



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724966/2015-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.242 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de setembro de 2021
Recorrente ABEL CARLOS DA SILVA BRAGA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013, 2014

RECURSO VOLUNTÁRIO. TEMPESTIVIDADE. SÚMULA CARF Nº 110

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. DIREITO DE IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA.

O direito de imagem, direito decorrente do direito de personalidade, pode em seu aspecto positivo, patrimonial ser transmitido, explorado por pessoa jurídica constituída para este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 397/407 da decisão de proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 363/382, que julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física referente aos exercícios 2013, 2014.

Peço vênha para transcrever o relatório proferido pela decisão recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 316 a 337 (incluído o Termo de Constatação Fiscal), referente aos anos-calendário de 2012 e 2013, para a constituição do crédito tributário no montante de R\$ 6.641.883,88, sendo R\$ 3.451.25,00 a título de imposto, R\$ 2.588.437,50, de multa de ofício, e R\$ 602.196,38, de juros de mora, calculados até 06/2015.

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 329) que foi apurada a seguinte infração:

- Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica. Enquadramento Legal: Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99. Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 316/327, que integra o auto de infração, consignou-se o que segue, em síntese:

A presente ação fiscal foi autorizada pelo Gabinete da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro 1, fruto de seleção interna, e executada sob o amparo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) nº 07.1.08.00-2014-01252-4 a fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), nos exercícios de 2013 e 2014, anos-calendário de 2012 e 2013.

(...)

SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES A TERCEIROS

Com o objetivo de subsidiar os trabalhos desenvolvidos, foram executadas diligências fiscais junto à sociedade cooperativa e operadora de planos de saúde e à entidade de prática desportiva abaixo especificadas:

II 2.1 - UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal, lavrado em 20/03/2015 (Aviso de Recebimento datado de 24/03/2015), a empresa, por intermédio de representante legalmente constituído, apresentou os seguintes elementos: (fls. 317/318).

II. 2.2 - FLUMINENSE FOOTBALL CLUB

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal, lavrado em 20/03/2015 (Aviso de Recebimento datado de 25/03/2015), a entidade de prática desportiva, por intermédio de representante legalmente constituído, apresentou os seguintes elementos: (fls. 318)

III - DOS RENDIMENTOS PAGOS PELA UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA. A TÍTULO DE DIREITO DE IMAGEM A Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda., sociedade cooperativa e operadora de planos de saúde, doravante também denominada simplesmente CONTRATANTE, a empresa ACSB - Assessoria e Consultoria Esportiva Ltda., doravante também denominada simplesmente CONTRATADA, e o técnico de futebol profissional Abel Carlos da Silva Braga, doravante também denominado simplesmente ANUENTE ACEITANTE, celebraram, em 08/06/2011, o Instrumento Particular de Contrato de Licenciamento de Direitos de Uso de Nome, Voz e Imagem, doravante também denominado simplesmente CONTRATO.

A cláusula primeira do CONTRATO estabelece que 'o objeto do presente contrato é a promoção e a publicidade da CONTRATANTE a serem executadas pela CONTRATADA, utilizando o nome, a voz e a imagem do técnico de futebol profissional, ora ANUENTE ACEITANTE, no período compreendido entre 8 de junho de 2011 a 31 de dezembro de 2012/ A cláusula segunda do CONTRATO estabelece que 'para consecução do objeto do presente contrato, a CONTRATADA garante a participação do referido sócio em publicidades da CONTRATANTE cujos trabalhos observarão os termos do Anexo, que passa a fazer parte integrante deste instrumento;

que a CONTRATADA garante, ainda, o direito de utilização do nome, voz e imagem desse sócio em promoções e publicidades cuja realização independa da presença do mesmo para sua confecção. A cláusula oitava do CONTRATO estabelece que 'pelo licenciamento ora avençado, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA as importâncias mensais expressas nas parcelas, adiante relacionadas, nas datas e com valores seguintes:(fls. 319/321)

IV- DO RENDIMENTO PAGO PELO FLUMINENSE FOOTBALL CLUB A TÍTULO DE DIREITO DE IMAGEM O Fluminense Football Club, entidade de prática desportiva, doravante também denominado simplesmente FLUMINENSE, a empresa ACSB - Assessoria e Consultoria Esportiva Ltda., doravante também denominada simplesmente CONCEDENTE, e o técnico de futebol Abel Carlos da Silva Braga, doravante também denominado simplesmente ANUENTE, celebraram, em 02/11/2012, o Contrato Particular de Concessão de Direitos à Exploração de Imagem, Voz, Nome e Apelido Desportivo, doravante também denominado simplesmente CONTRATO PARTICULAR.

(...)

V - DA INFRAÇÃO APURADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS

De acordo com a legislação tributária e como ficará demonstrado neste Termo, o Sr. Abel Carlos da Silva Braga é o sujeito passivo (contribuinte) do imposto de renda incidente sobre todos os rendimentos citados nos dois itens anteriores, os quais se configuram como rendimentos sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF.

VI - DO IMPOSTO DE RENDA, FATO GERADOR E CONTRIBUINTE

O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, consoante disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), in verbis:

VII - O CONTRIBUINTE NO CASO CONCRETO No caso concreto, verifica-se claramente que o titular da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos em tela, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que motivou a percepção dos rendimentos é o Sr. Abel Carlos da Silva Braga.

Como já relatado, o Sr. Abel Carlos da Silva Braga, por meio de seu representante legal, informou que os valores pagos pela Unimed-Rio foram recebidos pela ACSB Assessoria e Consultoria Esportiva Ltda. e não pela pessoa física do fiscalizado. Igualmente, o valor pago pelo Fluminense, a título de direito de imagem, foi recebido pela pessoa jurídica.

(...)

DA TITULARIDADE DO DIREITO À IMAGEM - INDISPONIBILIDADE Cumpre esclarecer que nesta análise não se discute o direito de a pessoa física firmar contratos de cessão de direito de uso de sua imagem, mas apenas de tributar corretamente os rendimentos auferidos em razão desses contratos.

A imagem é protegida pela Constituição Federal, no artigo 5º, inciso XXVIII, alínea 'a' como segue:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

(...)

O direito à imagem integra os direitos da personalidade, que estão assim previstos no Código Civil/2002:

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária, (g.n.).

(...)

Assim, independentemente de os contratos de cessão de direito de uso de imagem terem sido celebrados pelo próprio profissional ou por empresa que o represente, os rendimentos decorrentes desses contratos efetivamente pertencem ao titular do direito de imagem, demonstrando que o contribuinte do imposto de renda é a pessoa física do Sr. Abel Carlos da Silva Braga.

IX- DA NATUREZA PESSOAL DO RENDIMENTO - SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS Outro ponto a ser verificado é que para determinar se o contribuinte do imposto será uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a legislação do Imposto de Renda adota o critério da natureza da renda auferida e/ou a posse dos bens produtores da renda. Assim, as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os rendimentos do trabalho pessoal, como salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais e royalties, devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Da simples leitura das cláusulas dos contratos, verifica-se que o objeto dos mesmos e as principais obrigações e direitos neles consignados possuem relação pessoal e direta com o fiscalizado, caracterizando nitidamente a natureza pessoal dos rendimentos. Além da licença de uso do direito de imagem, o contrato prevê atividades e/ou prestação de serviços a serem realizados exclusivamente pela pessoa do Sr. Abel Carlos da Silva

Braga. Por este motivo é que nos contratos há a disposição expressa do contribuinte (como anuente) em cumprir os termos dos acordos.

A anuência do fiscalizado é que dá eficácia aos contratos, porque é somente o profissional, por ato de vontade, que pode dispor da exploração de sua imagem ou executar atividades pessoais.

A determinação legal de tributar na pessoa jurídica os rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviços intelectuais, prevista no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, abaixo transcrito, não alcança a simples exploração do direito de imagem de técnico de futebol profissional. Jamais se poderá classificar como prestação de serviço intelectual a eventual aparição em peças publicitárias e assemelhados.

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.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração fazendo nos seguintes termos:

O contribuinte foi cientificado do lançamento, por meio de procurador devidamente nomeado, em 29 de junho de 2015, por via pessoal, conforme Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento de fl. 337. Em 27 de julho de 2015, apresentou, por intermédio de procurador (fl. 341), a impugnação de fls. 346 a 355, na qual alega o que segue, em síntese:

“3.- DOS EQUÍVOCOS DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO.

Primeiro equívoco: contribuinte do imposto.

Conforme o ressalta o Termo de Constatação Fiscal, ao reproduzir os artigos 43 e 45 do CTN, fls. 3:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis, (grifos não do original).

Permissa vénia, por uma questão de coerência:

-se, como o reconhece a própria fiscalização, o rendimento foi disponibilizado à pessoa jurídica, não poderia, ao mesmo tempo estar disponível à pessoa física. Esta, sim, nos termos dos artigos citados do CTN, é o contribuinte que detinha, de fato, a disponibilidade econômica e jurídica dos valores objetos deste processo;

-evidentemente, o mesmo rendimento não pode ser tributado, ao mesmo tempo, na pessoa jurídica e na pessoa física, pretensão fiscal;

-assim se procedesse e, sem dúvidas, estar-se-ia a favorecer, em enriquecimento sem causa a Fazenda Pública.

Segundo equívoco: desconsideração de contrato de cessão de imagem considerado legal e legítimo pela própria fiscalização.

a) Cinco anos antes de 08/06/2011, data dos contratos de uso da imagem, firmado entre o FLUMINENSE FOOTBAAL CLUB, a UNIMED-RIO, ambos como a ASCB Assessoria e Consultoria Esportiva Ltda., em 07/06/2006, o impugnante havia celebrado com a mesma ACSB Assessoria e Consultoria Esportiva Ltda., CNPJ 04.847.049/00001-35, contrato de "Cessão de Imagens e Similares e Assessoramento Esportivo", sendo o impugnante identificado como cedente e a empresa como cessionária no mesmo contrato.

b) Em processo análogo, relativo ao ano calendário de 2011, sobre o mesmo fundamento (valores pagos pela UNIMED/RIO), formalizado contra o mesmo ora impugnante, Processo nº 12448.727018/2014-96, assim se pronunciou a fiscalização:

Inequívoca a contradição da pretensão fiscal, pois:

- a cessão do uso da imagem poderá, ou não, ser onerosa, dado que a própria legislação, que permite a licença do uso para exploração comercial por terceiro, não prefixa sua cessão onerosa;

- tal fato não implica que o cedente do uso da imagem, necessária e obrigatoriamente seja o beneficiário direto da renda resultante da exploração comercial antes mencionada;

- no caso concreto, o contrato entre o impugnante (cedente) e a empresa ACSB Ltda. (cessionária) legal e legítimo, conforme manifestação fiscal, em sua cláusula terceira expressamente prevê:

Cláusula Terceira - Da Cessão Gratuita.

O CEDENTE transfere neste ato, de forma não onerosa à CESSIONÁRIA, os direitos de exploração descritos na Clausula Primeira

Terceiro equívoco: conclusões que ultrapassam os preceitos e objetivos legais.

- concluiu a fiscalização que o impugnante, fiscalizado, é a pessoa física titular do direito à imagem e prestador dos serviços personalíssimos.

(...) a imposição de uma exigência tributária não pode ser fixada ao arrepio de expressos comandos da legislação e ao desconhecimento de fatos, concretos e objetivos, levantados pela própria auditoria fiscal, com o fito de se fixar a mesma exigência.

Desnecessário mencionar que, exceto quanto a presunções legalmente autorizadas como fundamento de uma exigência tributária, quaisquer outros atos administrativos de

lançamentos de tributos devem necessariamente se pautar nos estritos limites da legalidade e dos fatos concretos e objetivos. Não, em induções ou conclusões distorcidas destes princípios, as quais apenas fragilizam qualquer exigência.

(...)

4.-DA LEGALIDADE E LEGITIMIDADE DA PESSOA JURÍDICA, TITULAR DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA.

A propósito da questão, o eminente tributarista Alberto Xavier, em capítulo próprio do livro *Prestação de Serviços Intelectuais por pessoa jurídica: aspectos legais, econômicos e tributários* (São Paulo: MP Editora, 2008, fls. 217/243) assim já se manifestara:

O objeto de sociedades profissionais não é tanto o exercício de atividade propriamente dito, que, via de regra, só pode ser realizado pela pessoa física do sócio, mas, sim, a atribuição originária a uma entidade jurídica dos direitos e obrigações patrimoniais resultantes do exercício da atividade, notadamente do direito à remuneração.

(...)

Em face das considerações precedentes, podemos concluir que:

(i)É lícita a constituição de pessoa jurídica tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e televisão, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz;

(ii)As atividades referidas em (i), para efeitos tributários, tanto podem ser exercidas diretamente pelas pessoas físicas, quanto sob a forma de pessoa jurídica, sujeita, conforme o caso, ao regime do lucro real ou do lucro presumido.

Exatamente ante as razões levantadas pelo eminente tributarista Alberto Xavier, antes transcritas, com fundamento no artigo 129 da Lei nº 11196, de 2005, anteriormente reproduzido:

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 C/V//.;(grifos não do original).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em processo análogo, assim se manifestou, conforme ementa exarada no Acórdão nº 2403-002.721, processo nº 10580.728135/2010-93 (publicado em 04/02/2015):

TÉCNICO. TREINADOR DE CLUBE PROFISSIONAL DE FUTEBOL. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA EXERCÍCIO E PAGAMENTO DOS SERVIÇOS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS FIRMADOS. É lícita a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, técnicos e comissão técnica, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz.

Nos fundamentos do decidir, formalizados no voto do Relator, ressaltem-se:

Outrossim, cumpre esclarecer que o serviço em análise, é de natureza intelectual, possuindo previsão expressa acerca da possibilidade de sua prestação por meio de pessoas jurídicas, para tanto, dispõe o art. 129 da Lei 11.196/2005, in verbis:

(...)

Acresce observar, nos presentes autos, que:

a)A empresa ACSB Assessoria e Consultoria Esportiva Ltda. se encontrava devidamente constituída, na forma dos artigos 45 e 46 da Lei nº 10406, de 2002, não

havendo qualquer comprovação de existência de abuso da personalidade jurídica, tal como a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade;

b) Inquestionado que os tributos decorrentes da prestação dos serviços foram devidamente recolhidos pela pessoa jurídica, titular da disponibilidade econômica e jurídica, aos cofres públicos, na forma prescrita na lei;

c) Não há em nunca houve vedação, pela legislação tributária ou civil, a respeito da prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas, tal com devidamente exposto nos itens precedentes.

Com fundamento nas razões de direito e de fato, antes levantadas, ratifica-se a inicial, de cancelamento da exigência, por ser de Justiça, Termos em que, Espera Deferimento.

É o relatório.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fls. 363):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. DIREITO DE IMAGEM. CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA.

O direito à própria imagem não pode ser objeto de alienação ou mesmo de transferência, por ser um direito personalíssimo e vinculado à própria pessoa, ainda que sua utilização, por meio de licença de uso seja possível.

O titular pode autorizar ou licenciar a exploração do uso do direito e não ceder o próprio direito em si. Não pode transferir a titularidade do direito a uma pessoa jurídica, com quem não tem qualquer vínculo, para que ela, como nova titular desse direito, autorize a exploração do seu uso.

Os rendimentos auferidos pela prestação individual de serviços de técnico de futebol e pela exploração do direito de imagem, que são prestados de forma pessoal, são tributados na pessoa física. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O contrato de cessão do próprio direito de imagem para terceiro (diferente do contrato de cessão do uso do direito), para que ele o explore (como se fosse o novo titular desse direito), não pode ser oposto ao Fisco, mormente se não foi objeto de registro público e se constatada fraude, simulação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte foi intimado da decisão da DRJ, por meio do procurador habilitado em 09/10/2017 (fls. 393) apresentou recurso voluntário de e-fls. 397/407 em 10/11/2017, que foi considerado intempestivo, tendo sido negado seguimento ao recurso voluntário apresentado, conforme despacho fls. 412.

O contribuinte, intimado do despacho que negou seguimento ao recurso voluntário apresentado, agora em seu endereço (fls. 416), em 16/11/2017, apresentou em 26/12/2017 petição informando do equívoco do endereço da intimação que teria sido feita em nome do seu procurador constituído e não em seu endereço, sendo que a intimação deve ser feita no endereço do contribuinte (fls. 422/425), requerendo ainda que a cientificação do acórdão

deveria ter sido feita na data do protocolo do recurso voluntário, protocolado em 10/11/2017 e apresentou cópia do recurso apresentado.

Alegou em sede de recurso voluntário, em apertada síntese: (a) fundamentos equivocados da decisão recorrida – confusão entre direito à personalidade e direito de imagem; (b) diferença conceitual entre direito de personalidade e direito de imagem; e (c) possibilidade de cessão do direito de imagem.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Recurso Voluntário

Da tempestividade

O contribuinte foi intimado no endereço do patrono, o que contraria o disposto no parágrafo 4º do artigo 23 do Decreto 70.235/72, não ser possível, conforme o referido artigo a seguir transcrito:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Além do mais, também temos a súmula CARF nº 110, verbis:

SÚMULA CARF Nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por outro lado, o contribuinte, intimado do despacho que negou seguimento ao recurso voluntário apresentado, agora em seu endereço (fls. 416), em 16/11/2017, apresentou em 26/12/2017 petição informando do equívoco do endereço da intimação que teria sido feita em nome do seu procurador constituído e não em seu endereço, sendo que a intimação deve ser feita no endereço do contribuinte (fls. 422/425), requerendo ainda que a cientificação do acórdão deveria ter sido feita na data do protocolo do recurso voluntário, protocolado em 10/11/2017 e apresentou cópia do recurso apresentado.

Portanto, a contar da data, 16/11/2017, em que teve ciência efetiva do acórdão recorrido, é que deve ser contado o prazo para a apresentação do recurso, que já foi apresentado, entendendo-se pela preclusão consumativa pela apresentação do recurso antes da efetiva intimação, de modo que o Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Fundamentos equivocados da decisão recorrida – confusão entre direito à personalidade e direito de imagem

Diferença conceitual entre direito de personalidade e direito de imagem;

Possibilidade de cessão do direito de imagem.

A despeito das alegações ao contribuinte, em face da busca da verdade material, deve ser analisado o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte.

Inicialmente, deve-se ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da ACD nº 66, declarou a constitucionalidade do disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/05, cuja ementa transcrevo:

Ementa

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005. (ADC: 66, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 21/12/2020, Publicação: 19/03/2021)

Neste sentido, o STF colocou uma pá de cal quanto à validade do disposto no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005.

Entretanto, para a análise do caso em concreto, devemos analisar a aplicabilidade deste dispositivo no campo tributário, bem como sua relação com outros dispositivos.

Ressalvado meu entendimento pessoal quanto ao caso, ou seja, quanto à possibilidade da cessão de direitos, devo me curvar ao entendimento exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que proferiu acórdão desfavorável ao entendimento do Contribuinte, ainda que por voto de qualidade e antes da nova redação dada ao art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020. O acórdão a que me refiro foi proferido nos autos do Processo nº 18470.728514/2014-66, Acórdão nº 9202-007.322, proferido na Sessão de Julgamento de 25 de outubro de 2018, que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Tendo os acórdãos recorrido e paradigma examinado situações similares oferecendo, contudo, soluções distintas, resta configurado o dissídio jurisprudencial, devendo ser conhecido o recurso.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que não conheceram do recurso, e a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu parcialmente do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita

Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Naquele caso, o que restou decidido pela CSRF está em consonância com o entendimento exarado pelo Ilustre Conselheiro Relator no julgamento em sede de Recurso Voluntário e que restou vencido naquela oportunidade, Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, em que peço vênia para adotar como minhas as razões de decidir constante do voto vencido nos autos do Processo nº 18470.728514/2014-66, Acórdão nº 2201.003.748, proferido na Sessão de Julgamento de 05 de julho de 2017:

(...)

Passemos à análise dos comandos normativos utilizados pela defesa para lastrear suas razões:

Lei 10.406/2002 - Código Civil

Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

Como se nota, apenas nos casos previstos em lei é que pode ocorrer alguma relativização do direito à personalidade, não bastando a inexistência de vedação. Pelo contrário, é necessário a existência de permissivo legal expresse.

Alega o recorrente que a legislação, há muito, prevê a possibilidade e a licitude de prestação de serviços de natureza estritamente pessoal por pessoa jurídica, o que restaria indiscutível com a redação art. 129 da lei 11.196/2005:

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.

Ora, não há que se confundir a cessão do direito à imagem com a prestação pessoal de serviços intelectuais, pois, serviço intelectual é aquele que se contrapõe ao serviço braçal, em regra prestado por quem está preparado intelectualmente, academicamente ou não. Há situações que tal preparo é tamanho que distingue o prestador dentre os demais, resultando em interesse do contratante de que o serviço adquirido seja prestado pessoalmente pelo próprio profissional. Portanto, não tem amparo fático a pretensão do recorrente de equiparar os dois institutos absolutamente diversos.

Ademais, não há que se falar que tal regra só veio para reafirmar algo que já era permitido, pois, como já vimos, apenas nos casos previstos em lei é que pode ocorrer alguma relativização do direito à personalidade.

Vejamos agora o que prevê a Lei 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 nº 12.395, de 2011).

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

No caso em comento, entendo que as limitações já expressas que incidem sobre o direito à personalidade são suficientes para atestar a impossibilidade de aplicação retroativa dos preceitos acima. Em relação aos eventuais períodos lançados constantes do ano -calendário de 2011 e, portanto, já dentro da vigência do texto legal, nada muda, pois o que se vê é só a confirmação da regularidade do lançamento.

Quando a lei, em seu novo texto, traz a previsão de que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou por ele explorado, identifico exatamente o que aconteceu no caso ora sob análise. Pois o contribuinte cedeu seus direitos de imagem à Unimed-Rio Cooperariva de Trabalho Médico do Rio de Janeiro; cedeu seus direitos de imagem à São Paulo Alpargatas S.A.; e, ainda, cedeu seus direitos de imagem à Evergrande Real Etade Group.

Embora haja contratos de cessão de imagem em que a DLC tenha participado na condição de cedente, sempre o fez, no máximo, juntamente com o recorrente, que figura em todos instrumentos, seja na condição de contratado seja na condição de anuente, é o que depreende dos documentos juntas em fl. 287, 293, 398, 402, 443 e 445,

Escapa à compreensão tanta discussão em relação a uma suposta cessão à Dario L Conta Empreendimentos Desportivos, pois não há nos autos qualquer elemento comprobatório que esse contrato tenha sido firmado. Pelo que se tem, a questão discutida se dá apenas em tese. Ou seja, não foi demonstrado nos autos que o titular do direito tenha, efetivamente, cedido tal direito à DLC. Esta sim, aparece em contratos com terceiros intitulada de cedente e titular dos direitos de imagem, nome e voz ao atleta, mas não demonstra a forma de obtenção de tal direito.

Vale ressaltar que o Julgador de 1ª instância, em fl. 614, já havia alertado para a inexistência de comprovação de tal contrato entre o recorrente e a DLC, mesmo assim, sequer em sede de Recurso Voluntário o citado instrumento foi apresentado, o que parece corroborar tal conclusão.

E mais, dentro daquele espírito Constitucional de resguardar o direito à personalidade, inclusive, contra as investidas do seu próprio titular, entendo que, para o recorrente, o melhor que ele fez foi não fazer.

Explica-se: embora qualquer contrato que estipulasse uma cláusula ilegal pudesse ser revisto no judiciário, os documentos juntados nos autos evidenciam que a constituição da DLC ocorreu em 2008, figurando como sócio o recorrente, titular de 99,97% das quotas sociais. Já a Sra. Sueli Ventura da Silva, detinha apenas 0,03% da sociedade.

Não obstante sua modesta participação, a Sra. Sueli figurou como única administradora da PJ, cujos atos constitutivos contavam com cláusula de exclusão de sócio quotista (Cláusula décima primeira - fl. 274), o que penderia-nos levar à insólita situação de um direito tão caro, como o da personalidade, ser formalmente desconectado da pessoa. Talvez, em uma visão catastrófica, seria uma espécie de escravidão dos tempos modernos, ou seja, a retorno a um período histórico em que as pessoas tinham dono. Portanto, parece-me que foi mais adequado não fazer esse tal contrato com a DLC.

É bem verdade que alterações posteriores melhoraram o texto do Contrato Social em tela, mas, ao contrário do que afirma o recorrente, ainda hoje, não tem poderes formais de administração sobre a sociedade.

De forma absolutamente alinhada aos preceitos até aqui discutidos, em particular ao previsto no seu próprio art. 11, a Lei 10.406/2002 - Código Civil, com a redação dada pela Lei 12.441/11, dispõe:

DA EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

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

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011)

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

§ 4º (VETADO)

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

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.

Portanto, identifico aqui um permissivo para que o titular de direitos de imagem, nome, marca ou voz possa tributar os rendimentos decorrentes em Empresa Individual constituída nos termos do caput. Mas veja que a preocupação do legislador continua, pois tal empresa é, por natureza, integralmente do seu titular, que detém 100% das quotas.

(...)

Portanto, em relação ao tema em discussão e suas conseqüências em relação ao presente lançamento, entendo que não merecem prosperar as alegações recursais.

Ainda, para reforçar o entendimento exarado, transcrevemos trechos da decisão recorrida que me utilizo como razão de decidir:

Entretanto, em razão de alterações legislativas posteriores, em especial as leis 11.196/2005, 11.441/2011 e 12.395/2011, esse entendimento não mais pode ser aplicado indistintamente para todos os casos.

Embora essas normas não tenham estabelecido uma liberdade absoluta ao contribuinte para decidir a forma da tributação dos rendimentos, o ordenamento passou a admitir a possibilidade de, em alguns casos específicos, transferir a tributação para a pessoa jurídica.

A primeira dessas inovações veio com a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, estabelecendo que para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas,

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 nº10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil.

Uma primeira leitura do dispositivo transcrito acima pode levar à apressada conclusão que com sua entrada em vigor tornou-se possível, em qualquer situação, transferir a tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços, personalíssimos ou não, para a pessoa jurídica. Entretanto, uma leitura mais cuidadosa e atenta revela que o texto indica claramente quais os requisitos para sua aplicação.

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.(grifou-se)

O art. 129 da Lei nº 11.196/05 pressupõe a ocorrência da prestação de serviços de natureza civil, contudo, a permissão de sujeitar-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas não se aplica a qualquer contrato de prestação de serviços. Pelo texto legal, essa possibilidade limita-se aos casos em que o prestador de serviços atua em atividades intelectuais, incluídas as de natureza científica, artística ou cultural.

(...)

Ora, o texto da norma e as definições apresentadas acima demonstram claramente que a atividade desportiva do jogador de futebol não foi acolhida no rol dos serviços albergados pelo art. 129 da Lei 11.196/2005.

Outro ponto que merece destaque é que as regras próprias de tributação da pessoa jurídica apenas são aplicáveis à sociedade prestadora de serviços “quando por esta realizável”, ainda que seja imposta obrigação de caráter personalíssimo a sócios ou empregados.

A novidade trazida pela norma é permitir o regime de tributação da pessoa jurídica nos casos de prestação de serviços de caráter personalíssimo ou quando houver a designação de obrigações específicas a sócios ou empregados. Entretanto, reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas se utilizam de pessoas jurídicas meramente aparentes, já que, como grifado, é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação.

A sociedade constituída para prestação de serviços, conforme dispõe o art. 981, da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, necessita da participação de mais de uma pessoa:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

(...)

Para que o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, possa ser aplicado é necessário o implemento daquelas condições relacionadas no excerto transcrito.

Destaque-se que todos os sócios devem estar revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. No caso de uma sociedade para administração de direitos de jogadores de futebol, para que pudesse ser aplicada a norma em tela, todos os sócios deveriam ser também atletas.

No presente caso, ainda que o serviço prestado não seja intelectual, não se pode considerar que o contribuinte e seu sócio formem uma sociedade prestadora de serviços já que a receita da empresa decorre única e exclusivamente do trabalho pessoal de apenas um sócio, atleta de futebol. A sociedade civil constituída foi apenas um simulacro de sociedade, já que apenas um dos sócios podia e pode prestar o serviço para o qual a sociedade foi destinada.

(...)

Assim, não se aplica no caso em análise o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, como deseja o impugnante, seja em razão de a remuneração recebida não ser decorrente de serviços intelectuais, seja em razão de apenas um dos sócios encontrar-se em condições legais de exercer a profissão, já que o outro sócio não é jogador de futebol.

Embora mantidas as restrições impostas por essas normas vedando que sociedades civis servissem ao interesse de apenas um dos sócios, a Lei 12.441 de 11 de julho de 2011 introduziu outra novidade no ordenamento jurídico ao possibilitar a constituição de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRELI.

A Lei 12.441, de 11 de junho de 2011 acrescentou o art. 980-A à Lei 10.406/2002 (Código Civil) que possui a seguinte redação:

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

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada.

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

§ 4º (VETADO).

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

§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.

Como se vê, o §5º, do citado art. 980-A, tornou possível atribuir à empresa individual de responsabilidade limitada, constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza, a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

Destaque-se, também, que a Lei 9.615/98 (Lei Pelé) foi alterada pela Lei 12.395 de 16 de março de 2011 que lhe acrescentou o art. 87-A, com a seguinte redação:

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.

Posteriormente, por meio da Lei 13.155, de 2015 foi incluído o parágrafo único a este artigo limitando o valor recebido a título de cessão de direitos de imagem a 40% do total recebido pelo atleta.

Art. 87-A (...)

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

Vê-se, portanto, que atualmente estão em vigor no ordenamento jurídico diplomas legais que em tese permitiriam a tributação na pessoa jurídica de rendimentos recebidos por prestação de serviços, inclusive a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional, mas desde que constituída como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), conforme estabelecido pelo art. 980-A da Lei 10.406/2002 (Código Civil).

Entretanto, essa possibilidade de tributação na pessoa jurídica deu-se apenas com a entrada em vigor do art. 980-A e tão-somente para aqueles que optaram pela

constituição de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) em nome do contribuinte, titular dos direitos explorados.

Ressalte-se que o art. 105 do Código Tributário Nacional determina que a legislação tributária deve ser aplicada apenas aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Repita-se que, no caso em questão, foi utilizada, indevidamente, a sociedade civil com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Sendo assim, diante dos fortes argumentos trazidos em sentido contrário, não prosperam as alegações do recorrente, de modo que seu recurso não merece provimento.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya