



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.723234/2016-24
ACÓRDÃO	2102-004.109 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VAGNER SILVA DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. RESIDÊNCIA FISCAL. ATLETA PROFISSIONAL. DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA. RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DIREITO DE IMAGEM EXPLORADO POR PESSOA JURÍDICA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PARCIAL PROVIMENTO.

RESIDÊNCIA FISCAL NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA. CONTRATO DE TRABALHO NO EXTERIOR. ARTIGOS 2º, 3º E 11 DA IN RFB 208/2002 (VIGENTE À ÉPOCA). ARTS. 16, 18 E 19 DA LEI Nº 9.250/1995. ART. 682 DO RIR/1999.

Comprovada, por meio de documentação idônea, a saída definitiva do país e o estabelecimento de residência fiscal no exterior, contrato de trabalho formal com clube estrangeiro, extratos bancários estrangeiros, comprovantes de domicílio e ausência de animus de retorno. Deve ser reconhecida a condição de não-residente. A posterior apresentação de declaração de ajuste anual extemporânea não tem o condão de reverter a condição jurídica devidamente aperfeiçoada com a declaração de saída definitiva.

RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR. NÃO-RESIDENTE. INEXISTÊNCIA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ART. 682 DO RIR/1999. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO.

Reconhecida a não-residência, não se submetem à tributação pelo IRPF brasileiro os salários, prêmios e valores decorrentes de contratos civis de direito de imagem firmados com fontes estrangeiras, inexistindo nexo territorial que configure hipótese de incidência.

CARNÊ-LEÃO. OBRIGAÇÃO PRÓPRIA DE RESIDENTES. MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO NÃO-RESIDENTE.

A multa isolada por ausência de recolhimento de carnê-leão somente pode incidir sobre contribuintes residentes no Brasil. Afastada a residência fiscal, afasta-se igualmente a penalidade.

IMPOSSIBILIDADE DE REQUALIFICAÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM. PALMEIRAS. DESPROPORCIONALIDADE ENTRE SALÁRIO E IMAGEM. SIMULAÇÃO.

Não Caracterizada, a ei nº 13.155/2015 é posterior aos fatos geradores da autuação.

FLAMENGO E ADIDAS. DIREITO DE IMAGEM REGULARMENTE CONTRATADO. COMPATIBILIDADE COM A PROJEÇÃO MUDIÁTICA DO ATLETA. ART. 129 DA LEI 11.196/2005. AUSÊNCIA DE PROVA DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO.

Demonstrado que os contratos possuíam objeto autêntico, valores proporcionais ao impacto midiático do atleta e cláusulas de bônus por ativações promocionais adicionais, afasta-se a requalificação. A atuação empresarial para exploração da imagem é juridicamente admitida e não se confunde com remuneração trabalhista neste caso.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONFISSÃO NA IMPUGNAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Tendo o contribuinte reconhecido expressamente a omissão, impõe-se a manutenção integral da exigência.

RENDIMENTOS DE FONTE NACIONAL. TRIBUTAÇÃO DEVIDA. MATÉRIA INCONTROVERSA.

Rendimentos pagos por fontes situadas no Brasil são tributáveis pelo IRPF ainda que o beneficiário resida no exterior.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PREJUDICADA. CRÉDITO DE TERCEIRO. ART. 75, I, DA IN RFB Nº 1.717/2017. Prejudicada a matéria.

MULTA DE OFÍCIO. Prejudicada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar as infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior; (ii) omissão de rendimentos recebidos da Sociedade Esportiva Palmeiras, do Clube de Regatas do Flamengo e da Adidas do Brasil Ltda., e (iii) multa isolada pela falta de recolhimento do

imposto devido a título de carnê-leão. Votaram pelas conclusões os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

1. Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por VAGNER SILVA DE SOUZA, conhecido como “Vagner Love”, em face do acórdão proferido pela 18ª Turma da DRJ/SPO (Acórdão nº 16-88.294), de fls. 1053-1079 o qual, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação administrativa e manteve o crédito tributário constituído em Auto de Infração lavrado em 02/06/2016, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física — exercícios 2012 e 2013 (anos-calendário 2011 e 2012). O crédito tributário exigido perfaz o montante de R\$ 6.291.340,17, dos quais R\$ 2.604.188,31 correspondem a imposto, R\$ 1.953.141,23 a multa proporcional, R\$ 700.114,94 a multa exigida isoladamente e R\$ 1.033.895,69 a juros de mora calculados até junho/2016.

DO LANÇAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO.

2. Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 617 a 650) e a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 603 a 606), a fiscalização apurou as seguintes infrações:

REQUALIFICAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE LICENCIAMENTO DO DIREITO DE IMAGEM RECEBIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

3. A fiscalização sustentou que o contribuinte teria utilizado a pessoa jurídica VV Participações e Intermediações Ltda. para receber rendimentos que, na visão do Fisco, seriam de natureza pessoal, com o objetivo de reduzir a carga tributária. O Fisco ainda alegou que a Sociedade Esportiva Palmeiras, o Clube de Regatas Flamengo e a Adidas do Brasil teriam

participado desse arranjo, supostamente montando uma estrutura contratual de publicidade para disfarçar verbas trabalhistas. Que teria desconsiderado a pessoa jurídica com base em suposto desvio de finalidade, mas o contribuinte ressalta que tal medida deveria observar rigorosamente o art. 50 do Código Civil, que trata da desconsideração da personalidade jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR E DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

4. Inicialmente, destaca-se que o contribuinte era atleta profissional contratado pelo PFC CSKA Moscow, conforme contrato de fls. 290-304, desempenhando suas atividades na Rússia durante todo o período de 01/01/2011 a 31/12/2011, fato amplamente demonstrado por imagens e reportagens juntadas às fls. 593. A fiscalização desconsiderou a declaração de saída definitiva apresentada pelo contribuinte em 29/04/2011 (fls. 05-49).

5. Nos termos do art. 16 do RIR/1999, que disciplina a saída do país em caráter definitivo, o contribuinte formalizou a comunicação ao Fisco dentro do prazo legal. Após essa comunicação, a Receita Federal requisitou todos os extratos bancários do período; o contribuinte, então, apresentou os extratos da instituição russa PAO MAB TEMBANK, nos quais recebia seus salários (fls. 268-289). Tais extratos foram traduzidos oficialmente, revelando que os créditos eram provenientes do clube CSKA, a título de pagamento salarial mensal — reforçando que sua atividade profissional era desempenhada no exterior, o que pressupõe residência fiscal fora do Brasil.

6. A fiscalização também apontou supostas remessas de valores ao Brasil, provenientes de “Câmbio Financeiro”, para contestar a saída definitiva. Contudo, o contribuinte demonstra que tais movimentações ocorreram por meio de Conta de Domiciliado no Exterior, modalidade própria para não residentes que precisam movimentar recursos no país.

7. Por fim, o Fisco utilizou informações de DIRF enviadas pelo Sindicato dos Atletas Profissionais e pelo Bradesco Vida e Previdência como fundamento para presumir residência fiscal no país. A defesa sustenta que o contribuinte não pode ser responsabilizado pela má classificação ou erros de terceiros na prestação de informações acessórias, e que tais declarações não são suficientes, por si sós, para caracterizar residência fiscal no Brasil.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO, COM APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA

8. A fiscalização concluiu que o contribuinte deixou de recolher o IRPF devido mensalmente a título de carnê-leão, relativamente ao ano-calendário 2011, aplicando a multa isolada de 50%.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

9. Foram identificados créditos em contas bancárias de titularidade do contribuinte, ao longo de 2011, cuja origem não foi comprovada, cada qual tributado com multa de 75% (fls. 126-158).

DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.

10. Preliminarmente, cumpre destacar que houve ciência do Auto de Infração em 02/06/2016, em fls. 650-652. O recorrente, apresentou impugnação administrativa no prazo legal, alegando, em síntese, os seguintes pontos.

TÓPICO

ARGUMENTO

1. Residência Fiscal e Saída Definitiva do País

- DSDP entregue em 29/04/2011 (fls. 39-56).
- Não residente no Brasil em 2011.
- Rendimentos vinculados ao PFC CSKA Moscow.
- Declaração de 13/05/2013 extemporânea e com erro material.

2. Erro Material e Pedido de Revisão de Ofício

- Portaria RFB 719/2016 permite revisão de ofício.
- Declaração de 2013 enviada apenas para emissão de CND.
- Atuação no exterior era fato público.

3. Multa por Atraso na Entrega

- Pagamento da multa não caracteriza domicílio.
- Medida administrativa para emissão de CND (art. 16 RIR/1999).

4. Pedido de Anulação da Declaração de 2013

- Pedido administrativo de revisão de ofício.
- Prova robusta de residência no exterior.
- Declaração intempestiva seria inválida como base de lançamento.

5. Inexistência de Competência Tributária do Brasil

- Não residente → Brasil não tributa rendimentos do exterior.
- Não há carnê-leão devido.
- Multa isolada indevida.

6. Omissão de Rendimentos (PJ e Exterior)

- Fiscalização usou apenas declaração extemporânea.

- DSDP deveria prevalecer.
- Residência comprovada em Moscow.

7. Direito de Imagem – Pessoa Jurídica

- Estrutura é lícita.
- Sem fraude; reclassificação indevida.
- Planejamento tributário lícito.

8. Depósitos Bancários sem Comprovação

- Contribuinte reconhece ausência de documentos.
- Dificuldades administrativas justificadas.
- Deseja quitar integralmente.
- Planilha 3 apresentada (fl. 647).

11. Ato contínuo, a DRJ proferiu o Acórdão julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário exigido, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2011,2012 SAÍDA DEFINITIVA DO PAÍS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Mantida a atuação do contribuinte, na condição de residente no Brasil, uma vez constar dos autos comprovação de que ele possuía essa condição nos anos-calendário abrangidos pela presente tributação. JOGADOR DE FUTEBOL CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA DO RENDIMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PESSOA JURÍDICA INTERMEDIÁRIA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Remuneração decorrente de contrato de cessão de direito de imagem de jogador de futebol paga pelo clube desportivo ou por seu patrocinador deve ser tributada na pessoa física do titular do direito, em razão da natureza salarial do rendimento, não tendo ocorrido na presente atuação, a desconsideração da pessoa jurídica sublicenciante, mas, tão somente, a atribuição, ao contribuinte, pessoa física, dos rendimentos recebidos em função de contrato de cessão de direito de imagem, por ser ele o responsável exclusivo pelo cumprimento desse contrato e o real beneficiário desses rendimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MATÉRIA INCONTROVERSA. Na medida em que foi acatada expressamente pelo Impugnante, é de se manter a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, por constituir matéria incontroversa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR São tributáveis os rendimentos de pessoa física, residente ou domiciliada no Brasil, ainda que recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO Tendo o contribuinte deixado de recolher o imposto devido a título de carnê-leão, em função do recebimento de rendimentos de fonte no exterior, cabível a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor da antecipação mensal que deixou de ser paga.

TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE. A legislação vigente não admite a compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 75%. Em consonância com a legislação de regência, a apuração de omissões de rendimentos enseja a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), lastreada na ocorrência de falta de declaração por parte do contribuinte.

DOS EFEITOS DAS JURISPRUDÊNCIAS JUDICIAIS As sentenças judiciais só produzem efeitos em relação às matérias e às partes envolvidas na lide, não se aplicando a terceiros, impondo-se, desta forma, não conhecer os julgados mencionados no desenvolvimento da impugnação, visto que o contribuinte não figura nas respectivas lides como parte interessada. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

12. Ainda inconformado com o r. *decisum*, em fls. 1173-1102, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no prazo legal, aduzindo, reiterando os termos da impugnação, que:

- efetivamente residia no exterior no período fiscalizado, comprovado por contrato de trabalho com clube estrangeiro, contas e residência em Moscow;
- a declaração de saída definitiva foi entregue tempestivamente e a entrega posterior de DIRPF fora do prazo não opera eleição de domicílio tributário;
- não houve simulação ou fraude na utilização da pessoa jurídica para exploração de direito de imagem;
- os depósitos constantes do lançamento foram justificados documentalmente e o contribuinte se dispôs a quitar as demais quantias; e
- subsidiariamente requereu, caso não fosse acolhida a tese principal, a compensação de créditos eventualmente disponíveis — pleito, este último, que alega ser juridicamente admissível.

13. É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisanda, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

14. É o relatório.

VOTO**I - JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE**

15. O Recurso Voluntário, de fls. 1173-1102, é tempestivo, na medida em que interposto no prazo previsto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972, considerando-se a sua interposição em 27/11/2019 em face da ciência do acórdão recorrido em 11/11/2019.

II.1 — DA CONDIÇÃO DE RESIDÊNCIA FISCAL

16. A Controversa refere-se à definição da residência fiscal do contribuinte nos anos-calendário de 2011 e 2012. Tal definição é absolutamente determinante porque condiciona a própria competência tributária do Estado brasileiro para exigir imposto sobre a renda global, incluídos rendimentos auferidos fora do território nacional.

17. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 642–643, a fiscalização concluiu que o contribuinte permaneceu residente fiscal no Brasil durante o ano-calendário de 2011, não sendo reconhecida a eficácia da Declaração de Saída Definitiva apresentada em 29/04/2011 (fls. 1.020–1.025).

18. Segundo a Fiscalização, a condição de residência teria permanecido porque apesar de ter ocorrido a apresentação da Comunicação de Saída Definitiva, exigida pelo art. 11-A da IN SRF 208/2002, o contribuinte continuou recebendo rendimentos no Brasil (**DIRFs Bradesco Vida e Previdência e Sindicato dos Atletas Profissionais – fls. 1.008 e 1.010**);

19. Ademais, foram identificadas remessas ao Brasil (“câmbio financeiro”), entendidas como indícios de manutenção de vínculos com o País; houve apresentação de Declaração de Ajuste Anual em 13/05/2013 referente ao exercício 2011 (fls. 1.039–1.042), fato tido como demonstração de domicílio fiscal brasileiro.

20. Com base nesses elementos, a fiscalização entendeu não caracterizada a saída definitiva e efetuou lançamento por omissão de rendimentos de fonte situada no exterior (fls. 1074).

21. A DRJ, ao julgar improcedente a impugnação, foi ignorada a Declaração de Saída Definitiva). Foi alegado que o contribuinte apresentou duas declarações de saída definitiva (exercícios 2011 e 2013) e uma declaração de ajuste anual, criando um procedimento contraditório. Assim, entendeu não caracterizada a condição de não-residente e considerou devida a tributação dos rendimentos auferidos no exterior, nos termos do art. 55, VII, do RIR/99.

Art. 55. São também tributáveis

VII - os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior;

22. Por outro lado, o Recorrente voltou a alegar em seu recurso que estava regularmente domiciliado na Rússia, contratado pelo CSKA durante todo o ano-calendário 2011, seguindo estritamente as orientações da legislação para saída definitiva, apresentando a declaração de saída e fornecendo todos os extratos solicitados (fls. 174–183), a omissão de rendimentos apontada decorreu exclusivamente do erro formal de preenchimento, envolvendo a declaração entregue em 2013 — erro este que deveria ser interpretado à luz da revisão de ofício. Acerca das remessas ao Brasil, afirmou que não demonstram residência, pois eram compatíveis com manutenção de bens e despesas no país por pessoa domiciliada no exterior, bem como que a fiscalização ignorou provas cabais de residência no exterior no ano-calendário 2011.

23. Nesse diapasão, no caso concreto, baseado integralmente na análise técnica do conjunto probatório constante dos autos — especialmente o Termo de Verificação Fiscal, as declarações apresentadas (fls. 1.020–1.025; 1.039–1.042), os extratos enviados durante o procedimento (fls. 174–183) e a íntegra da decisão da DRJ (fls. 1062–1065) — demonstra que não subsiste a conclusão fiscal de que o contribuinte permaneceu residente fiscal no Brasil no ano-calendário de 2011.

24. Ao contrário, a prova documental revela, de forma coerente e contínua, que o Recorrente estava estabelecido na Rússia como atleta profissional do CSKA Moscow, com domicílio e residência habitual naquele país, preenchendo integralmente os critérios legais de não-residência previstos na legislação tributária federal.

25. A definição de residência fiscal é elemento constitutivo da competência tributária do Estado brasileiro sobre rendimentos de fonte estrangeira. O art. 2 do RIR/1999 estabelece:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

A IN SRF nº 208/2002, art. 3º, reforça que:

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

26. Embora a Fiscalização alegue que a Declaração de Saída Definitiva apresentada em 29/04/2011 (fls. 1.020–1.025) seria “ineficaz” pela ausência formal da Comunicação de Saída, tal interpretação contraria os artigos transcritos acima que atribuem a eficácia material imediata à Declaração de Saída definitiva

27. O próprio art. 16, da RIR/1999, até então vigente, estabelece que:

Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a certidão de quitação de tributos federais para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855

28. O segundo envio decorreu do próprio erro formal da declaração de 2013 — erro reconhecido pelo Recorrente desde a fase impugnatória, e cuja revisão encontra amparo no art. 1º 2º da Portaria RFB 719/2016.

Art. 1º A revisão de ofício de créditos tributários, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração, inscritos ou não em Dívida Ativa da União (DAU), deverá ser realizada com observância do disposto nesta Portaria.

Art. 2º A decisão em processo de revisão de ofício de créditos tributários, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração, inscritos ou não em DAU, que implique a revisão de lançamento ou de declaração, será proferida por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

29. A Fiscalização e a DRJ entenderam que a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), em 13/05/2013, referente ao exercício 2011 (fls. 1.039–1.042), demonstraria que o contribuinte se considerava residente no Brasil, **convertendo-se esse ato formal em elemento probatório de reaquisição do domicílio fiscal. Esse raciocínio não se sustenta.**

30. A entrega de uma DAA incoerente com a situação fática comprovada como no caso concreto enquadra-se exatamente na definição administrativa de erro material passível de revisão sem que o contribuinte seja penalizado.

31. Sabe-se que *“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”* (AI 718.963-AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da “verdade material”.

32. Portanto, a Administração tinha o dever de desconsiderar essa declaração no prisma de interpretação isolada, quando confrontada com o contrato de trabalho no exterior, a residência fixa fora do país, os extratos e movimentações internacionais, os registros migratórios, a ausência de permanência física em território nacional, chega-se a outra conclusão.

33. É fato que a Declaração de Saída Definitiva foi devidamente apresentada ainda em 29/04/2011 (fls. 1.020–1.025). Ademais, os extratos e documentos carregados aos autos (fls. 174–183) demonstram de forma inequívoca que o contribuinte já residia e exercia atividade exclusiva no exterior em 2011, bem como não existe qualquer documento indicando retorno ou reaquisição de residência no Brasil no ano-calendário de 2011.

34. Assim, uma declaração apresentada dois anos depois, com evidente desconexão com a realidade fática do ano-calendário, não tem força jurídica para modificar retroativamente o critério de residência.

35. Portanto, a Declaração de Saída Definitiva entregue dentro do prazo legal, dos autos demonstram que, nos anos de 2011 e 2012, o contribuinte exercia atividade profissional de forma exclusiva em clubes estrangeiros, com residência fixa fora do Brasil, percepção de salários e rendimentos diretamente no exterior e deslocamentos ao território nacional restritos a curtos

períodos de férias. Questões análogas, devido a especialidade, envolvendo atletas profissionais, devem seguir o entendimento no sentido de que a mera apresentação de uma declaração (como DAA) não possui o condão de, por si só, alterar o domicílio fiscal ou a residência fiscal do contribuinte perante o Fisco.

36. Verifica-se que perseguem o mesmo entendimento de que a mera entrega da Declaração de Ajuste Anual não modifica a residência fiscal do contribuinte. Note-se abaixo que a fixação da residência no Brasil é estritamente vinculada ao DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, o que tange à declaração definitiva de saída, e/ou a apresentação REGULAR das declarações de ajuste anual. No caso em tela, é evidente que o contribuinte sequer praticou esses atos contrários aos estabelecidos em lei, de maneira que o descaracterize como residente no exterior durante o período discutido. Ademais, corroborando com o acima descrito, o atleta cumpriu perfeitamente a obrigação acessória e apresentou apenas uma vez a DAA no exercício de 2012.

Processo: 16095.720100/2014-98

Acórdão: 2301-007.136

Recurso: Recurso Voluntário

Data da Sessão: 04/03/2020

Relator: Cleber Ferreira Nunes Leite

Ementa:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) – Ano-calendário 2010 IRPF – Renda auferida no exterior – Tributação no Brasil – Residência fiscal Submetem-se à tributação no Brasil os rendimentos tributáveis auferidos no exterior por contribuinte residente. É residente no Brasil o contribuinte pessoa física brasileiro que tenha deixado o país sem cumprir o dever acessório de comunicar a saída definitiva à Administração Tributária. A apresentação regular da Declaração de Ajuste Anual no Brasil estabelece a residência neste país.

37. Dar à DAA entregue em 2013 o poder de “refazer” retroativamente a residência fiscal corresponde a transformar um ato acessório isolado em elemento capaz de alterar um fato jurídico perfeito — o que viola a própria lógica do regime da tributação da pessoa física.

38. Em continuidade, a conversão de rendimentos estrangeiros para moeda nacional, em fls. 306-361, não caracteriza, por si só, residência no Brasil, sendo apenas consequência natural da adoção do real como unidade de referência doméstica. Não se pode inferir, a partir de mera movimentação financeira, a existência de residência tributária, sob pena de se presumir contra fatos incontroversos, tendo em vista que o contribuinte residia, trabalhava e recebia integralmente no exterior.

39. Restaram, portanto, única e exclusivamente presunções do fisco ao estabelecer que a residência do contribuinte havia retornado ao país mesmo com as formalidades de saída devidamente cumpridas.

40. Conforme leciona Roberto Codorniz Leite Pereira e Daniel Azevedo Nocetti, no artigo “*A Função Da Vontade na Determinação da Residência Fiscal da Pessoa Física no Brasil*”, publicado na *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET, Brasília, V. 16, nº 1, p. 111- 157, Jan-Jun, 2021)*, que a definição de residência fiscal deve considerar o “centro de interesses vitais” do contribuinte, levando em conta elementos concretos como vínculos familiares, contratos, contas bancárias, atividade econômica e moradia habitual, pela substância da situação econômica e pessoal do contribuinte, e não por formalidade contábil de conversão de valores.

41. Seguindo nessa corrente de pensamento, o contrato firmado com o PFC CSKA Moscow, acostado às fls. 290-304, possui relevância decisiva porque, primeiramente, comprova vínculo profissional contínuo e remunerado no exterior, com exigência de presença física em território russo para participação em treinos, competições oficiais e concentrações.

42. Os extratos bancários estrangeiros, apresentados às fls. fls. 268-289, constituem outro elemento probatório robusto e coerente com residência efetiva fora do Brasil demonstrando o recebimento integral dos salários na Rússia, provenientes do CSKA — elementos característicos de vida econômica ativa e permanente no exterior.

43. O próprio instrumento de início de fiscalização estabelece endereço domiciliar no exterior, vinculado ao clube, afastando qualquer vínculo funcional com o território nacional. Esses extratos comprovam padrão de permanência, consumo e moradia próprio de residente no exterior, preenchendo o critério pessoal da RMIT do art. 2º da IN 208/2002.

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; (Redação do item dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1383 DE 07/08/2013).

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - Brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - Que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada ao inciso pela Instrução Normativa RFB nº 1.008, de 09.02.2010, DOU 10.02.2010, com efeitos a partir de 01.01.2010)

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, b, item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

44. O contrato é válido, eficaz e incompatível com residência fiscal no Brasil, pois um atleta profissional de futebol sob contrato ativo com clube estrangeiro não pode, simultaneamente, manter residência habitual no Brasil sem comprometer o próprio cumprimento do contrato.

45. A fiscalização não impugnou a autenticidade ou vigência do contrato, apenas desconsiderou seus efeitos, sem fundamentação jurídico-tributária. Assim, o contrato funciona como prova central, pois atende ao critério material (atividade) e pessoal (domicílio fiscal) da residência no exterior, nos termos do art. 2º da IN SRF 208/2002 (acima transcrito).

46. As notícias e documentos comprobatórios juntados às fls. 982-991, conjuntamente com a declarações de saída definitivas, evidenciam que o Recorrente possuía habitação fixa em Moscow. Tais documentos, somados ao contrato esportivo, confirmam a Estabilidade habitacional, sendo a existência de endereço fixo, utilizado durante toda a temporada contratual, típico indicador de residência.

47. A residência estrangeira não era episódica, mas inerente ao cumprimento do contrato de trabalho, o que reforça que o domicílio no exterior não se limitava a estadias temporárias. Esse conjunto probatório atesta o requisito nuclear da residência fiscal: a habitualidade da moradia fora do Brasil.

48. Por fim, apenas reiterando o que já foi descrito, A Declaração de Saída Definitiva apresentada em 29/04/2011 (fls. 1.020–1.025) cumpre o requisito previsto no art. 3º, IN SRF 208/2002, produzindo efeitos a partir da data da saída.

49. Portanto, o principal argumento que a contradição da Comunicação de Saída Definitiva com DAA impediria o reconhecimento da condição de não-residente não se sustenta. Para que o Recorrente voltasse a ser considerado residente no Brasil, seria necessária a presença dos requisitos dos critérios estabelecidos para residentes no Brasil. Nenhum desses elementos está presente no caso em tela.

50. Os elementos de prova produzidos nos autos contrato profissional, extratos bancários, notícias vinculadas, Declaração de Saída Definitiva, ausência de permanência prolongada no Brasil e inexistência de requisitos de reaquisição da residência formam um conjunto convergente, coerente e absolutamente incompatível com a tese da fiscalização.

51. A residência fiscal depende de critérios materiais acima transcritos. Não há um único documento, ato, registro migratório, contrato ou informação constante dos autos que indique qualquer retorno ao país entre 2011 e 2012.

52. Diante desse contexto, concluo que o contribuinte possuía residência fiscal no exterior durante os anos-calendário autuados. Tal reconhecimento tem impacto direto sobre as exigências constituídas.

II.2 — DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR

53. A Fiscalização, ao examinar documentos financeiros e declarações apresentadas posteriormente, concluiu que o Recorrente teria permanecido residente fiscal no Brasil durante todo o período, razão pela qual estaria sujeito à tributação global da renda, nos termos do art. 1º da Lei nº 7.713/1988 e arts. 2º e 4º do RIR/1999. A base dessa conclusão encontra-se detalhada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 642–643).

54. O Recorrente sustentou, desde logo, que residia no exterior durante todo o ano-calendário de 2011, tendo exercido atividade profissional exclusiva no CSKA Moscow, fato comprovado pelo

contrato de trabalho (fls. 290–304); controle de entradas/saídas do país (fls. 612–641), extratos de pagamentos internacionais e rendimentos percebidos fora do Brasil (fls. 268–289).

55. Uma vez que se concorda com o contribuinte quanto ao reconhecimento da Saída Definitiva e consequente residência no exterior, desaparece a incidência de IRPF sobre rendimentos estrangeiros, autuados conforme esquema abaixo.

Data do Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
19/01/2011	426.208,19	75%
15/02/2011	391.070,32	75%
15/03/2011	376.929,11	75%
15/04/2011	411.389,07	75%
13/05/2011	387.019,25	75%
24/05/2011	3.248,21	75%
17/06/2011	406.066,08	75%
20/07/2011	394.188,28	75%
12/08/2011	441.382,48	75%
16/09/2011	448.256,82	75%
14/10/2011	471.528,64	75%
15/11/2011	480.595,02	75%
21/12/2011	485.114,42	75%

56. A competência tributária da União limita-se aos rendimentos produzidos no território nacional ou considerados de fonte brasileira, na forma dos arts. 682 e seguintes do RIR/1999 (vigente à época).

“Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

Art. 683. No caso de falecimento de domiciliado no exterior, o imposto será recolhido em nome do espólio até a homologação da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens.

Art. 684. Os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação previstas para os residentes ou domiciliados no País, em relação aos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 78):

I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa;

II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

III - rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimento.

Parágrafo único. Sujeitam-se à tributação, nos termos dos arts. 782 e 783, os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras, auferidos por fundos, sociedades de investimento e carteiras de valores mobiliários de que participem, exclusivamente, pessoas físicas ou jurídicas, fundos ou outras entidades de investimento coletivo, residentes, domiciliados ou com sede no exterior (Lei nº 8.981, de 1995, art. 78, parágrafo único)."

57. Os rendimentos laborais provenientes do CSKA Moscow comprovados por meio dos documentos juntados às fls. 290-304 constituem rendimentos integralmente produzidos no exterior, com pagamento efetuado por pessoa jurídica domiciliada fora do território nacional.

58. **O vínculo econômico e jurídico é integralmente formado fora do território nacional, inexistindo o nexo de territorialidade exigido pela legislação. Assim, esses rendimentos não poderiam ser objeto de tributação pelo IRPF brasileiro.**

59. **Em consequência, igualmente não subsiste o fundamento legal da exigência do carnê-leão, restrito aos residentes que percebem rendimentos no exterior.**

II.3 — DOS RENDIMENTOS DECORRENTES DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

DA EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA

60. A Fiscalização, ao examinar contratos, comprovantes de pagamentos e declarações do contribuinte, concluiu que parte relevante dos valores pagos por clubes e empresas de publicidade teria sido indevidamente direcionada à pessoa jurídica controlada pelo atleta, com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre verbas de natureza trabalhista.

61. Para o Fisco, especialmente no caso dos valores recebidos do Palmeiras (fls. 461–472), Flamengo (fls. 192–204) e Adidas (fls. 87-95), haveria indícios de que os referidos pagamentos não estariam vinculados à exploração autônoma do direito de imagem, mas sim funcionariam como mecanismos de evasão fiscal por meio de dissimulação de salário.

62. A Recorrente, por sua vez, sustentou que a PJ do atleta era preexistente e atuava regularmente na gestão de contratos publicitários, que a imagem do jogador possuía valor econômico próprio, justificando pagamentos à pessoa jurídica; não havia desvirtuamento da relação trabalhista e, por fim, teria desconsiderado documentos que evidenciam negociações autênticas de uso de imagem.

63. Inicialmente, cumpre registrar que o direito de imagem possui, por natureza, caráter personalíssimo, o que poderia conduzir, em uma análise superficial, à conclusão de que somente o seu titular originário poderia explorá-lo economicamente. Todavia, essa percepção não se sustenta diante da evolução legislativa e jurisprudencial que se consolidou nos últimos anos.

64. Com efeito, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabeleceu, de forma expressa, que a prestação de serviços intelectuais, inclusive aqueles de natureza cultural e personalíssima, pode ser realizada por intermédio de pessoa jurídica, aplicando-se lhe integralmente o regime fiscal e previdenciário pertinente. A redação do dispositivo afastou a antiga discussão sobre a impossibilidade de exploração econômica de direitos da personalidade por meio de empresas, reconhecendo a legitimidade e a plena capacidade das pessoas jurídicas para desenvolver atividades voltadas à gestão e exploração do direito de imagem de atletas.

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. (Vide ADC 66)

65. Tal avanço normativo representou marco significativo, porque antes da Lei nº 11.196/2005 o Fisco sustentava que a personalidade jurídica não poderia intermediar um direito personalíssimo, o que levava à desconsideração automática das sociedades constituídas pelos atletas. Após a positivação da regra, contudo, a discussão deixou de se centrar na licitude da exploração por pessoa jurídica e passou a focar na natureza dos valores recebidos: se efetivamente corresponderiam à remuneração pela cessão de uso da imagem ou se funcionariam como salário disfarçado.

66. Apesar da clareza legislativa, o tema permanece parcialmente controvertido no contencioso administrativo, especialmente no tocante à extensão do conceito de “serviço intelectual” e à caracterização, ou não, de vínculo de dependência que descaracterize a autonomia da pessoa jurídica.

67. Em termos práticos, a hipótese de exploração por pessoa jurídica consiste na possibilidade de o atleta constituir sociedade empresária para centralizar a gestão e a intermediação de sua imagem, formalizando contratos com clubes, patrocinadores e terceiros. Assim, não há mais dúvida quanto à licitude dessa estrutura jurídica, devendo a fiscalização se ater à verificação da substância econômica da operação e da efetiva prestação do serviço de uso de imagem.

68. A própria jurisprudência deste E. Conselho coaduna com este entendimento o qual permite a exploração do direito de imagem dos atletas através de Pessoa Jurídica:

Ementa – Acórdão nº 2201-003.748

Processo nº 18470.728514/2014-66

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2011, 2012

DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO. O direito à imagem decorre do direito da personalidade, este sim intransmissível e irrenunciável. Contudo, o direito de imagem em seu aspecto positivo, de natureza patrimonial, pode ser cedido e explorado por pessoa jurídica constituída para tal finalidade.

RENDIMENTOS RECEBIDOS NO EXTERIOR. CHINA. Os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna, revogando-a ou modificando-a, e devem ser observados inclusive pela legislação posterior.

(Referência: Acórdão nº 2201-003.748, sessão de 05/07/2017).

Ementa – Acórdão nº 2402-005.703 (Processo nº 15983.720065/2015-11)

Assunto: IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

Recorrente: Neymar da Silva Santos Júnior

Recorrida: Fazenda Nacional

Sessão: 15/03/2017

Recurso: Voluntário

EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87-A DA LEI 9.615/1998. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO DOS RENDIMENTOS À PESSOA FÍSICA. A legislação civil e tributária admite a exploração, por pessoa jurídica, de serviços de natureza personalíssima, inclusive os relacionados à imagem de atletas profissionais. Nos termos do art. 87-

A da Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), é lícita a exploração econômica do direito de imagem por pessoa jurídica, inexistindo fundamento para o deslocamento ou a reclassificação dos rendimentos à pessoa física do atleta.

REGISTRO PÚBLICO. ART. 221 DO CC/2002. CONDIÇÃO DE EFICÁCIA PERANTE TERCEIROS PREJUDICADOS. ECONOMIA TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURA PREJUÍZO. AUTONOMIA PRIVADA E LIBERDADE CONTRATUAL.

O registro público é exigência de eficácia do contrato apenas perante terceiros efetivamente prejudicados. A Fazenda Pública não se enquadra como terceiro interessado sem demonstração específica de prejuízo no caso concreto. A legítima organização de negócios privados e eventual economia tributária decorrente não caracterizam, por si, prejuízo, sob pena de violação à autonomia privada e à liberdade contratual asseguradas pelo art. 170 da Constituição Federal.

DIREITO DE IMAGEM. DIREITO PERSONALÍSSIMO COM VERTENTE PATRIMONIAL DISPONÍVEL. LICITUDE DA CESSÃO E DA EXPLORAÇÃO POR TERCEIROS. ART. 11 E 20 DO CC/2002. ATLETA PROFISSIONAL. ART. 87-A DA LEI 9.615/1998.

Embora personalíssimo, o direito de imagem possui dimensão patrimonial disponível, podendo ser objeto de cessão ou exploração econômica por terceiros. Os arts. 11 e 20 do Código Civil, combinados com o art. 87-A da Lei Pelé, reconhecem a licitude da cessão do uso de imagem de atletas profissionais por meio de pessoa jurídica constituída para este fim.

(Referência: Acórdão nº 2402-005.703, sessão de 15/03/2017.)

69. Portanto, à época dos fatos autuados, já havia arcabouço jurídico suficiente para conferir validade a tais contratos, inexistindo lacuna normativa. Para fins de desconsideração da personalidade jurídica e conseqüente redirecionamento à pessoa física, exige-se demonstração concreta de fraude, simulação ou ausência de exploração econômica da imagem.

70. Nesse contexto, a distinção entre as receitas provenientes do contrato especial de trabalho desportivo e aquelas decorrentes da exploração civil do direito de imagem torna-se essencial. Embora ambos os contratos convivam simultaneamente, cada qual possui fundamentos jurídicos distintos: o primeiro, disciplinado pelo art. 28 da Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), regula a prestação de serviços desportivos sob subordinação técnica; o segundo, previsto no art. 87-A do mesmo diploma, rege uma licença civil, autônoma e de natureza comercial, voltada ao aproveitamento econômico da personalidade do atleta. O equilíbrio entre esses regimes, contudo, nem sempre é simples — especialmente quando atletas de projeção nacional e internacional movimentam cifras que desafiam parâmetros tradicionais de remuneração.

Lei 9.615/98

Art. 28. A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva, no qual deverá constar [...]

Art. 87. A denominação e os símbolos de entidade de administração do desporto ou prática desportiva, bem como o nome ou apelido desportivo do atleta profissional, são de propriedade exclusiva deles, contando com a proteção legal, válida para todo o território nacional, por tempo indeterminado, sem necessidade de registro ou averbação no órgão competente.

71. Esse cenário se acentua com o fenômeno contemporâneo dos atletas-celebridade. A presença de jogadores como Neymar Jr., Lionel Messi ou Cristiano Ronaldo, por exemplo, demonstra que a projeção midiática pode superar amplamente a contribuição esportiva e gerar efeitos econômicos expressivos: aumento de receitas, expansão de patrocínios, valorização de marcas, incremento de bilheteria e engajamento digital. O chamado “efeito superestrela” ressalta que a imagem do atleta possui um valor econômico próprio, muitas vezes superior ao próprio salário mensal previsto no contrato de trabalho. Daí decorre a necessidade de regras claras para limitar abusos, garantir segurança jurídica e evitar que contratos de imagem sejam utilizados como mecanismos artificiais para reduzir encargos trabalhistas e tributos, problema que o legislador buscou mitigar ao fixar, por exemplo, o limite de 40% do art. 87-A, parágrafo único, da Lei Pelé, sendo ela Lei nº 13.155 de 2015, **importante destacar que os FATOS GERADORES aqui são anterior esta limitação.**

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.

Parágrafo único. A garantia legal outorgada às entidades e aos atletas referidos neste artigo permite-lhes o uso comercial de sua denominação, símbolos, nomes e apelidos.

72. Paralelamente à discussão da natureza da imagem, emerge outro eixo igualmente complexo: o limite entre **elisão** e **evasão fiscal** na estruturação jurídica de atletas profissionais. A criação de pessoas jurídicas para gerir a carreira e explorar direitos de imagem tornou-se comum, amplamente aceita pelo ordenamento e reconhecida pelo mercado. Contudo, essa estrutura empresarial somente permanece válida quando existe propósito comercial legítimo e quando não há desvirtuamento da natureza trabalhista das verbas.

73. É justamente nessa fronteira que ingressa o papel do Fisco: identificar quando o planejamento tributário ultrapassa o campo da licitude e ingressa na zona proibida da evasão, caracterizada pela utilização de artifícios simulados, dissimulação do fato gerador e esvaziamento de incidências tributárias. O julgamento da ADI 2.446 pelo STF, que reconheceu a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, reforçou o poder da Administração Tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos simulados quando houver propósito de dissimular fatos tributáveis. Essa diretriz tem sido amplamente aplicada em autuações envolvendo atletas, especialmente no que tange à requalificação de verbas de direito de imagem.

ADI 2.466/DF**VOTO MIN. CARMÉM LÚCIA**

“O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei. Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária. Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador. O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, “a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador” (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos). Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado. Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária. Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.”

74. A jurisprudência administrativa recente revela justamente essa complexidade. Casos amplamente divulgados envolvendo Cuca e Deco, os quais possuíam como objeto justamente essa qualificação dos rendimentos dos atletas em razão da evasão fiscal, demonstram que a fiscalização busca identificar a ocorrência de abuso, ausência de transferência efetiva dos direitos de imagem às pessoas jurídicas, desproporção entre salário e verba de imagem e inexistência de campanhas ou contratos efetivamente comerciais.

Número do Processo
18470.728514/2014-66

Nº Acórdão
2201-009.544

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

Exercício: 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PESSOA FÍSICA.

É correto o lançamento fiscal que atribui a pessoa física rendimentos pagos formalmente a pessoa jurídica, quando restar evidente que, na essência, os valores em questão estão relacionados à remuneração da PF.

IRPF. IRPJ. COMPENSAÇÃO

Incabível o aproveitamento, na pessoa física, de supostos recolhimentos efetuados indevidamente

ou a maior por pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, incidindo, inclusive, sobre a obrigação principal decorrente de penalidade pecuniária.

Número do processo 10980.724034/2015-45

Acórdão: 2201-012.303

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPUTAÇÃO DA PRÁTICA DE CONDUTA COM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. TERMO DE INÍCIO. ARTIGO 173, INCISO I CTN.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, mesmo havendo antecipação de pagamento, mas imputando-se ao contribuinte a prática de conduta com dolo, fraude ou simulação, nos termos da exceção do § 4º do artigo 150 do CTN, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO. AJUSTE ANUAL. SÚMULA CARF Nº 223.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexivo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

TÉCNICO DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. VINCULAÇÃO CONTRATUAL.

Verificada a vinculação entre o contrato de licenciamento de uso de imagem e o contrato desportivo firmado com o clube, com transferência de obrigações entre ambos, os valores recebidos não se caracterizam como contraprestação autônoma pelo uso da imagem. Devem, portanto, ser incluídos na base de rendimentos tributáveis da pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 12.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%. EXIGÊNCIA.

Comprovada a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, correta a lavratura de auto de infração para a exigência do tributo, aplicando-se a multa de ofício de 75%.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689 DE 2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do

artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INTIMAÇÃO DE ATOS PROCESSUAIS AO PROCURADOR/ADVOGADO DO CONTRIBUINTE. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL.

Os pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e o prazo estabelecidos no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634 de 21 de dezembro de 2023 e nas demais normas atinentes ao tema, expedidas por seu presidente.

75. Por outro lado, quando a imagem possui valor real, quando há participação ativa em campanhas, quando existem contratos civis autônomos e quando o salário é compatível com a função desempenhada, conforme as jurisprudências apresentadas anteriormente, este C. Conselho já reconheceu a legitimidade da exploração do direito de imagem por meio de pessoa jurídica.

76. Diante desse cenário multifacetado, percebe-se que o tema exige análise rigorosa, diferenciando a exploração legítima da imagem das condutas que configuram evasão fiscal ou dissimulação de salário. É justamente sobre essas duas dimensões o valor econômico da imagem e sua relação com o contrato de trabalho; e a fronteira entre o planejamento tributário lícito e a evasão fiscal que se estruturam os tópicos seguintes.

77. Superada essa introdução, passa-se à análise individualizada das verbas.

b₁) Das verbas pagas pela Sociedade Esportiva Palmeiras

78. Conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 461 a 472 e nos dados obtidos na NF de serviços anexas na reposta do contribuinte e diligência realizada no clube, o Recorrente recebeu da Sociedade Esportiva Palmeiras, ao longo do período fiscalizado, o montante aproximado de R\$ 300.000,00 por intermédio de pessoa jurídica constituída para exploração de sua imagem. Paralelamente, o atleta estava vinculado ao clube mediante contrato especial de trabalho desportivo, percebendo salário mensal aproximado de R\$ 120.000,00.

Mês	Nota Fiscal	Data de Recebimento	Data de Emissão	Data de Recebimento	Valor Total do Mês (R\$)
Abril	18	18/01/2011	30/04/2011	300.000,00	300.000,00

79. Essas informações constam claramente dos comprovantes de transferência, contratos anexados e síntese fiscal descrita na autuação. A desproporção evidente verba de imagem em montante muito superior ao salário contratual é central para a análise.

80. O confronto entre salário e verba de imagem, aliado à ausência de documentos comprobatórios de campanhas publicitárias, peças comerciais, ativações de marketing ou efetiva exploração mercadológica da marca do atleta no período, conduz à conclusão de que não houve exploração comercial real do direito de imagem.

81. Apesar de não ser vigente à época, é possível utilizarmos apenas como parâmetro de proporcionalidade o art. 87-A, §1, da Lei 9.615/1998. Nesse dispositivo é autorizado a exploração civil autônoma do direito de imagem, desde que haja efetiva atividade de natureza comercial e valor não exceda 40% da remuneração total.

82. A desproporção entre salário e verbas de imagem é, segundo a DRJ, o principal indicador da simulação. Tal raciocínio segue a corrente que utiliza o teste da substância econômica para identificar simulações, nos casos dos atletas, a ausência de campanhas, ausência de notas fiscais com descrição de serviços, ausência de estratégia de marketing atrelada ao atleta, inexistência de contratos com terceiros que demonstrem exploração efetiva da imagem.

83. Cumpre destacar que, no período em que o atleta atuou pelo Palmeiras, embora já fosse um jogador de renome nacional sua imagem ainda passava por um processo de construção e consolidação no mercado brasileiro muito embora fosse um selecionável para a representação da seleção brasileira em campeonatos internacionais. Após sua passagem pelo futebol russo, o retorno ao país reacendeu sua visibilidade esportiva, mas não se verificava, àquela época, um impacto midiático comparável ao que viria a ocorrer posteriormente no Flamengo.

84. Destaco, desde logo, que a Lei nº 13.155/2015, que incluiu o parágrafo único no art. 87-A da Lei Pelé limitando a 40% a remuneração paga a título de direito de imagem, é posterior aos fatos geradores aqui analisados (anos-calendário de 2011 e 2012).

85. Logo, a limitação de 40% não se mostra pertinente ao caso concreto; trata-se de norma nova, sem eficácia retroativa, e que não integrava o regime jurídico aplicável aos contratos firmados pelo Recorrente no período.

86. Diante disso, conclui-se que não há elementos que permitam a descaracterização da verba de imagem recebida por intermédio da pessoa jurídica, tampouco fundamento jurídico para sua inclusão como rendimento tributável da pessoa física.

87. Os pagamentos realizados pelo Palmeiras à pessoa jurídica do atleta não se confundem com sua remuneração salarial e devem ser reconhecidos como receitas de natureza civil, regularmente auferidas pela empresa contratada.

88. Por estas razões acolho o argumento da recorrente, para excluir as verbas relativamente do palmeiras.

b₂) Das verbas pagas pelo Clube de Regatas Flamengo

89. Conforme documentação carreada aos autos, especialmente às fls. 58-107 e 165-204, o Recorrente manteve vínculo profissional com o Clube de Regatas do Flamengo, percebendo salário regular registrado na CTPS e no Contrato Especial de Trabalho Desportivo, bem como verbas para exploração dos direitos da personalidade. Os documentos revelam que o atleta recebia mensalmente valores aproximados de R\$ 300.000,00 a título direito de imagem, fls. acima citadas.

Mês	Nota Fiscal	Data de Recebimento	Data de Emissão	Valor (R\$)	Valor Total do Mês (R\$)
Agosto	20	22/09/2011	31/08/2011	50.000,00	50.000,00
Novembro	22	13/10/2011	03/11/2011	50.000,00	50.000,00
Dezembro	24	14/11/2011	23/12/2011	50.000,00	50.000,00

Mês	Nota Fiscal	Data de Recebimento	Data de Emissão	Valor (R\$)	Valor Total do Mês (R\$)
Fevereiro	26 / 001 / 003	12/12/2011 / 17/01/2012 / 16/02/2012	06/02/2012 / 06/02/2012 / 23/02/2012	50.000,00 50.000,00 45.000,00	145.000,00
Março	4	02/03/2012	13/03/2012	300.000,00	300.000,00
Abril	5	09/03/2012	16/04/2012	300.000,00	300.000,00

Junho	006 / 007	19/04/2012 / 24/04/2012	04/06/2012 / 04/06/2012	1.100,00 1.098.900,00	1.100.000,00
Julho	8	28/05/2012	05/07/2012	300.000,00	300.000,00
Agosto	9	21/06/2012	08/08/2012	300.000,00	300.000,00
Setembro	12	13/07/2012	10/09/2012	300.000,00	300.000,00
Outubro	13	13/07/2012	05/10/2012	300.000,00	300.000,00

90. Além disso, consta na rescisão, vistas às fls. 192-201 um montante ainda superior de valores a serem pagos ao longo do restante do vínculo além das verbas de exploração de direito de imagem, chegando a mais de R\$ 1.500.000,00 restantes.

91. Esse panorama coloca o salário como a principal fonte de remuneração do atleta, sendo o eixo central da relação economicamente estabelecida entre atleta e clube. Assim, ao contrário do que se observa no caso do Palmeiras, a verba paga pela PJ de imagem representa uma fração menor, bem compatível com a magnitude salarial do atleta. Esse dado é crucial para caracterizar a legitimidade da estrutura do licenciamento de imagem, pois indica ausência de substituição ou camuflagem salarial.

92. A fiscalização, entretanto, desconsiderou esses contratos e requalificou tais valores como verbas de natureza salarial, ao argumento de que inexistiria comprovação de efetiva exploração da imagem, de que as notas fiscais seriam genéricas ou insuficientemente detalhadas e de que a constituição da pessoa jurídica não refletiria propósito negocial legítimo. A DRJ incorporou integralmente essa linha de raciocínio ao julgar improcedente a impugnação, afirmando que os montantes transferidos à pessoa jurídica representariam remuneração disfarçada por serviços de imagem que não teriam efetivamente ocorrido.

93. O Recorrente, tanto na impugnação quanto no Recurso Voluntário, sustenta posição diametralmente oposta: afirma que havia plena separação entre o contrato de trabalho e o contrato civil de imagem; que o montante salarial, muito superior aos valores pagos à pessoa jurídica, afasta qualquer tentativa de camuflar remuneração; que a estrutura empresarial foi constituída para finalidade lícita e compatível com o art. 129 da Lei nº 11.196/2005; e que não há desequilíbrio ou artificialidade nos percentuais praticados, que se mantiveram dentro dos limites estabelecidos pelo art. 87-A, parágrafo único, da Lei Pelé, o qual impede que a cessão de imagem supere 40% da remuneração total.

94. De fato, a análise detalhada das provas confirma que as verbas recebidas do Flamengo não revelam qualquer indício de simulação ou evasão fiscal. A remuneração salarial evidencia que o clube não tinha interesse em deslocar para a pessoa jurídica valores que já eram regularmente pagos como salário. Contudo o que se verifica é que a estrutura e resultados econômicos são coerentes com a realidade do mercado desportivo.

95. A análise evidencia que, à época do vínculo com o Clube de Regatas do Flamengo, o Recorrente já se encontrava em patamar de consolidação esportiva e midiática que extrapolava o

de um atleta profissional comum, ocupando posição de destaque no cenário futebolístico nacional e internacional. É fato amplamente reconhecido no meio esportivo que, quando retornou ao Flamengo (inicialmente em 2010 e posteriormente em 2012), Vagner Love já ostentava trajetória consolidada no futebol europeu, com expressiva passagem pelo CSKA Moscow, títulos importantes e ampla exposição na imprensa esportiva internacional. Sua imagem, assim, possuía capilaridade de mercado, repercussão mercadológica e alto poder de engajamento junto à torcida especialmente a torcida rubro-negra, reconhecida como uma das maiores plataformas de consumo esportivo do país.

96. Esse contexto importa porque, muito antes de qualquer discussão tributária, o mercado futebolístico da época já reconhecia que atletas com esse nível de relevância geram receitas indiretas significativas ao clube aumento de vendas de camisas, melhora no engajamento de patrocinadores, maior audiência em transmissões e valorização institucional da marca. Assim, clubes como o Flamengo, que possuíam modelo de exploração comercial intensivo de marca, tinham incentivos econômicos claros para estruturar contratos que remunerassem adequadamente o valor da imagem do atleta, de acordo com padrões então vigentes no futebol nacional.

97. Registre-se novamente ainda que, naquele período, não existia norma clara e objetiva delimitando percentual máximo entre salário esportivo e remuneração por direitos de imagem. O tema se encontrava regulado de modo pouco preciso pela Lei Pelé, cujo conceito de cessão de imagem permitia margem significativa para pactuação contratual, desde que houvesse a cessão efetiva da imagem, autonomia patrimonial do direito, e, por fim, a contraprestação vinculada ao uso econômico daquele atributo personalíssimo.

98. No Flamengo, Vagner Love era protagonista técnico e figura pública de relevância incontornável, com forte identificação popular. Seu retorno ao clube foi amplamente divulgado como “o Artilheiro do Amor está de volta”, slogan que se tornou peça de marketing espontâneo e amplamente aproveitado pelo clube nas notícias de anúncio pelos canais oficiais, mobilizando torcida, imprensa e patrocinadores. Esse impacto não era apenas simbólico: ele integrava campanhas publicitárias, ações promocionais, peças de divulgação institucional e anúncios relacionados ao novo ciclo do time. Não é exagero afirmar que a própria narrativa do Flamengo naquele período em processo de reconstrução esportiva e financeira era fortalecida pela imagem do atleta.

99. Some-se a isso o fato de que o próprio contrato firmado pelo Flamengo previa expressamente, na cláusula 1.6.1.1, do contrato constante em fls. 168, que a remuneração pela exploração da imagem poderia ser majorada sempre que houvesse novas oportunidades promocionais, campanhas publicitárias ou exposições midiáticas adicionais, além daquelas já usualmente promovidas pelo clube e por seus patrocinadores trazidas exclusivamente pelo atleta. Ou seja, o ajuste contratual reconhecia que a imagem do atleta possuía valor dinâmico, sujeito a variações de acordo com o interesse do mercado e com a capacidade do clube de gerar ações de mídia relacionadas ao jogador. Essa cláusula reforça a natureza econômica autêntica da cessão de

imagem, pois demonstra que havia expectativa objetiva de exploração comercial contínua e potencialmente expansível, devidamente remunerada.

100. Diante desse cenário, revela-se plausível e aderente às práticas de mercado que as verbas pagas por uso da imagem fossem significativamente mais elevadas no período em que o atleta atuou pelo Flamengo, comparativamente aos valores percebidos no Palmeiras. Em suma, as condições objetivas do mercado à época, a notoriedade do Recorrente, a ausência de norma delimitadora rígida, o modelo de exploração comercial do clube e até mesmo a cláusula contratual que previa majoração conforme oportunidades promocionais adicionais configuram justificativa econômica idônea para o alto valor pago a título de direito de imagem, sem que isso represente, por si, qualquer indício automático de desvirtuamento contratual.

101. Portanto, a pessoa jurídica do Recorrente possuía objeto social compatível, emitia notas fiscais regulares, recolhia tributos e desenvolvia atividade relacionada à exploração da imagem. O conjunto de elementos constantes às fls. 165-204, associado à coerência econômica entre salário e verbas de imagem, afasta a hipótese de fraude ou dissimulação. A distinção entre o contrato especial de trabalho desportivo e o contrato de licenciamento de imagem foi preservada, e não há qualquer extrapolação da elisão fiscal permitida.

102. Impõe-se reconhecer que a autuação é indevida, devendo ser cancelada integralmente no tocante aos valores de imagem pagos pelo Flamengo, por ausência de fundamento fático e jurídico que sustente a glosa realizada pela fiscalização.

B₃) Das verbas pagas pela Adidas

103. A autuação também alcançou os valores pagos pela Adidas do Brasil Ltda., constantes às fls. 87 a 95, sob o fundamento de que tais rendimentos, embora formalmente registrados como pagamentos a título de licenciamento e exploração de imagem, teriam, em verdade, natureza personalíssima e deveriam ser tributados diretamente na pessoa física do Recorrente. A fiscalização transcreveu as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica do atleta — referentes aos meses de julho, novembro e dezembro de 2012, nos valores reiterados de R\$ 20.000,00 e R\$ 75.000,00, respectivamente — e concluiu que os pagamentos corresponderiam à prestação de serviços intrinsecamente pessoais, incompatíveis com a intermediação por pessoa jurídica. Em reforço, a DRJ adotou integralmente esse entendimento, afirmando que não haveria comprovação da efetiva exploração comercial da imagem por meio da pessoa jurídica e que as notas fiscais seriam genéricas ou não detalhariam o conteúdo do serviço prestado.

Mês	Nota Fiscal	Data de Emissão	Valor (R\$)	Valor Total do
-----	-------------	-----------------	-------------	----------------

				Mês (R\$)
Julho	10	02/07/2012	75.000,00	95.000,00
	11	02/07/2012	20.000,00	
Novembro	16	01/11/2012	20.000,00	20.000,00
Dezembro	18	03/12/2012	75.000,00	75.000,00

104. Ocorre que a análise detida da documentação constante às fls. 87–95 e do conjunto probatório do processo conduz à conclusão oposta. Os pagamentos realizados pela Adidas não guardam relação com o clube empregador, tampouco com quaisquer atividades laborais vinculadas ao contrato especial de trabalho desportivo. Trata-se de vínculo negocial autônomo, típico contrato civil de licenciamento de imagem, ajustado diretamente entre empresa e pessoa jurídica do atleta, com objeto social compatível e com emissão de notas fiscais regulares.

105. A presunção adotada pela fiscalização parte do equívoco de que toda prestação que envolva a imagem do atleta possui natureza necessariamente personalíssima e, portanto, incompatível com intermediação por pessoa jurídica. Esse pressuposto colide frontalmente com o art. 87-A da Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), que expressamente autoriza a cessão e exploração civil da imagem do atleta por meio de contratos autônomos, e com o art. 129 da Lei 11.196/2005, que reconhece a plena licitude da exploração de direitos autorais e conexos por pessoas jurídicas regularmente constituídas.

106. É igualmente firme o entendimento, de conhecimento público, de que contratos publicitários celebrados diretamente com empresas do setor privado constituem, em regra, negócios jurídicos típicos de licenciamento de imagem, cuja tributação se dá na pessoa jurídica, salvo demonstração concreta de fraude, simulação ou desvio de finalidade. No caso concreto, porém, não há qualquer indício de dissimulação: a pessoa jurídica possuía objeto social compatível, mantinha estrutura formal de operação, recolhia tributos regularmente e celebrava contratos com múltiplas empresas não apenas clubes de futebol evidenciando a efetiva exploração econômica da imagem, e não mera interposição fictícia.

107. Além disso, a proporcionalidade entre os valores pagos pela Adidas e a realidade econômica do atleta à época reforça a legitimidade da operação. Os montantes recebidos representam cifra ordinária no mercado publicitário esportivo, sobretudo para atleta de notória projeção nacional. Quando comparados aos valores salariais e demais receitas regularmente percebidas pelo Recorrente, não há qualquer descompasso que sugira tentativa de substituição de verba trabalhista por pagamento civil, circunstância que difere substancialmente dos casos paradigmáticos de evasão fiscal.

108. Tampouco se verifica violação ao limite da elisão fiscal, posteriormente previsto no parágrafo único do art. 87-A da Lei Pelé. Os contratos firmados com a Adidas constituem relação

mercadológica independente da remuneração paga pelo clube empregador e, portanto, não se sujeitam àquele limite. No presente caso, não apenas o vínculo é autônomo, como a natureza do pagamento é publicitária e possui objeto próprio, desconectado da atividade laboral.

109. A fiscalização não demonstrou qualquer elemento indiciário de dissimulação, tampouco produziu prova de que os serviços não foram prestados. Limitou-se a afirmar que os serviços seriam personalíssimos e, por consequência, deveriam ser atribuídos à pessoa física. Na ausência dessa demonstração, prevalece a validade dos contratos civis celebrados.

110. Diante desse quadro fático-probatório, **impõe-se o reconhecimento de que a autuação relativa às verbas pagas pela Adidas deve ser cancelada integralmente**, por ausência de fundamento legal e por inadequação do enquadramento realizado pela fiscalização e pela DRJ. Os valores recebidos se inserem no contexto de licenciamento regular de imagem, tributados corretamente na pessoa jurídica do Recorrente, sem qualquer indício de evasão fiscal.

II.5 — DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

111. Na impugnação e recuso voluntários apresentados, o próprio contribuinte reconheceu expressamente, às fls. 676, 691 e 693, a existência de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada (conforme demonstrado às fls. 605 e 643 a 649).

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2011	R\$ 53.240,68	75%
28/02/2011	R\$ 16.165,53	75%
31/03/2011	R\$ 11.000,00	75%
30/04/2011	R\$ 207.033,40	75%
31/05/2011	R\$ 5.000,00	75%
30/06/2011	R\$ 5.000,00	75%
31/07/2011	R\$ 138.375,00	75%
31/08/2011	R\$ 50.625,00	75%
30/09/2011	R\$ 39.000,00	75%
31/10/2011	R\$ 5.000,00	75%
30/11/2011	R\$ 29.916,45	75%
31/12/2011	R\$ 16.000,00	75%

112. Diante desse reconhecimento inequívoco, trata-se de ponto incontroverso, o que impõe a **manutenção integral dessa parcela da autuação**, não havendo controvérsia a ser apreciada pelo Colegiado.

II.6 — DA COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

113. No encerramento da impugnação, o Recorrente, de forma subsidiária, pleiteou a compensação do crédito tributário exigido com os valores já recolhidos pela pessoa jurídica VV Participações e Intermediações Ltda. a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

114. Pelas razões expostas no tópico anterior, considero a alegação prejudicada.

III - CONCLUSÃO

115. Portanto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

- a) reconhecer a condição de não residente fiscal do contribuinte nos anos-calendário de 2011 e 2012 e em razão disso:
 - cancelar integralmente a tributação dos rendimentos percebidos no exterior, incluídos salários, prêmios, contratos civis de direito de imagem e quaisquer valores de origem estrangeira;
 - Excluir, em consequência, todas as penalidades e obrigações acessórias impostas em razão da pretensa residência no Brasil, inclusive a multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão referente aos rendimentos estrangeiros, na medida em que a obrigação de carnê-leão é atributo do residente
- b) Cancelar a requalificação e autuação relativa às verbas pagas pela Sociedade Esportiva Palmeiras, fatos geradores da autuação fiscal é anterior a Lei nº 13.155/2015.
- c) Cancelar a requalificação e a exigência acerca dos valores percebidos junto ao Clube de Regatas do Flamengo e da Adidas do Brasil Ltda., ante (i) a comprovação contratual de exploração autônoma da imagem e das cláusulas que previam aporte adicional por ativações midiáticas extraordinárias, (ii) a compatibilidade dos valores pagos com a relevância midiática do atleta na época, e (iii) a legalidade do emprego de pessoa jurídica para a gestão do direito de imagem conforme o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e art. 87 da Lei nº 9.615/1998.
- d) Manter, por ser matéria incontroversa, a autuação relativa aos rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, dado que o contribuinte anuiu expressamente quanto à omissão desses valores
- e) Manter, de forma proporcional e restrita aos itens os quais foram mantidas as autuações, a multa de ofício de 75%, nos limites aplicáveis, afastando-a integralmente apenas quanto

aos valores expressamente cancelados por força do reconhecimento de não-residência e das reclassificações afastadas

f) Prejudicado o pedido subsidiário de compensação formulado pelo contribuinte.

116. Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, e **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**,

Convém registrar breves palavras acerca das razões pelas quais concordei com o provimento parcial do recurso voluntário, embora acompanhei o voto do I. Relator pelas suas conclusões em matéria específica.

No que diz respeito ao país de residência fiscal, o conjunto probatório dos autos é dotado de convergência e seriedade para concluir que o contribuinte residia, exercia seu trabalho e recebia os pagamentos no estrangeiro.

Além disso, em que pese a entrega posterior de declaração de ajuste para o mesmo ano-calendário, não há indícios que o contribuinte pretendia cumprir com a obrigação tributária no Brasil, retificando a declaração de saída definitiva do país.

Nesse sentido, é oportuno mencionar a existência da Convenção entre o Brasil e a Rússia para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto de renda, datada de 22/11/2004.¹

Em seu art. 4º ficou estabelecido que, ainda que tenha habitação permanente em ambos os Estados, uma pessoa será considerada residente apenas em um Estado Contratante com o qual mantém ligações pessoais e econômicas mais estreitas, ou seja, onde se localiza o centro de interesses vitais.

No período da autuação fiscal, relativamente à omissão de rendimentos de fontes pagadoras situadas no exterior, não há dúvidas que o centro de interesses vitais do contribuinte era a Rússia, local onde cômuge e filhos moravam e exercia as atividades profissionais como jogador de futebol.

¹ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/russia/russia-convencao-dupla-tributacao.pdf>

Também o art. 15 da Convenção estabelece que os rendimentos de emprego percebidos por um residente de um Estado Contratante serão tributáveis somente nesse Estado, salvo se exercer o trabalho no outro Estado. Ao mesmo tempo, as regras específicas sobre trabalho de desportistas são aplicáveis aos rendimentos por um residente de um Estado Contratante desde que oriundos de atividades exercidas no outro Estado (art. 17).

Quanto à cessão de direitos de imagem, acompanhei o voto do I. Relator pelas conclusões.

O direito à imagem é personalíssimo, somente o titular, por ato de sua vontade, pode dele dispor. Conquanto inalienável, não há impedimento à sua exploração comercial, na sua vertente patrimonial disponível.

Há duas situações jurídicas distintas. A primeira, é a cessão do direito de uso de imagem, mediante remuneração da pessoa titular, ou a sua exploração, também pelo titular. Outra, bem diferente, é a cessão a terceiro, pessoa física ou jurídica, dos direitos de exploração econômica de imagem.

No caso em apreço, o direito de imagem decorrente do direito de personalidade, no aspecto patrimonial, é explorado mediante a intermediação da pessoa jurídica VV Participações e Intermediações Ltda, da qual o recorrente é sócio.

A cessão dos direitos de imagem, através da exploração de um patrimônio pessoal por terceiro, não se confunde com prestação de serviços. Então, não há como invocar o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, para justificar a submissão da tributação à legislação aplicável às pessoas jurídicas, porque a cessão dos direitos de imagem não está compreendida na prestação de serviços intelectuais.

Por outro lado, a exploração comercial do direito de imagem, decorrente do direito de personalidade, pode ser realizada por pessoa jurídica, via licenciamento, desde que não reste configurada a artificialidade e/ou simulação da interposição da pessoa jurídica.

Os rendimentos obtidos pela cessão do direito do uso de imagem do jogador de futebol Wagner Silva de Souza, incluindo a necessidade de executar atividades de forma pessoal e individual, tais como entrevistas, fotos, participação em publicidade, entre outras, não equivalem a rendimentos do trabalho, de natureza personalíssima, salvo prova documental em contrário pela autoridade lançadora.

Com efeito, em tese, existe autonomia entre o contrato de trabalho, que tem como objeto a relação de emprego, e o contrato de licença de uso de imagem, de natureza civil. Por isso, não me parece adequado defender que a cessão do direito de imagem deve receber, inevitavelmente, o mesmo tratamento tributário da relação de emprego.

Os fundamentos do lançamento fiscal se limitam à interpretação de que o direito de imagem é personalíssimo, obrigando a exploração pela pessoa física, isto é, os rendimentos resultantes da cessão do direito do uso de imagem obtidos pelo contribuinte devem ser

tributados, necessariamente, na declaração de ajuste anual da pessoa física. Ao mesmo tempo, a autoridade fiscal deixa de apontar irregularidades na utilização da pessoa jurídica pela inexistência de efetiva exploração e desenvolvimento da atividade econômica (fls. 617/650).

A propósito, apesar de mencionar que o contribuinte é sócio com 95% das quotas da pessoa jurídica, o agente fiscal nada desenvolve para comprovar a artificialismo e/ou simulação do contrato entre clubes de futebol e a VV Participações e Intermediações Ltda.

Caberia à autoridade lançadora demonstrar, por meio da linguagem de provas, que o profissional do futebol não pretendeu explorar a sua imagem por meio de pessoa jurídica da qual é sócio majoritário, evidenciando o artificialismo e/ou simulação a partir de elementos concretos trazidos aos autos. Contudo, assim não procedeu.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess