onde a prestação do serviço em si desvirtua por completo a natureza civil do contrato." - fl. 526;

(...)

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

Com a intenção de reduzir a base de incidência para aplicação de tributos e contribuições sociais na relação de trabalho, (...) adotam a postura de justificar (grande) parte da remuneração como sendo relativa a licença de uso de imagem'." - fl. 527

(...)

"Diante da situação descrita, pode-se concluir que os contratos de licença de uso de imagem nada mais são do que meios utilizados para mascarar os salários.

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

O objeto desses contratos é a execução de prestação de serviço por parte do profissional e a caracterização do real objeto contratado assume aspecto secundário, em razão da feição personalíssima de ambas as prestações. Assim sendo, não podem ser negociados por outra pessoa física ou jurídica além do titular da imagem e nome profissional ou prestador do trabalho." - fl. 527/528

(...)

"Acrescente-se que a operação simulada tem como sujeitos de um lado a pessoa física do profissional (no caso concreto do técnico de futebol) e do outro a entidade desportiva empregadora, o que faz gerar a obrigação para a fonte pagadora de reter na fonte o Imposto sobre a Renda, utilizando-se a tabela progressiva aplicável aos pagamentos efetuados a pessoas físicas.

A simulação aqui referida refere-se ao instituto previsto no artigo 167 do Código Civil Brasileiro (CCB - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) [e do art. 170 do mesmo diploma]" - fl. 528;

(...)

"O que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade, uma vez que há a contratação com a pessoa física para a prestação de trabalho e cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional da mesma e a manifestação de vontade declarada com a contratação com a pessoa jurídica da cessão dos direitos de imagem e uso de nome profissional de um de seus sócios, configurando a perfeita subsunção dos fatos à hipótese legal prevista nos incisos I e II do artigo 167 do CCB, transcrito." - fl. 529;

(...)

"De todo o exposto, pode-se concluir que a única finalidade da pessoa jurídica foi a de servir de intermediária para o repasse, por parte do empregador (entidade desportiva), da remuneração do técnico de futebol, ou seja, a interposta pessoa jurídica foi usada para mascarar a real remuneração paga ao referido profissional, com o objeto de evasão fiscal.

Tal prática beneficia ambos os contratantes, que se eximem de pagar os reais tributos devidos, razão pela qual tanto a doutrina como a jurisprudência tem-se inclinado no sentido de atribuir a esses contratos a natureza de remuneração salarial." - fl. 529;

(...)

"A disposição privativa do direito personalíssimo impede que o mesmo seja exercido por interposta pessoa, a não ser no papel de representante da pessoa cuja imagem e nome são dispostos.

Por sua vez, a sua negociação por outra pessoa, física ou jurídica, que não o seu titular, sendo direitos intransmissíveis, invalida tais negócios jurídicos por impossibilidade do objeto contratado, conforme expressa disposição do art. 104 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Assim sendo, 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 da imagem seja efetivada pelo profissional (pessoa física) e não por outra pessoa." - fls. 542/543;

(...)

"Tendo sido caracterizada a natureza personalíssima da exploração individual da atividade profissional de técnico de futebol e de sua imagem, ficou implícita a "relação de trabalho" entre o sujeito passivo e as sociedades desportivas contratantes.

Desse modo, as quantias recebidas pela empresa A.D. ASSESSORIA DE ATLETAS LTDA., nos anos calendário de 2006, 2007 e 2008, oriundas da licença de uso de imagem do sujeito passivo, segundo o regime de caixa, onde foram computados os valores efetivamente recebidos em cada mês, encontram-se no demonstrativo em anexo (DOC. 22) e, as importâncias assim apuradas estão sendo tributadas como rendimentos na pessoa física contribuinte." - fl. 552;

(...)

"A qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção fraudulenta do contribuinte de mascarar a natureza de seus rendimentos, mediante simulação em conluio com as fontes pagadoras de tais rendimentos através da utilização de interposta pessoa jurídica com o único objetivo de intermediar o recebimento da remuneração pelo uso de sua imagem no exercício da função de técnico de futebol, sendo que tal prática de evasão fiscal beneficiou ambos os contratantes, com a redução do ônus tributário." - fl. 557.

O TVF registrou, ainda, que:

- Os valores pagos a título de remuneração pelo trabalho era menor do que os valores pagos a título de remuneração pela licença do direito de uso de imagem;
- O Contrato Social da empresa foi alterado com data de 2004, mas só foi registrado em 2009, sendo essa a data para a qual a alteração passou a ter validade;

- O Contribuinte entrou na sociedade nessa alteração de 2004 / 2009, com apenas 5% do capital social;
- Apesar de a empresa ter emitido diversas notas fiscais de prestação de serviço de cessão do uso do direito de imagem do contribuinte e de outro sócio (auxiliar de técnico de futebol), tais valores não foram declarados;
- Tendo intimado a empresa a apresentar o contrato celebrado com o Contribuinte no qual se transmite a titularidade dos direito de uso, gozo e exploração do direito de imagem, esta informou que não foi formalizado nenhum contrato entre a pessoa física e a pessoa jurídica;

Intimado do lançamento em 05/11/2012 (fl. 575), o Contribuinte apresentou Impugnação em 04/12/2012 (fls. 583/597 e docs. anexos fls. 598/600). A DRJ proferiu então o acórdão nº 06-39.013, de 22/01/2013, (fls. 602/611), que manteve integralmente o lançamento, e restou assim ementado:

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

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

O técnico 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado pessoalmente do acórdão em 01/04/2013 (fl. 619), e ainda inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 18/04/2013 (fls. 620/629), argumentando, em síntese, que

- É possível a prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas;
- A Lei nº 11.196/2005, resultado da conversão da denominada "MP do Bem", visou solucionar a insegurança por meio de seu art. 129, de caráter interpretativo, devendo ser aplicado inclusive retroativamente;
- A criação de uma empresa não é apenas útil para o desenvolvimento eficaz da atividade empresarial, com a melhoria da qualidade e preço de seus serviços, mas se torna verdadeiramente obrigatória para uma boa gestão;
- O planejamento tributário é lícito e harmônico com a Constituição;

- Não há prova da existência de dissimulação;
- Subsidiariamente, não houve má-fé por parte do Contribuinte, devendo ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Da exploração da atividade intelectual por meio de pessoa jurídica

O lançamento se baseou na constatação de que o Contribuinte se utilizou de pessoa jurídica para reduzir a tributação sobre seus rendimentos. Nesse caminho, identificando pagamentos provenientes de times de futebol e de cooperativa médica, entendeu que a cessão do direito de imagem é personalíssima e, portanto, não pode ser realizada por meio de pessoa jurídica. Também, que os valores pagos a título de direito de imagem na verdade configuraram remuneração pela prestação do serviço de técnico de futebol, confundindo-se com a remuneração do trabalho com vínculo empregatício. Enfim, que houve simulação, tendo em vista situação fática concreta de que só foi formalizada a participação do Contribuinte na pessoa jurídica em 2009 - após os fatos geradores - e que, ainda por cima, a pessoa jurídica não declarou os rendimentos.

Argumenta a Contribuinte pelo cancelamento do lançamento, tendo em vista que é lícito o planejamento tributário, que não há impedimento à exploração de qualquer atividade por intermédio de pessoa jurídica, e que a Lei nº 11.196/2005, em seu art. 129, foi expressa nesse sentido.

A título de esclarecimento inicial, não há que se discutir, *in casu*, acerca da aplicabilidade retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ou não, tendo em vista que os fatos geradores são posteriores à sua entrada em vigor, i.e., o lançamento se refere aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008. Em outras palavras, não se pode discutir que é vigente o comando legal.

Superada essa questão, é possível diferenciar, do Termo de Verificação, dois fundamentos diversos que levaram à imputação da infração: (1) a impossibilidade de exploração de direito de imagem por meio de pessoa jurídica; e (2) a confusão entre o vínculo civil (exploração do direito de imagem) e o vínculo trabalhista.

Da exploração de direitos de imagem por meio de pessoa jurídica:

Essa é uma questão de grande relevância nos últimos tempos e que, antes da promulgação da Lei nº 11.196/2005, era bastante controvertida neste Conselho. Contudo, a entrada em vigor dessa Lei, especialmente do seu art. 129, parece ter posto um fim à discussão,

deixando clara a viabilidade da exploração e a respectiva tributação da atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica:

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.

Reforça-se a tese, ainda, a introdução do art. 980-A no Código Civil de 2002, pela Lei nº 12.441/2011, que tem a seguinte redação:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. [\(Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011\) \(Vigência\)](#)

(...)

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. [\(Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011\) \(Vigência\)](#)

Ora, se é permitida a criação de uma EIRELI com o único fito de explorar a remuneração decorrente da cessão de direitos de imagem, com ainda mais razão também é possível a exploração de tais direitos por outros tipos de pessoa jurídica, tal como a sociedade limitada. Registra-se que essa turma admitiu, recentemente, no acórdão nº 2202-003.682, de 08/02/2017, a viabilidade da exploração de direitos de imagem por meio de pessoa jurídica.

Em suma, não sendo esse um motivo suficiente para reclassificar o rendimento da pessoa jurídica para a pessoa física, é necessário afastar, de plano, da base de cálculo os valores pagos pela Unimed-Rio, vez que inexistem nos autos qualquer indício de que o Contribuinte tenha mantido relação empregatícia com essa empresa.

Da confusão entre o contrato civil de exploração de imagem e o contrato de trabalho:

Argumentou ainda, a autoridade lançadora, que os valores pagos a título de licenciamento do uso da imagem do Contribuinte eram, na verdade, pagamentos referentes à remuneração pelo trabalho empregado. Nesse caminho, entendeu que - se é possível diferenciar em linhas gerais o contrato de cessão do direito de imagem do contrato de trabalho - no caso concreto os negócios se confundiam, de sorte que o pagamento era, na verdade, salário, portanto impossível de ser configurado como receita da pessoa jurídica, e sim, necessariamente, rendimento da pessoa física.

A verdade é que essa questão já foi enfrentada nessa turma também naquele acórdão de nº 2202-003.682, de 08/02/2017, no qual apresentei declaração de voto que, por economia e por se tratar de situação análoga ao caso ora sob julgamento, passo a transcrever:

A verdade é que a Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), que estabelece as regras gerais do desporto, trata em diversas ocasiões sobre o direito de imagem; em mais de uma dessas oportunidades, apresenta a cessão de tais direitos em cumulação ao vínculo empregatício, deixando claro que eles não se confundem:

*Art. 31. A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com **pagamento de salário ou de contrato de direito de imagem de atleta profissional** em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato especial de trabalho desportivo daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para transferir-se para qualquer outra entidade de prática desportiva de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a cláusula compensatória desportiva e os haveres devidos. (Redação dada pela Lei nº 13.155, de 2015)*

(...)

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).

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

Em outras palavras, reconhece a Lei que a entidade desportiva empregadora (...) pode cumular o salário com pagamentos referentes a direito de imagem, valores esses que não se confundem.

*Se é verdade que esses comandos só foram alcançados pelas Leis nº 12.395/2011 e nº 13.155/2015, também é verdade que essas Leis **não criaram** a permissão para a cumulação, elas **apenas a reconheceram**.*

A alteração do art. 31 serviu apenas para ampliar a proteção ao atleta: antes, ele tinha direito à cumulação de salário e de pagamentos referentes ao direito de imagem, mas apenas o atraso em relação àquele (salário), dava ao atleta o direito de rescindir o contrato; atualmente, devido à ampliação da proteção ao atleta, ele também pode rescindir o contrato de trabalho caso o time esteja atrasado em relação aos pagamentos dos direitos de imagem.

Pode-se argumentar que essa previsão apenas reforça a tese de que os pagamentos referentes ao direito de imagem são decorrentes da prestação do serviço empregatício, posto que, inclusive, permite a rescisão do contrato de trabalho em caso de mora. Acontece que, nos termos do art. 110 do CTN, a Lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado; se a Lei não pode fazê-lo, com ainda mais razão conclui-se que não pode a autoridade lançadora, nem estes julgadores, alterarem o conteúdo das relações privadas com base meramente em interpretação. Nesses termos, quando o direito privado permite que duas pessoas firmem mais de um negócio entre si - especificamente um contrato de trabalho e um contrato de exploração de direitos de imagem - então não pode a autoridade lançadora desconsiderar um deles ao simples argumento de que está abarcado pelo outro negócio jurídico.

Já a inclusão do art. 87-A serviu para esclarecer que os valores pagos a título de direito de imagem não se confundem com rendimentos decorrentes de contrato especial de trabalho desportivo. Reforça-se, assim, o quanto explanado anteriormente.

Ora, se é possível um empregador firmar contrato de exploração de direitos de imagem com um empregado (vide comando supratranscrito), com ainda mais razão é necessário concluir que pode firmar um contrato da mesma natureza com outrem. Mais, ainda que o rendimento fosse da pessoa física - o que não se observa in casu - não é possível afirmar que se trata de rendimentos decorrentes do trabalho, como concluiu o lançamento, mas sim decorrentes da exploração do direito de imagem, como expressamente permite a legislação.

Mais, a Lei nº 9.615/1998 ainda prevê os atletas perceberem valores referentes aos seus direitos de imagem mesmo decorrentes da sua participação nos espetáculos ou eventos desportivos. Efetivamente, o art. 42 da Lei, tanto na redação original - vigente à época dos fatos geradores - quanto na redação alterada pela Lei nº 12.395/2011, garantem ao atleta o direito de receber uma porcentagem dos valores pagos às entidades desportivas pela concessão do direito de transmitir as imagens do espetáculo ou eventos desportivos (direito de arena). É, em outras palavras, um rendimento decorrente da exploração do direito de imagem do atleta que advém da própria atividade empregatícia, in casu, e que nem por isso se confunde com salário.

Não é sem razão a conclusão do i.Relator de que inexistente autonomia entre o contrato de cessão do direito de imagem do Contribuinte para o "Internacional" e o contrato de trabalho. Efetivamente, são contratos vinculados, sendo aquele (contrato de cessão do direito de imagem) acessório a este (contrato de trabalho). Essa é, inclusive, a conclusão alcançada pelo STJ:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. Clube esportivo. Jogador de futebol. Contrato de trabalho. Contrato de imagem.

Celebrados contratos coligados, para prestação de serviço como atleta e para uso da imagem, o contrato principal é o de trabalho, portanto, a demanda surgida entre as partes deve ser resolvida na Justiça do Trabalho. Conflito conhecido e declarada a competência da Justiça Trabalhista.

(CC 34.504/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Rel. p/ Acórdão Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 12/03/2003, DJ 16/06/2003, p. 256)

Nem por isso, contudo, pode-se afirmar que existe confusão entre os contratos. Os vínculos são diversos: de um lado, o contrato de cessão de direito de imagem tem natureza civil (como bem apontou o art. 87-A, da Lei nº 9.615/1998) e tem por objeto a exploração do direito personalíssimo de imagem; de outro lado, o contrato de trabalho tem natureza trabalhista e tem por objeto a criação de um vínculo empregatício. Inclusive, o precedente do STJ citado chega à mesma conclusão, razão pela qual transcreve o brilhante voto da relatora:

Inexiste divergência entre os juízes suscitados acerca da autonomia entre o contrato de trabalho desportivo e o negócio jurídico de licenciamento de imagem.

Pretende o suscitante firmar a controvérsia em torno das obrigações tidas e assumidas no Contrato de Cessão de Uso de Imagem como se fossem de cunho trabalhista, que, a rigor, sequer necessitariam de expressa previsão em contrato autônomo, a teor do disposto no artigo 42 da Lei 9.615, de 24/03/98, que disciplina o chamado direito de arena.

Ocorre que esta questão não foi objeto de análise seja pelo juízo cível, seja pelo juízo trabalhista.

A controvérsia fulcra-se, pois, no exame da vinculação dos contratos trabalhista e de licenciamento de imagem tão-somente em razão do aspecto temporal, ou seja, se vigente, tem ele o condão de interferir no primeiro já findo, atando o jogador à agremiação desportiva, ao ponto de não mais poder contratar com qualquer outra no prazo de duração da cessão.

Note-se que nestes termos foi formulado o pedido do presente conflito, não havendo qualquer solicitação no sentido de conectar o contrato de cessão de imagem ao laboral para fins de perceber os ganhos daquele oriundos na qualidade de verbas salariais.

Delimitada a quaestio iuris, importa ponderar que, no caso, o contrato de cessão de direito de uso de imagem do atleta excede o chamado direito de arena (o direito de autorizar a

fixação, transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo desportivo de que participe de exploração da entidade de prática desportiva) e confere exclusividade de uso comercial de sua imagem, voz, nome e ou apelido desportivo, até mesmo para filmes comerciais e promocionais, out-doors, anúncios, etc., tem natureza civil. Não envolve relação de direito do trabalho.

*Conseqüentemente, refoge à competência da Justiça Trabalhista apreciar a lide oriunda do contrato de licenciamento de imagem, ainda que entre as partes contratantes se encontre ao lado da pessoa jurídica, o atleta de futebol profissional como **Anuente**.*

É que o dissídio não se configura entre trabalhador e empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Importante, contudo, registrar a prática denunciada por Álvaro Melo Filho, no Suplemento ao Comentário, quando examina o art. 29, § 3º, I e II, da Lei Pelé, in Novo Regime Jurídico do Desporto: Comentários à Lei 9.615 e suas alterações, quando afirma que:

"luvas, prêmios e outros adicionais auferidos pelo atleta em razão do contrato de trabalho desportivo profissional sejam computados para o cálculo das indenizações. Excluem-se, contudo, desse "montante" os ganhos oriundos de contrato de cessão de direito de imagem, de natureza civil, firmado, geralmente, com pessoa jurídica criada pelo atleta, numa estratégia de elisão fiscal".

(...)

"no caso de o atleta receber parte dos salários com lastro em contrato de cessão do direito de imagem, há uma significativa redução dos tributos e contribuições previdenciárias incidentes, mas tais valores não se enquadram no "montante da remuneração anual" para fins de cálculo das indenizações de formação e promoção."

Iniludivelmente, essa "estratégia" realiza uma união de contratos, coligados por dependência unilateral, mas sua junção não implica em cumulação de competências absolutas, sujeitas a jurisdição diversas.

É que segundo o escólio de Orlando Gomes, in Contratos, pág. 104/5, 24ª Edição, Editora Forense, no título Contratos Mistos e Coligados

"A união com dependência unilateral verifica-se quando não há reciprocidade. Um só dos contratos é que depende do outro, tal coligação requer a subordinação de um contrato a outro, na sua

existência e validade. Os contratos permanecem, no entanto, individualizados.

(...)

Em qualquer das suas formas, a coligação dos contratos não enseja as dificuldades que os contratos mistos provocam quanto ao direito aplicável, porque os contratos coligados não perdem a individualidade, aplicando-se-lhes o conjunto de regras próprias do tipo a que se ajustam."

(...)

Como se infere da análise de algumas cláusulas contratuais, o contrato de cessão de direito de imagem só revela interesse ao Clube enquanto o atleta estiver jogando pelo time.

*Assim, dando o jogador ensejo a rescisão unilateral do contrato por pactuar contrato de trabalho com outro Clube Desportista, ferindo a exclusividade dantes conferida ao **Sport Club Corinthians Paulista** (cláusula 6ª do contrato de licenciamento de imagem), iniludível que a questão se resolve a título de inadimplemento por culpa contratual.*

Registra-se que a relatora restou vencida: tendo identificado a existência de dois contratos vinculados mas inconfundíveis, entendeu pela inexistência de conflito de competência. O acórdão, entretanto, foi pela existência do conflito de competência. Nem por isso, a fundamentação foi diferente. Efetivamente, o voto do i.Min. Ruy Rosado de Aguiar foi no sentido de:

Portanto, no caso, com os contratos que estão sendo objeto dessas discussões judiciais, com tais cláusulas, seria mais conveniente que isso fosse visto pelo juiz do contrato principal, que é o Juiz do Trabalho, em cujo foro começou a primeira ação. Não desconheço a fundamentação da eminente Ministra-Relatora quanto à natureza civil desse segundo contrato, mas me parece que estamos decidindo, aqui, apenas o problema da competência, a qual pode ser atribuída ao juiz do contrato principal. Daí por que, data venia, estaria em conhecer do conflito e definir como competente, para resolver tais questões, a Justiça do Trabalho.

Também o i.Min. Ari Pargendler reconheceu a existência de dois contratos diversos, votando pela existência do conflito de competência pelo fato de que um (o contrato de cessão do direito de imagem) era acessório ao outro (contrato de trabalho):

Manifesto o conflito de competência, ele deve ser resolvido a partir da premissa de que a cessão de imagem constituiu um acessório do contrato de trabalho, nada importando que o prazo daquela seja maior do que o deste - circunstância

que só põe em relevo a subordinação de Luís Mário Miranda da Silva naquela avença.

Em outras palavras, todos reconheceram que os contratos são diversos, têm natureza própria e existem de forma individualizada, ainda que estejam vinculados e um seja acessório do outro. Entendo ser essa a melhor forma de observar: tratam-se de contratos apartados - um com natureza civil e outro trabalhista - que estão vinculados por uma relação de acessoriedade, não de confusão. O contrato de cessão do direito de imagem só tem interesse para as partes (time e jogador) enquanto estiverem vinculados pelo contrato de trabalho; não há que se imaginar que o jogador, já trabalhando para outro time, continue usando as marcas e fazendo propaganda para o time pretérito; igualmente, não é lógico que um time faça marketing de um jogador que já não compõe os seus quadros.

Efetivamente, o caso ora em julgamento não se refere a jogador mas sim a técnico de futebol. Contudo, analisando a Lei nº 8.650/1993 - que dispõe sobre as relações de trabalho do Treinador Profissional de Futebol e dá outras providências -, percebe-se que ela não trata do tema. Portanto, ainda que não sejam aplicáveis diretamente - por não se tratar de contrato em relação a atleta propriamente dito -, é indiscutível que pode-se aplicá-las por analogia.

Inclusive, para reforçar a aplicabilidade por analogia, é interessante observar a existência do Projeto de Lei nº 7.560/2014, que altera as Leis 8.650/1993 (Lei do Treinador de Futebol) e a Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), para dispor sobre regras específicas dos profissionais do futebol, incluindo tanto os treinadores quanto os jogadores. Nesse Projeto de Lei há menções expressas à possibilidade de cumulação de remuneração do trabalho com remuneração do direito de imagem, os quais serão inconfundíveis¹.

Em suma, entendo que o simples fato de que o Contribuinte manteve relação de emprego com o Botafogo e o Santos não impede nem descaracteriza o contrato de cessão de direito de imagem firmado pela empresa da qual era sócio com essas mesmas agremiações.

Nessa esteira, uma vez que entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário, deixo de me pronunciar sobre a questão da multa qualificada, suscitada subsidiariamente pelo Contribuinte.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso.

¹ O projeto apresentado originalmente previa a inclusão do art. 6-D, na Lei 8.650/1993, com a seguinte redação:

"Art. 6-D. O direito ao uso da imagem do treinador 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 que não poderá ser superior a 25% (vinte e cinco por cento) do salário ajustado no contrato de trabalho."

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado.

Inobstante o bem fundamentado voto do Ilustre Relator, peço vênica para divergir do seu entendimento, pelas seguintes razões.

Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente o art. 129, a partir de 1º de janeiro de 2006 foi introduzido tratamento tributário novo aos rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executada por meio de pessoas jurídicas, não havendo, em princípio, qualquer proibição ou vedação para a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de tais serviços.

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.

O referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um atleta ou treinador de futebol, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica. Nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que não é o presente caso.

Esse entendimento sobre a possibilidade de os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos serem tributados pelas pessoas jurídicas é reforçado pela leitura da Medida Provisória - MP nº 690/2015, que pretendeu alterar as regras de tributação das receitas das pessoas jurídicas provenientes da exploração do direito de uso de imagem.

Art. 8º A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 25.

§ 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)

“Art. 27.

§ 8º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)

“Art. 29.

Parágrafo único. As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.”

Os artigos 25 e 27 da Lei nº 9.430/96 referem-se à tributação da pessoas jurídicas pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, respectivamente, enquanto o art. 29 diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vejamos a exposição de motivos da MP nesse ponto:

6. O segundo ponto deste projeto diz respeito à tributação incidente sobre a cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica. Atualmente, diversos profissionais constituem pessoas jurídicas para o recebimento dos rendimentos de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz (personalíssimos). Esses rendimentos podem estar sujeitos ao percentual de presunção quando a empresa opta pela tributação com base no lucro presumido.

7. Especificamente em relação à presunção do lucro, ao aplicar o percentual de presunção (32%) aos rendimentos recebidos a título de cessão de tais direitos, presume-se que o restante do rendimento (68%) foi consumido na geração deste rendimento, o que não representa a realidade nas atividades personalíssimas.

8. Tais atividades não demandam estruturas físicas e profissionais bancadas pelo profissional que cede os direitos autorais, a imagem, nome, marca ou voz para a realização das tarefas, permanecendo tal estrutura custeada pelo contratante de seus serviços.

9. Portanto, as receitas auferidas em decorrência dessas atividades não requerem aplicação de percentual de redução de lucro presumido, já que não se presumem despesas decorrentes de seu exercício.

10. Sempre é bom lembrar que a tributação pela sistemática do lucro presumido é opcional, permanecendo como regra a tributação pelo lucro real, onde todas as despesas podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo do IRPJ.

11. Ademais, , tais atividades, de cunho personalíssimo, possuem remuneração que se enquadram economicamente como verdadeiros rendimentos de trabalho e não de capital.

12. O art. 8º altera os arts. 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, buscando mitigar a diferença existente entre a tributação da remuneração de cunho personalíssimo como rendimento de pessoa física e como renda da pessoa jurídica pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado.

Embora o art. 8º da MP nº 690/2015 tenha sido vetado quando da sua conversão em lei, a sua simples propositura é suficiente para demonstrar que se admite a possibilidade de tributação na pessoa jurídica das atividades de cunho personalíssimo.

A opção pela tributação na pessoa jurídica relativa à remuneração decorrente de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem já existia para as empresas individuais de responsabilidade limitada - EIRELI -, criadas pela Lei nº 12.441/2011, que introduziu o art. 980-A na Lei nº 10.406/2002 (Código Civil).

Art. 980-A – [...]

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

Sobre esse assunto, transcrevo abaixo excerto do voto vencedor do ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, no Acórdão nº 106-17.147, de 05/11/2008.

Inicialmente, se havia alguma dúvida quanto à possibilidade de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física para pessoa jurídica, mesmo que a primeira seja sócia da segunda, tal dúvida dissipou-se inteiramente com a Lei nº 12.441/2011, que incluiu o art. 980-A do Código Civil, permitindo a transferência de tais direitos para a nova empresa individual de responsabilidade limitada. Ora, se pode ocorrer a transferência para a empresa individual, com muito mais razão para a sociedade simples ou empresária, no vigente Estatuto Civil, ou para as sociedades comerciais ou civis de profissão regulamentada, tipologia societária do Estatuto decaído. Eis a nova dicção do art. 980-A do Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 12.441/2011:

[...]

Apesar da alteração acima ter sido efetuada no Código Civil vigente, deve-se reconhecer que não há qualquer óbice a impedir a atribuição dos direitos já referidos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código de 1916, até porque a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar), XXVIII, “a” (são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas), da Constituição

da República, não se podendo dizer que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988.

Assim, não resta dúvida quanto à possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física. Entretanto, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, não possuindo o condão de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador – contratado sob o manto de pessoa jurídica – e o empregador. Para que essa forma de contratação seja considerada e gere efeitos, torna-se necessário que a constituição da pessoa jurídica prestadora de serviços seja verdadeira e efetiva, o que no presente caso não ocorreu, conforme veremos a seguir.

A imagem como bem jurídico teve seu direito tutelado pela Constituição Federal, no art. 5º, inciso X, bem como no Código Civil de 2002, art. 20, e possui algumas características peculiares. Além de direito personalíssimo, é absoluto - oponível *erga omnes* -, indisponível - não pode se dissociar do corpo humano -, indissociável - impossível não associá-la àquela pessoa - e imprescritível - inexistindo prazo legal para defendê-lo em Juízo -, podendo ser objeto de contrato entre pessoas físicas e jurídicas.

Em relação a atletas e treinadores de futebol, há grande dissenso na doutrina quando se discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem.

Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta/treinador, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos. Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o atleta/treinador, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo, integra um direito da personalidade do atleta/treinador e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

Entendo que a distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto e uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta/treinador, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do esportista, com especial interesse na diminuição do pagamento dos tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado.

No caso em exame, verifica-se pelo Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 498/560) que a Fiscalização concluiu que os valores pagos a título de direito de imagem na verdade configuraram remuneração pela prestação do serviço de técnico de futebol. Observa-se que não há uma autonomia entre os contratos de trabalho - firmados pelo Contribuinte treinador de futebol com os clubes Santos, Botafogo e Fluminense - e os contratos de licenciamento dos direitos de sua imagem, celebrados entre o clube Santos e a empresa A D ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, entre esta e o clube Botafogo, assim como com a Unimed-Rio (vinculado ao contrato com o Fluminense), conforme atestado pela autoridade fiscal. Em todos os contratos analisados, resta evidente a dependência dos supostos contratos de imagem com os contratos desportivos firmados com os clubes de futebol Santos, Botafogo e Fluminense.

Dessa forma, pode-se concluir que, conforme apurado pela Fiscalização, havia uma vinculação entre os contratos de trabalho e a exploração econômica do direito de imagem do sujeito passivo, cujos contratos foram firmados entre os clubes Santos e Botafogo e a empresa da qual o treinador era sócio, assim como entre esta e a empresa Unimed-Rio (vinculado ao Fluminense), tendo como objetivo a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação aos clubes esportivos.

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) é farta no sentido de que a verba paga pelo clube ao esportista profissional a título de cessão do uso do direito de imagem possui natureza remuneratória, ligada diretamente ao contrato de trabalho, porque decorre fundamentalmente do desempenho de suas atividades na entidade desportiva. É o que se depreende dos seguintes julgados:

[...] RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO RECLAMANTE. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA SALARIAL. INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO. Nos termos do atual entendimento jurisprudencial desta Corte superior, é salarial a renda auferida pelo atleta profissional de futebol a título de direito de imagem, por tratar-se de verba paga por força do contrato de emprego. Precedentes. Recurso de revista conhecido e provido. [...] (RR-8800-58.2004.5.04.0028, 1ª Turma, Rel. Desembargador Convocado José Maria Quadros de Alencar, DJ de 8/11/2013.

RECURSO DE REVISTA - DIREITO DE IMAGEM - NATUREZA JURÍDICA - INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO. A renda auferida pelo atleta profissional de futebol pelo uso de sua imagem por parte do clube que o emprega possui natureza salarial e deve ser integrada à sua remuneração para todos os fins. Isso porque constitui uma das formas de remunerar o jogador pela participação nos eventos desportivos disputados pela referida entidade, decorrendo, pois, do trabalho desenvolvido pelo empregado. Precedentes deste Tribunal. Recurso de revista conhecido e provido. (RR-60800-81.2007.5.04.0011, 1ª Turma, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, DJ de 13/5/2011).

[...] DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA JURÍDICA. O Tribunal Regional declarou que o direito de imagem -detém evidente natureza trabalhista, que lhe é inerente, em se tratando

de pagamento oriundo da relação empregatícia-. Sob tal premissa, a Corte de origem decidiu negar provimento ao recurso ordinário interposto pelo Reclamado e manter a sentença na parte em que se reconheceu a natureza remuneratória do direito de imagem e se impôs condenação ao pagamento de diferenças a esse título. No recurso de revista, o Reclamado afirma que o direito de imagem possui caráter indenizatório, porque foi pactuado em contrato civil, totalmente alheio ao contrato de trabalho. Esta Corte Superior tem decidido que a verba paga pela entidade desportiva ao atleta a título de cessão do uso do direito de imagem possui natureza remuneratória, porque a imagem do atleta decorre diretamente do desempenho de suas atividades profissionais. Portanto, a decisão recorrida está de acordo com a jurisprudência desta Corte Superior e não merece reforma. Recurso de revista de que se conhece, ante a demonstração de divergência jurisprudencial, e a que se nega provimento, no mérito. (RR-716100-50.2008.5.09.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Fernando Eizo Ono, DJ de 15/3/2013)

[...] DIFERENÇAS SALARIAIS. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA JURÍDICA DA PARCELA. O eg. TRT considerou que a parcela paga como contraprestação pelo uso da imagem do reclamante, de forma fixa, mensal e no decorrer do contrato de trabalho, detém natureza jurídica salarial, razão por que deve integrar a remuneração do autor. Não se trata, no caso dos autos, de ofensa ao direito de imagem garantido constitucionalmente, passível de reparação moral e material, mas de remuneração pela utilização da imagem do autor, em razão do contrato de trabalho firmado entre as partes. Conquanto decorra de direito personalíssimo de natureza civil, no caso concreto a parcela está ligada diretamente do contrato de trabalho e remunera o profissional pela participação em partidas disputadas em favor do clube reclamado. Portanto, a parcela detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins. Precedentes. Recurso de revista conhecido e desprovido. [...] (RR-990-47.2011.5.09.0028, 6ª Turma, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, DJ de 13/12/2013)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE -PEJOTIZAÇÃO- (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além

da fórmula apelidada de -pejotização-. Em qualquer desses casos - além de outros -, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural. 2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT). Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR - 639-35.2010.5.02.0083, 3ª Turma, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Publicação: 21/06/2013).

No voto vencedor do Recurso Ordinário nº 00049200-82.2009.5.01.0009, do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região (Acórdão publicado em 29/07/2011), cuja decisão foi mantida pelo TST, o Desembargador Jorge F. Gonçalves da Fonte assim se pronunciou sobre essa matéria:

[...] A prática de pagamento de salários por fora é uma característica negativa desse ramo profissional. As agremiações desportivas que difundem a maior paixão nacional remuneram seus atletas com altos salários e, com raras exceções, esquecem-se de provisionar recursos para honrar seus compromissos sociais e tributários, isto sem levar em consideração os constantes atrasos no pagamento dos próprios salários dos jogadores. Criou-se, então, esse sofisma de direito de imagem, entabulado em instrumento normalmente firmado por empresa constituída pelos respectivos atletas, indiscutível pacto adjeto do contrato de trabalho, que, em resumo, era proveitoso para as duas partes. O clube entende que fica imune aos encargos sociais, mormente em relação ao FGTS que deixa de incidir sobre a cessão do direito de imagem, enquanto que o jogador, sob o abrigo de uma pessoa jurídica, recebe significativa vantagem no que tange ao imposto de renda, com alíquota mais baixa comparada ao percentual atribuído a qualquer pessoa física que auferir rendimentos por seu trabalho.[...]

Assim, entendo que os valores recebidos pela empresa A D ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA do Botafogo de Futebol e Regatas (nos anos de 2006, 2007 e 2008), do Santos Futebol Clube (no ano de 2008) e da Unimed-Rio (no ano 2008), a título de direitos de imagem do treinador de futebol ALEX STIVAL constituíam-se, na realidade, em uma complementação da remuneração da força de trabalho do treinador em prol das agremiações desportivas, devendo ser tributados na sua pessoa física.

Face ao exposto, deve ser mantida a tributação na pessoa física do fiscalizado, conforme apurado pela autoridade fiscal.

Qualificação da multa

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade fiscal, penso que não merece prosperar a sua tese de que ocorreu fraude, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção de fraude.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a redução da tributação, mediante o pagamento dos tributos na pessoa jurídica. No entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores da qualificação.

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

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

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

[...]

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

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim definem:

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

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

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

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte de que poderia tributar seus rendimentos na pessoa jurídica, não consigo identificar a intenção dolosa de fraudar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do imposto a ser pago. O procedimento adotado pelo contribuinte não se deu de forma ardilosa, inclusive houve a emissão de notas fiscais.

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

Desse modo, voto por desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado