



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.723928/2021-15
ACÓRDÃO	2302-004.052 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENATO PORTALUPPI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

IRPF. RENDIMENTO DO TRABALHO.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes de vínculo trabalhista.

DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO.

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.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/23. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/23, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) afastar a tributação na pessoa física dos rendimentos decorrentes da exploração de sua imagem na pessoa jurídica constituída em razão dos contrato de cessão de imagem firmado com as empresas Hypera S/A e Dudalina S/A; b) reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em razão de omissão de rendimentos do trabalho empregatício recebidos de pessoa jurídica e omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, no valor de R\$ 1.436.633,71 à título de imposto de renda e no valor de R\$ 2.154.950,56 relativamente a multa proporcional, além de juros de mora.

O Relatório de Ação Fiscal aponta que se trata de exigência de imposto de renda de pessoa física, referente aos anos calendário de 2016 e 2017, em face da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de trabalho com vínculo empregatício e dos denominados direitos de uso de imagem, nome, voz e direitos autorais. A Autoridade Fiscal entendeu que a receita dos serviços prestados resultante dos contratos de natureza civil, firmados entre a entidade desportiva Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e R.P. Promoções e Marketing Ltda, cujo titular é o Contribuinte, deveria ser tributada como se os negócios pactuados tivessem sido firmados diretamente com ele e não com a pessoa jurídica.

A Autoridade Fiscal também entendeu que os acordos pactuados por Renato Portaluppi com Hypera S/A e Dudalina S/A possuem natureza civil, com prestação de serviços e a exploração de sua imagem de forma eventual e específica. Porém, como os rendimentos foram recebidos pela pessoa jurídica R.P. Promoções e Marketing Ltda (EIRELI) – que constou nos acordos na posição interveniente, a Autoridade Fiscal enquadrou o ora Recorrente como o sujeito passivo da obrigação tributária na qualidade de contribuinte, submetendo de ofício no Auto de Infração a tributação desses rendimentos na DIRPF EX2018.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 6ª Turma da DRJ/09, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Cientificado do acórdão, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação discorrendo sobre a não aplicação do disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/05, a não comprovação de subordinação e de vínculo empregatício, o direito de imagem e a aplicação da multa de ofício qualificada.

O Recorrente refere que “recolheu o imposto, os juros e multa de 75% incidentes sobre a base de cálculo apurada na atuação no valor de R\$ 293.000,00”, pois incorreu em “erro quando da formalização dos contrato de cessão de imagem firmado com as empresas Hypera S/A e Dudalina, item 3.7 do Relatório da Ação Fiscal às fls. 36, no ano calendário de 2017” e, que se insurgiu na Impugnação apenas quanto a multa qualificada de 150% e que ora reitera as alegações.

Refere, ainda, que “na Impugnação, às fls. 482/483, ao aceitar a exigência referente a este item”, o fez “em face de mero erro na formalização do contrato com a Hypera S.A., sem que significasse qualquer concordância com os demais itens da imputação.” Como a decisão não se manifestou sobre o teor desta matéria entende que deve ser acolhida como “parcela extinta do crédito tributário exigido.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2. Mérito

2.1 Da relação jurídica - Recorrente e Grêmio Foot-Ball Porto Alegre

O Recorrente sustenta que para a relação jurídica de prestação de serviços, envolvendo a si próprio, a empresa de que é sócio, a R.P. Promoções e Marketing Ltda. – Eireli, e a entidade Grêmio Foot-Ball Porto Alegre (Grêmio), incidiria a norma contida no art. 129, da Lei nº 11.196/2005, bem como, a autoridade lançadora teria desconsiderado a personalidade jurídica da empresa, usurpando competência exclusiva do Poder Judiciário, em vista da norma contida no art. 50 do Código Civil.

Sustenta, também, que não poderia “ser considerado empregado, porquanto jamais foi contratado pelo Grêmio. A negociação se deu entre duas pessoas jurídicas por meio de contrato de natureza civil.” Que o raciocínio referendado pela decisão recorrida, “busca dar cunho

de pessoalidade aos serviços prestados ao Grêmio como se eles fossem prestados pelo Recorrente diretamente àquela entidade esportiva.”

Sobre tais argumentos, assim consta na decisão de piso (fls. 6-12 [e-fls. 495-512]):

Incidência da norma contida no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005

(...)

7.4. Lendo conjuntamente essas disposições, o interessado entende que a autoridade fiscal não poderia ter constituído o lançamento impugnado, para cobrar dele, pessoa física, os tributos decorrentes da prestação de serviços pela empresa da qual ele é sócio, sem que uma autoridade judicial tivesse afastado a incidência do referido artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

7.5. Todavia, a ressalva “sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil” ao final do dispositivo só pode configurar restrição à própria norma, para evidenciar, portanto, que ela não configura óbice a que a autoridade judicial, verificando o abuso da personalidade jurídica da empresa que preste serviços culturais, desconsidere essa personalidade e estenda os efeitos de obrigações advindas desse abuso aos sócios, ainda que esses efeitos sejam tributários ou previdenciários.

7.6. Ademais, a previsão daquele art. 50 do Código Civil, de que a autoridade judicial “em caso de abuso da personalidade jurídica”, desconsidere a pessoa jurídica, “para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidas aos bens particulares de administradores ou sócios da pessoa jurídica”, destina-se à possibilidade da responsabilização jurídica dos referidos sócios, numa situação que, na seara tributária, tem lugar na execução fiscal de créditos tributários, e não na sua constituição, que se dá com o lançamento tributário, ato administrativo no qual a autoridade fiscal, no exercício de sua competência privativa (CTN, art. 142), verifica o fato gerador tributário e identifica o verdadeiro sujeito passivo tributário, o efetivo contribuinte, da obrigação tributária gerada.

7.7. Como se vê, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do Código Civil), invocado pelo interessado, não se confunde com a desconsideração do negócio jurídico, que, afinal, foi o que fez a autoridade lançadora, no exercício de sua competência e nos termos da norma contida no par. único do artigo 116 do CTN, que assim dispõe:

(...)

7.8. Assim, como no caso concreto não se configurou uma desconsideração da personalidade jurídica da empresa do interessado, mas a desconsideração de atos e negócios jurídicos envolvendo aquela empresa, o próprio interessado e o Grêmio, conclui-se, pela improcedência da impugnação tratada neste ponto.

(...)

Vínculo empregatício. Subordinação.

8. O interessado contesta a conclusão fiscal de que ele tivesse uma relação de trabalho com vínculo empregatício com o Grêmio, sustentando que inexistia subordinação na sua atividade de técnico de futebol daquele clube, mas uma

prestação de serviços intelectuais por sua empresa, por meio de sua pessoa, para aquele clube.

(...)

8.8. Justamente por isso, meros atos de liberdade na realização do serviço não podem ser confundidos com autonomia, o que, inclusive, tem fundamentado no posicionamento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que o fato de o trabalhador não receber ordens diretas não exclui a natureza empregatícia da relação se ele efetivamente estiver integrado e subordinado a uma estrutura empresarial, que foi justamente o que observou a fiscalização na relação entre o interessado e o clube de futebol.

8.9. Inclusive, diferentemente do que sugere o interessado, o fato de ele ter tido autonomia no desempenho de sua atividade, podendo escalar jogadores e definir táticas de jogo, por exemplo, é elementar na prestação de trabalho de natureza intelectual, não implicando uma automática exclusão de seu dever de acolhimento da direção pelo Grêmio, pois a prestação do trabalho e o controle administrativo da organização, que contempla essa prestação, trata-se de âmbitos totalmente diferentes de atuação.

(...)

8.11. Finalmente, veja-se o teor do relato feito pela autoridade lançadora – que o interessado não refutou – contido na seguinte passagem (fl. 27):

Mesmo com a preocupação manifesta de afastar a caracterização de legítima relação de emprego, esta se apresenta de tal forma evidente que as partes não puderam evitar o reconhecimento expresso da subordinação hierárquica existente entre o treinador (transmudado para "contratada") e os dirigentes do clube contratante, colocando por terra toda a pretensa autonomia requerida em contratos de natureza não trabalhista:

8.1. A CONTRATADA declara: (i) ter ciência da hierarquia existente na contratante, subordinando-se ao Diretor Esportivo, Vice-Presidente de Futebol e ao Presidente;

e

9.1. A CONTRATADA declara: (i) ter ciência da hierarquia existente na CONTRATANTE, subordinando-se ao Diretor Esportivo, Vice-Presidente de Futebol e ao Presidente;

O vínculo trabalhista é tão intuitivo que os envolvidos, treinador e clube, se manifestaram reiterada e publicamente sobre a verdadeira relação jurídica estabelecida entre as partes:

"Sem dúvida fiquei triste, além de um grande profissional, é meu amigo particular. Mas tem coisas no clube que não cabe ao Renato decidir. Decido o grupo, em campo. No clube tem hierarquia. Estava trabalhando e fiquei sabendo após o treinamento do problema, que o Espinosa falou. Depois conversei comigo. Fica difícil até para mim falar muito. Mas existe uma hierarquia, eu sou empregado e não cabe a mim decidir certas coisas. Cabe à diretoria e ao presidente", explicou Renato" (frisei).

(<https://www.torcedores.com/noticias/2017/08/renato-fala-sobre-espinosa-eqarante-enquanto-eu-estiver-no-gremionao-tem-crise>).

"Eu sei lidar com o meu grupo. Joguei por 19 anos e sei como o jogador gosta de ser tratado. Aí você pode pensar que sou amigo do jogador, mas eu não sou. Sou amigo na hora que tem que ser. Eles são pagos para treinar e para jogar. Eu sou pago para dar o treino, cuidar da parte técnica, tática e colocar eles para jogar. São poucos os treinadores que sabem tratar o jogador como eu" (frisei).

(<http://bloq.chicomaia.com.br/2016/11/23/em-entrevista-a-folha-de-hojerenato-gaucha-da-pistas-para-o-marcelooliveira/>).

"Eu tive uma conversa hoje com o grupo, de aproximadamente uma hora e meia, mas essa conversa fica entre quatro paredes. Nós todos somos cobrados, somos empregados do clube e as cobranças são normais", disse Renato (frisei).

(<https://www.gremioavalanche.net/news.asp?nID=78988>).

"Trata-se da continuidade do trabalho. O ambiente e a convivência têm o seu valor. Tudo isso não é caro. O Grêmio ajustou uma proposta que é uma remuneração bastante significativa, mas que vale. O Grêmio valorizou o Renato, como o Renato valorizou o Grêmio. Está tudo dentro de um contexto e dentro de um reconhecimento recíproco. O que ajustamos de salários está no topo do futebol brasileiro porque ele está no topo do futebol brasileiro. Mas achamos que estamos dentro do nosso limite e que vale fazer esse investimento - disse Romildo" (frisei).

(<https://www.lance.com.br/gremio/presidente-confirma-renovacao-renatogaucha.html>).

8.12. Em nosso entendimento, essas passagens evidenciam ainda mais a subordinação na relação de emprego entre o interessado e o Grêmio pois, se efetivamente estivéssemos diante de um contrato entre a empresa R. P. Promoções e Marketing Ltda. e a entidade Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, a relação seria institucional, sem necessidade de definição de hierarquia interna na entidade para subordinação e não haveria pronunciamentos à imprensa por dirigentes do clube e pelo próprio interessado referindo relação trabalhista, no teor que foi colacionado.

8.13. Por outro lado, o interessado também afirma que (fl. 382):

Ora, a execução da atividade de técnico de futebol foi contratada pelo Grêmio e a prestadora: RP Promoções e Marketing Ltda., apta prestar os serviços contratados, designou seu sócio para cumprir a obrigação contratual. Este procedimento é permitido pelo dispositivo legal mencionado e nenhum ato foi praticado visando simular ou dissimular o contrato.

8.14. Portanto, o interessado acha natural que o Grêmio contratasse uma pessoa jurídica para treinar seus jogadores e que a pessoa jurídica RP Promoções e Marketing Ltda. pudesse prestar essa atividade de técnico de futebol para aquele clube, mas isso seria impossível. Era evidente que o clube pretendia que seus jogadores fossem treinados pelo treinador Renato Portaluppi, não pela empresa RP Promoções e Marketing Ltda., e que a atividade de treinador não foi prestada por aquela empresa, por meio do interessado, mas foi prestada diretamente por ele, o interessado.

8.15. A linha de argumento do interessado levaria a um único caminho: todo e qualquer prestador de serviços intelectuais poderia prestar seus serviços por meio de uma empresa e beneficiar-se de uma tributação menor, que disso decorreria. Mas a própria norma contida no art. 129 da Lei nº 11.129, de 2005, destaca que “a prestação de serviços intelectuais [...] da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas”, ou seja, o efeito jurídico tributário ali tratado somente se dá quando é efetivamente a pessoa jurídica que realiza o serviço.

(...)

8.17. Ora, diferentemente do que entendeu o interessado, o veto do dispositivo, conforme as razões por ele copiadas, se deu justamente porque a atuação fiscal, na relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte, não fica dependente de um reconhecimento formal pela Justiça do Trabalho da relação jurídica trabalhista entre o contribuinte e a empresa que seria contratante de seus serviços. Por isso é que naquela mensagem de veto se afirma que: Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço.

8.18. E foi desta forma que se deu no presente caso, em que, sem necessidade de manifestação da Justiça do Trabalho, a autoridade lançadora, na relação jurídica tributária entre o interessado e o Estado, constatou e demonstrou a existência de fato gerador tributário decorrente do recebimento de rendimentos pelo próprio interessado, por serviços prestados ao clube de futebol, apesar da aparência de que a relação fosse ente a empresa dele interessado e aquele clube.

Do acima exposto, depreende-se que a decisão recorrida não merece reforma.

O exame da Relatório da Ação Fiscal revela que teriam restado comprovados os elementos de relação de emprego entre o sócio da prestadora dos serviços – R P Promoções e Marketing Ltda – Eireli e o tomador dos serviços – Grêmio e isso teria resultado em economia ilícita de tributos, bem como os fatos narrados e bem demonstrados no curso do presente processo, a meu ver, são suficientes para manter a decisão de piso no tocante a relação de emprego do Recorrente com o Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense.

2.2 Do Direito de Imagem

O Recorrente sustenta que os Contratos firmados pela R.P. Promoções e Marketing Ltda. Eireli “contém cláusula que abrange a cessão de exploração do direito de imagem de Renato Portaluppi, titular da empresa Contratada, conforme documento de fls.70. A empresa Contratada, detentora dos direitos de exploração da imagem de seu titular, tinha poder de representação para incluir nos contratos a cessão dos desses direitos. Logo, tanto os valores recebidos pela R.P. Promoções e Marketing Ltda Eireli, a título de serviços prestados por pessoa jurídica, quanto aqueles relativos à cessão do direito de imagem de seu sócio, teriam como sujeito passivo da obrigação tributária a empresa Contratada: R.P. Promoções e Marketing Ltda. Eireli.”

Quanto ao direito de imagem, assim consta na decisão de piso (fls. 12-13 [e-fls. 495-512]):

(...)

8.19. Já no que se refere aos rendimentos correspondentes ao direito de imagem, na relação havida com o Grêmio, o interessado assim afirma (fls. 387 e seguintes):

Destaque-se que o Autuante não logrou demonstrar que entre as verbas pagas pela Contratante situam-se montantes referentes à exploração dos direitos de imagem. Nesse caso, a cláusula da cessão dos direitos mencionados não representou qualquer alteração da remuneração à Contratada, sendo letra vazia ou apenas acauteladora na relação bilateral.

[...]

Ao não demonstrar na autuação a parcela de remuneração a título de cessão de direitos de imagem, que teria o mesmo tratamento tributário que a referente à prestação mensal incidente sobre a prestação de serviços, em nada se alteram as bases de cálculo da tributação das receitas e do lucro da pessoa jurídica. O objetivo velado reside na tentativa de tipificar que as duas verbas seriam resultado de serviços prestados pelo Impugnante, pois este teria simulado uma pessoa jurídica para ocultar um contrato de trabalho. Todavia essa pretensão não se sustenta, pois os contratos entre Grêmio e R.P demonstram a inexistência de relação trabalhista entre o Impugnante e o Grêmio.

8.20. Todavia, o que a autoridade lançadora imputou ao interessado foi que todo o rendimento por ele recebido do Grêmio, por meio de sua empresa, seja a título de prestação de serviço de treinador de futebol, seja a título de direito de imagem, foi, na verdade, rendimento do trabalho com vínculo empregatício em relação àquele clube. Veja-se, a propósito, a seguinte passagem do relatório fiscal:

Pelo pacote de serviços contratados no mesmo instrumento, isto é, o exercício da "orientação e condução técnica da equipe de futebol profissional" e o uso dos direitos de imagem, o clube se comprometeu a pagar à R.P. Promoções e Marketing Ltda, indistintamente, a importância mensal bruta de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) em 2016 e R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) em 2017, sempre até o dia 20 de cada mês. Esses valores, portanto, são fixos, mensais e consecutivos, incluindo o trabalho de treinador e a exploração de sua imagem, independentemente de qualquer projeto, campanha ou evento efetivamente criado.

8.21. Portanto, a autoridade seguiu a linha jurídica que entende que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão desportiva, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o profissional, jogador ou treinador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do profissional, mas, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o profissional, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

8.22. Sabe-se, porém, que há outra linha que entende 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 profissional e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

8.23. Portanto, se fosse o caso, seria justamente o interessado que deveria demonstrar o contrário, demonstrando que o contrato de uso de imagem seria autônomo em relação ao contrato de prestação de serviços, e separando as respectivas verbas, o que seria crucial para, se assim entendesse, invocar consequências tributárias distintas para o recebimento de cada uma delas. E, diga-se de passagem, fazer isso não lhe seria fácil, pois, conforme referido pela autoridade lançadora, e copiado acima, o interessado, sua empresa e o Grêmio trataram de remuneração pelo que seria a prestação de serviços de treinador e o uso de imagem num único instrumento contratual.

8.24. Ademais, cumpre destacar que a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) é farta no sentido de que a verba paga ao profissional desportivo 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.

Como se vê, os Contratos (e-fls. 69/89) têm como partes o Grêmio Foot-Ball Porto Alegre (contratante) e R.P. Promoções Marketing Ltda (contratada) e possuem como objeto o exercício da "orientação e condução técnica da equipe de futebol profissional" e o uso dos direitos de imagem". O clube se comprometeu a pagar à R.P. Promoções e Marketing Ltda, indistintamente, a importância mensal bruta de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) em 2016 e R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) em 2017, sempre até o dia 20 de cada mês. E, o direito de imagem e os serviços prestados constam de um único instrumento contratual, mediante a fixação de um preço único.

Ocorre que, o próprio Recorrente admite que, em que pese tal previsão, todos os valores recebidos referem-se aos serviços prestados e a R.P. Promoções Marketing Ltda não recebeu qualquer valor relativo aos direitos de cessão de imagem (e-fl. 556).

Contudo, o mesmo não ocorre nos contratos firmados com o Hypera S/A e Dudalina S/A que possuem natureza civil, cuja prestação de serviços foi realizada pela R.P. Promoções e Marketing Ltda e a exploração da imagem se deu de forma eventual e específica.

Tanto a fiscalização quanto o acórdão recorrido entendem que por se tratar de direito personalíssimo, tal exploração ocorre somente por meio de pessoa física. Todavia, em consideração a legislação que trata da exploração deste direito, a cessão decorrente da exploração por pessoa jurídica implicaria na ocorrência da tributação do imposto de renda na pessoa jurídica.

O art.129 da Lei nº 11.196/2005, assim estabelece:

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.

Do dispositivo legal acima, se depreende que o direito de imagem, como direito personalíssimo, pode ser cedido a uma pessoa jurídica para fins tributários e previdenciários.

De outra parte, em se tratando de cessão de direito de imagem no âmbito esportivo, assim estabelece o art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé):

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 nº12.395, de 2011).

Nos termos do acima exposto, é possível a celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil.

Nesse sentido tem sido o entendimento adotado em decisões do CARF. Vejamos:

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

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

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

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

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

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

(Acórdão 2402-010.848 – Relatora Ana Claudia Borges de Oliveira) (Grifei)

CESSÃO DE DIREITOS PERSONALÍSSIMOS A PESSOA JURÍDICA PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE. RELAÇÃO TRABALHISTA NÃO PODE SER PRESUMIDA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO PARA SE DESCONSIDERAR A PESSOA JURÍDICA.

Há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, Lei 11.196/2005, Art. 129. Relação contratual de natureza civil só pode ser desconsiderada se, no caso concreto, ser caracterizada a existência de uma relação de trabalho com todos os seus elementos caracterizadores, Arts. 2º e 3º da CLT e Art. 50 Código Civil. (...)

(Acórdão 2402-011.329 – Relator José Márcio Bittes) (Grifei)

Considerando que o direito de imagem não pode ser confundido com o exercício da atividade personalíssima, na medida em que esta deve ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade de transferência e que os direitos, em seus aspectos patrimoniais, decorrentes da atividade profissional podem ser cedidos em razão da permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, entendo que não pode ser descaracterizada a pessoa jurídica cessionária para fins de tributação.

Razão pela qual, impõe-se a reforma da decisão para afastar a tributação, na pessoa física, dos rendimentos decorrentes da exploração de sua imagem na pessoa jurídica constituída em razão dos contrato de cessão de imagem firmado com as empresas Hypera S/A e Dudalina S/A.

2.3 Multa qualificada

Quanto à aplicação de multa de ofício qualificada, o Recorrente sustenta ser “inadmissível que a Decisão tenha aceitado a presunção de intuito doloso do Recorrente para convalidar a prática dos crimes de conluio, fraude e sonegação ao ignorar a controvérsia jurídica que havia em relação à matéria”.

Em relação a aplicação multa qualificada, cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/23, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para: a) afastar a tributação na pessoa física dos rendimentos decorrentes da exploração de sua imagem na pessoa jurídica constituída em razão dos contrato de cessão de imagem firmado com as empresas Hypera S/A e Dudalina S/A; b) reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz