



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.724966/2015-51
ACÓRDÃO	9202-011.694 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ABEL CARLOS DA SILVA BRAGA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. ATLETA FUTEBOL X TREINADOR.

Só deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais, quando houver similitude fática e jurídica e quando não se exigir que se faça um revolvimento nas provas colacionadas ao processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votou pelas conclusões o conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (substituto convocado).

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto[a] integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão de recurso voluntário nº 2201-009.242 (fls. 470 a 484), e que foi totalmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **a) possibilidade da cessão de uso de direito de imagem em seu aspecto patrimonial**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

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. EXPLORAÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. DIREITO PERSONALÍSSIMO.

A exploração do direito de imagem é um direito personalíssimo e vinculado ao exercício da atividade profissional, logo, os rendimentos obtidos pelo contribuinte 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.

A decisão foi assim registrada:

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

Desse despacho, o Contribuinte foi cientificado em 16/04/2024 (AR de fls. 574) e interpôs o recurso especial de fls. 577 a 590, tempestivamente, em 02/05/2024.

O Recorrente busca levar à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) as matérias: a) possibilidade da cessão de uso de direito de imagem em seu aspecto patrimonial; e b) compensação dos recolhimentos efetuados em nome da pessoa jurídica. Apenas a primeira matéria foi admitida.

Para comprovar o dissídio interpretativo foi indicado como paradigma o Acórdão 2402-010.848, o qual se encontra no banco de dados do CARF, não havendo registro de que tenha sido modificado até a presente data. Desse foi apresentada a ementa:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

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

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

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

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

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

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

Do voto condutor do paradigma foi transcrito o trecho:

O direito de imagem, portanto, possui duplo aspecto; o primeiro, moral, de onde qualifica-se como direito personalíssimo, inalienável e intransmissível e impede a venda, renúncia ou cessão em definitivo da imagem da pessoa. O segundo, patrimonial, que retira a absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica. (...)

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica.

(...)

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabelece uma exceção a regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Importante frisar que para a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não se deve olhar para o futebol como atividade intelectual, ou não. O que deve ser visto é se a cessão do direito de imagem encaixa-se, ou não, à prestação de um serviço intelectual.

(...)

Serviço intelectual, de fato, comporta conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza de que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. A despeito da divergência relacionada à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento de que há um aspecto cultural no contexto de influência da imagem. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto. De fato, a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados por pessoa jurídica.

Verifica-se que em ambas as decisões sob comparação se atribuiu à pessoa física do atleta, como rendimentos tributáveis na pessoa física, os valores pagos às empresas das quais os respectivos profissionais do esporte eram sócios, a título de cessão de direito de imagem.

As situações fáticas enfrentadas pelos acórdãos recorrido e paradigma, portanto, são absolutamente idênticas.

Os acórdãos recorrido e paradigma, contudo, ofereceram interpretações divergentes. No caso do paradigma, entendeu-se como legítima a transmissão do direito de imagem, afastando-se a tributação na pessoa física; enquanto no recorrido foi mantida a tributação como rendimento da pessoa física.

Deve ter seguimento o especial quanto a essa matéria

É relatório.

VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Aprioristicamente vejo como fulcral focar a análise do conhecimento do manejo especial em ponto que este colegiado, ou pelo menos parte dele, entende que faz muita diferença na análise da aplicação dos mandamentos legais. A meu ver, ainda que tenha entendimento particular de que em ambos os casos o desfecho seria semelhante, me curvo ao racional de que não há uma identidade fática, a qual é indispensável para a admissão do recurso. Esta análise reside no sujeito passivo da relação tributária, vale dizer, nas hipóteses de lançamento de cessão

de direito de imagem e seus diferentes consectários, insta definir se a pessoa física no polo passivo é atleta, jogador de futebol ou técnico.

Isso porque, consoante esta inteligência, esta distinção é medular. Explico. Caso o contribuinte da relação jurídica seja atleta, não seria aplicável o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 tendo em vista que a esta prática desportiva profissional não poderia ser enquadrada como serviço intelectual, nem aqueles de natureza científica, artística ou cultural. Vejamos:

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.

Para esta corrente interpretativa, o texto da mencionada norma e as definições apresentadas por ela demonstram que a atividade desportiva do jogador de futebol NÃO teria sido acolhida no rol dos serviços albergados pelo art. 129 da Lei 11.196/2005. A prática do desporto e a performance física seriam as suas principais funções.

Já nos casos em que o lançamento é formalizado em face de técnicos, treinadores, haveria via distinta a ser tomada. Nestas circunstâncias seria sim possível aduzir que a atividade desempenhada por estes profissionais tem natureza intelectual. Afinal o treinador é quem define a programação dos atletas, elabora os treinos ao longo do ano calendário, na hora das partidas, define a escalação de quem entra em campo e quem fica de reserva, desenvolve e repassa o esquema tático da equipe e as substituições ao longo dos jogos. Isso tudo além de monitorar e estudar as características de todos os adversários.

Neste esboço, diante da compreensão de que as atividades desempenhadas pelos treinadores envolvem um processamento ativo das informações e demandam habilidades mentais (seja no desenvolvimento tático, seja no aprimoramento dos fundamentos técnicos para os atletas, dentre outros), seria inarredável concluir que estão eles albergados no mandamento disposto pelo citado art. 129.

Veja que aqui não estou valorando a profundidade do trabalho intelectual, mas apenas me atendo a conceitos básicos gramaticais e definições das atividades desenvolvidas pelos técnicos.

Esta breve reflexão foi apenas para contextualizar a admissibilidade do manejo. Tendo em vista que o recorrido foi efetuado em face do treinador futebolístico e o paradigma colacionado e admitido traz no seu polo passivo um atleta jogador de futebol, concluo pela não conhecimento do recurso.

Reitero que a despeito de agnição diversa desta relatora, me inclino a encarar esta distinção como deveras importante para fins de delimitação de conhecimento pois, insisto, as consequências interpretativas da aplicação lei, de acordo com este racional, serão distintas, com desfechos distintos.

Neste cenáculo, verificando que não há similitude fática necessária para conhecimento do manejo, meu encaminhamento é no sentido de negar seguimento ao Recurso Especial apresentado pelo contribuinte.

Acrescento, ainda, que consta como um dos fundamentos do acórdão recorrido para a manutenção do lançamento as disposições contidas no artigo 980-A, incluído pela lei nº 12.441, de 2011, então vigente à época dos fatos geradores (2013 e 2014), conforme trecho que colaciono a seguir:

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.

(...)

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.

Compulsando o inteiro teor do acórdão paradigma 2402-010.848, não se verifica qualquer menção ao artigo 980-A do Código Civil. Os fatos geradores do lançamento no paradigma referem-se aos anos calendário 2007 e 2008, período em que não vigia as alterações promovidas no código civil pela lei nº 12.441, de 2011.

Nesse caso, constata-se claramente o anacronismo do paradigma, uma vez que proferido em época em que sequer encontrava-se em vigor o arcabouço normativo que orientou o acórdão recorrido a decidir pela necessidade de constituição de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) em nome do contribuinte, titular dos direitos explorados.

Por fim, mas não menos importante, registro apenas em caráter informativo, como muito bem sustentado pela procuradora da fazenda em sua sustentação oral, que o paradigma indicado pelo contribuinte foi julgado por esta CSRF em novembro transato, alterando a decisão proferida na câmara baixa. A conclusão de desfecho foi no sentido de não acatar a possibilidade de cessão de direitos de imagem.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO conhecer do recurso especial.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relatora