



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.728387/2016-68
ACÓRDÃO	2201-012.307 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DEIVID DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva recebidos pelos contribuintes e seus dependentes indicados na declaração de ajuste devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual. Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, para eventual apuração de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar, sobre o qual incidem Multa de Ofício e Juros de Mora.

MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO. CONTRIBUINTE INDUZIDO AO ERRO POR INFORMAÇÕES FORNECIDAS PELA FONTE PAGADORA.

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

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. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATIVIDADE INTELECTUAL.

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.

DEDUÇÃO. VGBL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

As contribuições para planos por sobrevivência de seguro de pessoas na modalidade VGBL - Vida Gerador de Benefício Livre não são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE.

É de se manter a glosa sobre valor pago a título de despesas médicas, cuja natureza seja, em verdade, de acréscimos legais. Tendo em vista a ausência de documentação hábil para comprovar gastos com plano de saúde em montante superior ao previamente acatado pela fiscalização, deve ser mantido o lançamento nesta parte.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. VACINAS.

Os gastos com vacinas não se encontram entre aqueles passíveis de serem deduzidos a título de despesas médicas, por não se enquadrarem em tal conceito, nos termos da legislação de regência da matéria.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. REGIME DE CAIXA.

Tendo em vista que o imposto de renda da pessoa física se sujeita ao regime de caixa, situação em que o imposto é devido à medida que o rendimento é percebido, e as deduções subtraídas do rendimento à medida que os pagamentos são efetuados, resta incabível acatar valores atinentes a pagamento realizado em anos-base diversos do tratado nos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os rendimentos referentes aos contratos celebrados com Coritiba, Flamengo e Nike, vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, que deu lhe deu provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 1.089-1.100), com termo de verificação fiscal às fls. 1.101-1.154, versa sobre:

1) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes dos rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos do Clube de Regatas do Flamengo, no valor de R\$ 100.000,00 (R\$ 793,859,00 menos R\$ 693.859,00 declarados), consoante diligência efetuada no referido clube e observado o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte do ano-base de 2012 (reproduzido nº Termo de Verificação). A destacar que o IRRF foi aumentado de R\$ 183.464,93 declarados para R\$ 209.908,82;

2) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, da seguinte forma:

- R\$ 500.000,00 no ano-calendário de 2011 e R\$ 4.495.175,00 no ano-base de 2012. Estes rendimentos são referentes à prestação de serviços de natureza personalíssima e correspondem a pagamentos feitos pelo Flamengo à D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda. a título de Direito de Imagem do atleta; e

- R\$ 450.000,00 no ano-base de 2012, correspondentes a pagamentos feitos pelo Clube Coritiba; R\$ 25.000,00 no ano-base de 2011 e R\$ 50.000,00 no ano-base de 2012, correspondentes a pagamentos feitos pela empresa Nike; R\$ 450.000,00 no ano-base de 2011 e R\$ 450.000,00 no ano-base de 2012, correspondentes a pagamentos feitos pela empresa Vulcabrás. Todos os

pagamentos foram efetuados à empresa D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda. a título de Direito de Imagem do atleta.

3) dedução indevida de previdência privada/Fapi, sendo R\$ 11.945,76 relativos ao ano-calendário de 2011 e R\$ 7.800,00 referentes ao ano-base de 2012, tendo como beneficiária a Caixa Vida e Previdência S/A, em razão de não existir previsão legal para dedução de VGBL na Declaração de Ajuste Anual – DAA.

4) dedução indevida de despesas médicas, sendo R\$ 3.740,26 relativos ao ano-base de 2011 e R\$ 14.674,03 referentes ao ano-base de 2012, da seguinte forma:

Ano-base 2011:

a) Unimed (R\$ 6,16), correspondente à diferença entre o valor pleiteado (R\$ 8.155,64) e o efetivamente comprovado (R\$ 8.149,48);

b) Instituto de Medicina Células Tronco (R\$ 3.028,96), tendo em vista que os valores não se constituem em despesas médicas dedutíveis, uma vez que não se referem a tratamento de doenças ou recuperação da saúde física e mental, com citação da legislação para amparar tal afirmação;

c) Centro de Vacinas da Barra da Tijuca (R\$ 545,00), por falta de previsão legal;

d) Laboratório Fleury S/A (R\$ 160,14), tendo em vista a diferença entre o declarado (R\$ 2.004,54) e o efetivamente comprovado (R\$ 1.844,40), observadas informações internas da RFB e recibos apresentados.

Ano-base 2012:

a) Unimed (R\$ 4.696,28), correspondente à diferença entre o valor pleiteado (R\$ 11.708,64) e o efetivamente comprovado (R\$ 7.012,36);

b) Qualicorp (R\$ 571,10), correspondente à diferença entre o declarado (R\$ 7.227,12) e o efetivamente comprovado (R\$ 6.656,02);

c) Amil Plano de Saúde (R\$ 9.326,65), correspondente à diferença entre o declarado (R\$ 20.613,55) e o efetivamente comprovado (R\$ 11.286,90);

d) Centro de Vacinas da Barra da Tijuca (R\$ 80,00), por falta de previsão legal.

Da Impugnação

O recorrente apresentou Impugnação (fls. 1.198-1.252), argumentando em síntese que:

- a) Em relação à infração omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes dos rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos do Clube de Regatas Flamengo, no valor de R\$ 100.000,00,

aponta, inicialmente, discrepância em relação ao IRRF constante da Dirf (diferença de R\$ 676,08 a mais, em relação ao calculado, tendo por base o valor recebido de R\$ 793.859,00);

- b) defende que é descabida a inclusão da diferença apurada na base de cálculo do tributo, uma vez que a própria DIRF dá conta de que esse valor foi retido na fonte, de forma que, por consequência, deveria ser anulada a penalidade aplicada (multa de 75%), já que não haveria falta ou insuficiência no pagamento do tributo;
- c) ressalta que a diferença na Declaração de Imposto de Renda prestada pelo impugnante se deve ao fato de que a Dirf original foi retificada pelo Flamengo já em 2013, dando causa à inconsistência apontada pela autuação;
- d) insiste em que, de qualquer forma, não haveria saldo de tributo a ser lançado, pois a própria Dirf daria conta de que o valor retido na fonte suplanta a quantia efetivamente devida a título de Imposto de Renda;
- e) na parte atinente à infração omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, transcreve o disposto no Auto de Infração quanto à cessão do Direito de Imagem, ressaltando que a tributação das operações está plenamente de acordo com o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a chamada “Lei do Bem” e com o artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998, a chamada “Lei Pelé”;
- f) entende que não há que se falar em omissão de rendimentos, pois os valores recebidos pelo impugnante da D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda. estariam declarados – como dividendos -, mencionando as folhas dos autos em que tal informação se encontra;
- g) transcreve legislação sobre ser o direito de imagem personalíssimo e a alínea “a”, do inciso XXVIII, do art. 5º, da Constituição Federal, concluindo que o direito de imagem – seja de um artista ou de um atleta – constitui um ativo, passível de exploração econômica por seu titular ou por quem ele autorize, sendo legítimo que possa explorá-lo através de uma pessoa jurídica, ainda que tenha sido constituída para tal fim;
- h) transcreve o art. 87-A da chamada “Lei Pelé” e afirma que, não por outra razão, a Lei nº 11.196/2005 (“Lei do Bem”) prevê, em seu art. 129 – transcrito na peça de defesa – que a prestação de serviços intelectuais, inclusive 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, sujeita-se tão

somente è legislação aplicável às pessoas jurídicas, para fins fiscais e previdenciários;

- i) argumenta que a “Lei do Bem” instituiu um novo tipo de pessoa jurídica, que se caracteriza pelo exercício de atividade tipicamente não empresarial, cujo elemento nuclear é a prestação de serviço personalíssimo, ou não, de natureza intelectual, científica, artística ou cultural, pelos seus sócios ou empregados, sendo que o referido art. 129 teria por escopo justamente dar efetividade a outros dois princípios constitucionais, a saber: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, com transcrição da justificativa da inclusão do art. 129 nº Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2015;
- j) conclui que não se vislumbra no caso em tela a ocorrência de simulação, uma vez que a pessoa jurídica nele tratada como “intermediária” teria por objeto atividade lícita, não cabendo qualquer objeção quanto à natureza personalíssima dos serviços prestados, visto que não há expressa proibição legal, mencionando, para corroborar sua alegação, o artigo 31 da Lei nº 9.615/98, na redação dada pelo Lei nº 13.155/15, e transcrevendo o artigo 980-A do Código Civil e ementas / trechos do Voto de julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- k) destaca, ainda, provimento judicial favorável obtido por ex-jogador de futebol do Flamengo nos autos de Mandado de Segurança, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, com transcrição da fundamentação da sentença, bem como de ensinamentos de Alberto Xavier, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antônio Carraza, concluindo que a infração deva ser julgada totalmente improcedente;
- l) na parte atinente à “Evolução Legislativa”, alega que a Medida Provisória nº 690/2015, convertida na Lei nº 13.241, de dezembro de 2015, teve o seu artigo 8º suprimido – acolhida a Proposta de Emenda nº 88 (Justificação transcrita na peça de defesa), não subsistindo mais a majoração pretendida pelo Governo Federal, disposta em tal artigo, o que ratificaria a legalidade da conduta do impugnante;
- m) no tópico “Dos tributos pagos pela sociedade D9 Marketing e Consultoria Ltda.”, o impugnante defende que, não estivesse a sua conduta amparada por lei, os tributos pagos pela referida empresa, por força das relações jurídicas que pretensamente dão azo à autuação, deveriam ser considerados para efeito do lançamento tributário e deduzidos do montante lançado

- contra ele, impugnante, com transcrição, para amparar sua tese, de ementas / trechos de Voto de julgados proferidos pelo CARF;
- n) lista os valores a serem deduzidos do montante lançado, correspondentes a R\$ 130.387,50 a título de tributos federais pagos pela D9 Marketing e Consultoria Ltda;
 - o) afirma que, mesmo dos valores pagos pelo Flamengo por força do acordo judicial, houve a retenção relativa aos tributos federais, no total de R\$ 249.075,00, tendo sido pagos à D9 apenas os valores líquidos, que seriam coincidentes com aqueles constantes do Termo de Verificação Fiscal, operações que estariam corroboradas pelo Livro Razão Analítico da referida empresa D9;
 - p) argumenta que, ainda que seja mantida a autuação, ad argumentandum tantum, a base de cálculo do imposto lançado, sobre os valores relativos à cessão do Direito de Imagem, deve corresponder exatamente àquilo que foi passado ao impugnante como dividendos, ou seja, àquilo que ele efetivamente recebeu, que seria R\$ 710.000,00 no ano-calendário de 2011 (e não R\$ 975.000,00) e R\$ 3.642.019,72 no ano-calendário de 2012 (e não R\$ 5.282.675,00);
 - q) no tópico “Dos valores efetivamente pagos a título de cessão de Direito de Imagem”, na hipótese de se entender ser indevida a dedução dos tributos federais pagos e/ou que não deve ser considerado o valor efetivamente recebido pelo impugnante, argui que deveriam ser considerados apenas os valores líquidos pagos à D9 Marketing e Consultoria Ltda.”, na composição da base de cálculo do Auto de Infração, se procedente fosse a autuação, ad argumentandum tantum, totalizando R\$ 902.537,50 (e não R\$ 975.000,00) os valores líquidos pagos no ano-calendário de 2011, e R\$ 5.040.962,50 (e não R\$ 5.282.675,00) os valores líquidos pagos no ano-calendário de 2012;
 - r) no que tange à multa de ofício, transcreve o teor do Termo de Verificação Fiscal e defende que não se vislumbra a ocorrência de simulação, uma vez que a pessoa jurídica tratada na autuação tem por objeto atividade lícita, nos moldes do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, não procedendo o lançamento tampouco a aplicação de qualquer penalidade;
 - s) alega que, ainda que ele, impugnante, tivesse cometido a infração, ainda assim não seria cabível a multa qualificada, com transcrição, para amparar sua pretensão, de ementas / trechos de Voto de julgados proferidos pelo CARF;
 - t) afirma que: a) a D9 Marketing e Consultoria Ltda. é uma sociedade legalmente constituída, com emissão de contrato social registrado na Junta

Comercial do Estado de São Paulo e emissão de notas fiscais para cada uma das operações que deram azo à autuação; b) as tomadoras dos serviços prestados – Nike, Vulcabrás, Clube de Regatas Flamengo e Coritiba Foot Ball Club – fizeram a retenção e recolheram os tributos correspondentes; e c) que todos os valores recebidos da D9 Marketing e Consultoria Ltda.” por ele, impugnante, constam regularmente em suas Declarações de Imposto de Renda;

- u) alega que ele, contribuinte, mesmo que a título de rendimentos isentos, incluiu em sua declaração os valores distribuídos a título de dividendos, do que se denota a intenção de se valer de uma tributação mais benéfica, não de omitir rendimentos, já que, caso fosse sonegação, nada teria sido declarado;
- v) afirma que, ao contrário do afirmado pela Auditora Fiscal, a D9 Marketing e Consultoria Ltda. não tem atividade meramente ficcional, tampouco seus rendimentos foram integralmente repassados ao impugnante;
- w) argui, em última análise, que o valor da multa jamais poderia exceder ao do imposto lançado, sob pena de violação do Princípio do Não-Confisco, assegurado pelo artigo 150 da CF, com transcrição, neste sentido, de ementa de julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF;
- x) no que diz respeito à glosa das despesas com previdência privada (R\$ 11.945,76 no ano-calendário de 2011 e R\$ 7.800,00 no ano-base de 2012, ambos relativos à Caixa Vida e Previdência S/A), alega que as mesmas estão comprovadas, não sendo procedentes as glosas;
- y) na parte atinente às glosas de despesas médicas, listadas na peça de defesa, no que diz respeito ao ano-base de 2011, admite ser controvertida a dedutibilidade de despesas com células-tronco e com vacinas, destacando, porém, que as mesmas são técnicas de medicina preventiva, cujos custos mereceriam o mesmo enquadramento jurídico atribuído às despesas técnicas de tratamento de recuperação da saúde física e mental das pessoas;
- z) entende que não há um mínimo de razoabilidade em não aceitar as referidas despesas, e por estarem as mesmas comprovadas, impugna tais glosas;
- aa) também impugna os R\$ 6,16 relativos à Unimed, que seriam referentes a encargos financeiros, e os R\$ 160,64 referentes ao Laboratório Fleury, que seriam relativos a um desconto concedido ao impugnante;
- bb) no que tange às despesas médicas glosadas, relativas ao ano-base de 2012, afirma, em relação à Amil, que documentos juntados comprovariam o valor

total de R\$ 20.589,57 pago pelos dependentes do impugnante, ou seja, uma diferença de apenas R\$ 23,98 entre o valor pleiteado e o comprovado;

cc) quanto à Qualicorp, documentos juntados comprovariam o valor total de R\$ 7.227,12 pago pelos dependentes do impugnante, ou seja, exatamente o valor pleiteado;

dd) ratifica as alegações com vacina, já abordadas com relação à glosa no ano-base de 2011;

Conclui que as despesas médicas glosadas no ano-calendário de 2012 deveriam ser apenas de R\$ 4.696,28 a título de Unimed e R\$ 23,98 em relação à Amil, com IR de R\$ 1.298,07, do qual deveriam ser abatidos R\$ 676,08 de fonte retida a maior, com menção ao item 3.1 da peça de defesa, restando a pagar apenas R\$ 621,99.

Pede, ao final, a improcedência do lançamento.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 1.277-1.321) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012, 2013

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido contestada, parcialmente, pelo contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS.

A falta da entrega do comprovante de rendimentos pela fonte pagadora ou a entrega de comprovante com erro não é motivo para que o beneficiário deixe de oferecer à tributação a totalidade dos rendimentos auferidos, sendo sua a responsabilidade pelas informações prestadas na Declaração de Ajuste Anual.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, decorrendo de disposição expressa de lei.

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 de Ajuste Anual da Pessoa Física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 é aplicável apenas nos casos de prestação de serviços intelectuais, quais sejam, aqueles que, em oposição ao serviço físico, ou material, dependem da inteligência ou do preparo acadêmico do trabalhador, e ainda quando todos os sócios encontram-se revestidos de condições legais para a prestação dos serviços oferecidos pela sociedade. Embora admita que serviços personalíssimos possam ser tributados na pessoa jurídica, a norma legal não alberga os atos praticados por apenas um dos sócios em seu proveito, cuja execução independa da estrutura da pessoa jurídica.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 11.051, de 2004, 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, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. BASE DE CÁLCULO.

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, é de se considerar todos os rendimentos percebidos durante o período, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes/Câmara Superior de Recursos Fiscais, e as judiciais, não proferidas pelo STF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão em litígio específico.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário, sendo a autoridade fiscal mera executora de leis e a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

DEDUÇÃO. PREVIDÊNCIA PRIVADA.

As contribuições para planos do tipo VGBL - Vida Gerador de Benefício Livre não são dedutíveis do Imposto de Renda, por falta de previsão legal.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE.

É de se manter a glosa sobre valor pago a título de despesas médicas, cuja natureza seja, em verdade, de acréscimos legais. Tendo em vista a ausência de documentação hábil para comprovar gastos com plano de saúde em montante superior ao previamente acatado pela fiscalização, deve ser mantido o lançamento nesta parte.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COLETA DE CÉLULAS TRONCO.

Os valores pagos na prestação dos serviços de coleta, seleção e armazenagem de células-tronco oriundas de cordão umbilical, não se constituem em despesas médicas dedutíveis, uma vez que não se referem a tratamento de doenças ou recuperação da saúde física e mental.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. VACINAS.

Os gastos com vacinas não se encontram entre aqueles passíveis de serem deduzidos a título de despesas médicas, por não se enquadrarem em tal conceito, nos termos da legislação de regência da matéria.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. REGIME DE CAIXA.

Tendo em vista que o imposto de renda da pessoa física se sujeita ao regime de caixa, situação em que o imposto é devido à medida que o rendimento é percebido, e as deduções subtraídas do rendimento à medida que os pagamentos são efetuados, resta incabível acatar valores atinentes a pagamento realizado em anos-base diversos do tratado nos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão recorrida considerou parcialmente não impugnada a dedução de despesas médicas relativas ao ano-calendário de 2012, uma vez que o recorrente contestou apenas parcialmente as glosas das referidas despesas (do total glosado, de R\$ 14.674,03, contestou, apenas, R\$ 9.953,77, acatando a diferença de R\$ 4.720,26 – fl. 1.250).

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 18/10/2017 (fls. 1326), apresentou recurso voluntário (fls. 1.329-1.405), em 31/10/2017, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes de rendimentos de trabalho com vínculo empregatício; (ii) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício (cessão de direito de imagem); (iii) dedução indevida de previdência privada; e (iv) dedução indevida de despesas médicas.

Sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes dos rendimentos do trabalho com vínculo empregatício no ano-calendário de 2012

A fiscalização identificou omissão de rendimentos no valor de R\$ 100.000,00, referente ao ano-calendário de 2012 (exercício de 2013), proveniente de vínculo empregatício com o Clube de Regatas do Flamengo. Essa diferença foi apurada por meio de diligência no clube e confrontada com o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte do ano-base de 2012. Consequentemente, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) foi ajustado de R\$ 183.464,93 para R\$ 209.908,92.

A este respeito o recorrente afirma (fl. 1.335-1.341) que:

É descabido, entretanto, o lançamento suplementar promovido pelo Auto de Infração sobre a diferença apontada.

Consta na DIRF (fl. 841) que o valor recebido pelo recorrente foi R\$ 793.859,00.

Logo, o valor devido, a título de Imposto de Renda, seria:

$R\$ 793.859,00 \times 27,5\% = R\$ 218.311,22$

$R\$ 218.311,22 - R\$ 9.078,38 \text{ (parcela a deduzir)} = R\$ 209.232,84$

Ocorre que na mesma DIRF consta a retenção na fonte de R\$ 209.908,92.

Portanto, infere-se que o valor retido na fonte suplanta a quantia devida pelo recorrente, a título de Imposto de Renda, em R\$ 676,08.

Não procede, pois, o lançamento suplementar levado a efeito conforme o item 5.1 do Termo de Verificação Fiscal, pois é descabida a inclusão da diferença apurada na base de cálculo do tributo, vez que a própria DIRF dá conta de que esse valor foi retido na fonte.

E, do mesmo modo, deve ser anulada a penalidade aplicada, correspondente a 75% do tributo lançado, porque o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe que incide multa no caso de lançamento de ofício, se houver falta ou insuficiência no pagamento do tributo.

Ora, se o valor a ser lançado é R\$ 0,00, logo $R\$ 0,00 \times 75\% = R\$ 0,00$.

Inaplicável a multa, pois não há falta ou insuficiência no pagamento do tributo.

Enfim, vale ressaltar que a diferença na Declaração de Imposto de Renda prestada pelo recorrente se deve ao fato de que a DIRF original foi retificada pelo Flamengo por aquela de fl. 841, já em 20.12.2013, dando causa à inconsistência apontada pela autuação. É o que comprova o Sistema DIRF em nome do recorrente em relação ao Ano-Calendário 2012: [...].

Mas, de qualquer forma, não há saldo de tributo a ser lançado, pois – vale repetir – a própria DIRF dá conta de que o valor retido na fonte suplanta a quantia efetivamente devida a título de Imposto de Renda.

[...]

Ora, se a DIRF de fl. 841 aponta que o valor recebido pelo recorrente foi R\$ 793.859,00. Logo, o valor devido, a título de Imposto de Renda, seria:

$R\$ 793.859,00 \times 27,5\% = R\$ 218.311,22$ $R\$ 218.311,22 - R\$ 9.078,38$ (parcela a deduzir) = $R\$ 209.232,84$

Mas, se a mesma DIRF aponta que a Fonte Pagadora reteve R\$ 209.908,92, a título de Imposto de Renda, QUANTO FALTARIA AO RECORRENTE PAGAR?

Nada faltaria pagar! Ao contrário, o recorrente faz jus à restituição de R\$ 676,081.

[...]

Enfim, prossegue a decisão recorrida asseverando que o recorrente não faz jus à restituição de R\$ 676,08, pois “o IRRF integral de R\$ 209.908,82 foi devidamente considerado pela fiscalização quando da apuração do imposto devido, como se observa do Demonstrativo de Apuração de fl. 1.095, em especial o quadro ‘Imposto Devido sobre Rendimentos Sujeitos à Tabela Progressiva’, em que, do imposto apurado (R\$ 33.680,35) foi abatido o valor de R\$ 26.443,89, que se trata da diferença entre os R\$ 209.908,82 e os R\$ 183.464,93 decorrentes dos rendimentos já oferecidos à tributação pelo interessado em sua DAA/2013 (fl. 227)”.

Está equivocado o raciocínio do julgador de Primeira Instância.

Explica-se: o cálculo de fl. 1095, a que se refere a decisão recorrida, não leva em conta apenas a infração imputada pelo subitem 5.1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1139/1140). O cálculo de fl. 1095 leva em conta, também, a infração imputada pelo subitem 5.3, que versa sobre despesas eventualmente não dedutíveis. Veja-se que a fl. 1095 aponta a base de cálculo apurada de R\$ 122.474,03: [...].

Isso corresponde justamente à base de cálculo reputada pelo subitem 5.1 (R\$ 100.000,00, conforme fls. 1139/1140) somada às despesas reputadas não dedutíveis pelos subitens 5.3.1 (R\$ 7.800,00) e 5.3.2 (R\$ 14.674,03) para o ano-calendário 2012 (fls. 1150/1151).

Ou seja: $R\$ 100.000,00 + R\$ 7.800,00 + R\$ 14.674,03 = R\$ 122.474,03$.

Mas, para apurar o valor devido em virtude do subitem 5.1 é necessário adotar-se apenas sua base de cálculo, não a dos demais subitens.

Logo, temos a seguinte situação:

- A base de cálculo do subitem 5.1 é R\$ 100.000,00, ou seja, a diferença entre o valor declarado pelo recorrente (R\$ 693.859,00) e o declarado pelo Flamengo na DIRF retificadora (R\$ 793.859,00).

- O IRRF declarado pelo recorrente foi R\$ 183.464,93, mas considerando a base de cálculo de R\$ 793.859,00, da DIRF retificadora, o IR devido seria:

$R\$ 793.859,00 \times 27,5\% = R\$ 218.311,22$ $R\$ 218.311,22 - R\$ 9.078,38$ (parcela a deduzir) = R\$ 209.232,84

Há, com efeito, uma diferença de R\$ 25.767,912 entre o IRRF declarado pelo recorrente e o valor devido, tendo em vista a DIRF retificadora apresentada pelo Flamengo.

Mas, a mesma DIRF retificadora também dá conta de que o IRRF foi, na verdade, R\$ 209.908,92. Ou seja, uma diferença a maior de R\$ 26.443,99 em relação àquele declarado pelo recorrente.

Portanto e por qualquer ângulo que se analise, a conclusão inequívoca é que em relação ao subitem 5.1 não houve falta ou insuficiência de recolhimento do tributo. Portanto, não se vislumbra a ocorrência da hipótese prevista na norma do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Ademais, vale repetir: o recorrente faz jus à restituição da importância de R\$ 676,08, que é justamente a diferença entre R\$ 26.443,99 – R\$ 25.767,91.

E o saldo que compõe a base de cálculo da autuação, de R\$ 22.474,03, referente às despesas reputadas não dedutíveis deve ser relegado à análise do subitem 5.3, apurado adiante.

A este respeito, a decisão recorrida assim se manifestou (fls. 1293-1296):

A fiscalização apurou, relativamente ao exercício de 2013, ano-calendário de 2012, a infração “omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes dos rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos do Clube de Regatas do Flamengo, no valor de R\$ 100.000,00 (R\$ 793,859,00 menos R\$ 693.859,00 declarados – DAA/2013, à fl. 227), consoante diligência efetuada no referido clube e observado o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte do ano-base de 2012 (fl. 841). A destacar que o IRRF foi aumentado de R\$ 183.464,93 declarados para R\$ 209.908,92.

O impugnante, em sua peça de defesa, aponta, inicialmente, discrepância em relação ao IRRF constante da Dirf (diferença de R\$ 676,08 a mais, em relação ao calculado, tendo por base o valor recebido de R\$ 793.859,00). Defende, ainda, que seria descabida a inclusão da diferença apurada na base de cálculo do tributo,

uma vez que a própria Dirf daria conta de que esse valor foi retido na fonte, de forma que, por consequência, deveria ser anulada a penalidade aplicada (multa de 75%), já que não haveria falta ou insuficiência no pagamento do tributo. Ressalta que a diferença na Declaração de Imposto de Renda prestada por ele, impugnante, se deve ao fato de que a Dirf original foi retificada pelo Flamengo já em 2013, dando causa à inconsistência apontada pela autuação. Insiste, por fim, que, de qualquer forma, não haveria saldo de tributo a ser lançado, pois a própria Dirf daria conta de que o valor retido na fonte suplanta a quantia efetivamente devida a título de Imposto de Renda.

No caso, diante das alegações do impugnante, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte existentes na seara do imposto de renda da pessoa física: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto, que cabe ser apurado posteriormente pelo contribuinte.

Na retenção exclusiva na fonte, que ocorre, por exemplo, no caso do 13º salário, o imposto devido é retido pela fonte pagadora, que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual - DAA. A obrigação da fonte pagadora em reter o imposto de renda na fonte, portanto, neste caso, não exime o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los na Declaração de Ajuste Anual - DAA.

Nesta esteira, o disposto no Parecer Normativo Coordenador-Geral do Sistema de Tributação - COSIT nº 1 de 24/09/2002:

“IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso da pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

(grifei)

Portanto, os rendimentos recebidos do Clube de Regatas do Flamengo a título de trabalho assalariado (documento de fl. 841 e Dirf de fl. 1.273), não se submetem ao regime de retenção exclusiva na fonte, mas sim ao de retenção do imposto por antecipação. Ou seja, os trabalhadores que recebem tais rendimentos tributáveis estão obrigados a incluí-los em suas Declarações de Ajuste Anual.

Quanto à alegação de que a diferença considerada omitida se deve ao fato de que a Dirf original foi retificada pelo Clube de Regatas do Flamengo já em 2013, dando causa à inconsistência apontada pela autuação, é de se esclarecer que o beneficiário dos rendimentos como contribuinte direto (conforme definição de contribuinte e responsável prevista no artigo 121 da Lei n.º 5.172/1966 - Código Tributário Nacional/CTN), está obrigado a oferecer à tributação, em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, a totalidade dos rendimentos recebidos, independentemente de informação da fonte pagadora.

A falta da entrega do comprovante de rendimentos pela fonte pagadora ou a entrega de comprovante com erro não justifica a ausência de oferecimento à tributação, pelo beneficiário, da totalidade dos rendimentos auferidos. Isto porque o declarante é o responsável pelas informações prestadas na sua Declaração de Ajuste Anual - DAA, razão por que deve adotar as cautelas necessárias ao perfeito cumprimento da obrigação acessória.

Quanto à alegada discrepância em relação ao IRRF constante da Dirf, ou seja, uma diferença de R\$ 676,08 a mais (R\$ 209.908,92 na Dirf de fl. 1.273 menos R\$ 209.232,84 demonstrados na impugnação – fl. 1.201 dos autos), tendo por base o valor recebido de R\$ 793.859,00), é que se destacar que, com base nos valores informados na referida Dirf, os totais mensais do IRRF, apurados na forma da

legislação vigente, estão corretos, não cabendo abater, do crédito tributário apurado o valor de R\$ 676,08, como pretendido pelo interessado.

Inclusive, cumpre salientar que o IRRF integral de R\$ 209.908,82 foi devidamente considerado pela fiscalização quando da apuração do imposto devido, como se observa do Demonstrativo de Apuração de fl. 1.095, em especial o quadro “Imposto Devido sobre Rendimentos Sujeitos à Tabela Progressiva”, em que, do imposto apurado (R\$ 33.680,35) foi abatido o valor de R\$ 26.443,89, que se trata da diferença entre os R\$ 209.908,82 e os R\$ 183.464,93 decorrentes dos rendimentos já oferecidos à tributação pelo interessado em sua DAA/2013 (fl. 227)

Prosseguindo, cumpre ressaltar que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. Nesse sentido, faz-se oportuna a transcrição do artigo 136 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art.136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ou seja, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu apenas descuido ou desconhecimento. A infração é do tipo objetiva, na forma do artigo acima transcrito.

Assim, uma vez instaurado o procedimento de ofício e constatada infração à legislação tributária, compete a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício, consoante previsão do art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo(Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

- I - não apresentar declaração de rendimentos;
- II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;
- III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;(Grifei)
- IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;
- V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Mantém-se, portanto, o lançamento neste aspecto. Ressalto, a bem da clareza, que a argumentação do recorrente está fundamentada em uma premissa falsa. O recorrente trata o IRRF como se este correspondesse a um imposto definitivo sobre a renda em questão, quando na verdade o IRRF é apenas um pagamento antecipado do imposto de renda anual. O imposto definitivo é apurado afinal na declaração anual, considerando toda a renda tributável do contribuinte. Nos termos da legislação, o imposto de renda obedece à seguinte dinâmica:

- a) *durante o ano*: as fontes pagadoras retêm imposto (IRRF) com base na tabela progressiva.
- b) *no final do ano*: o contribuinte declara toda sua renda e calcula o imposto devido sobre o total.
- c) *acerto final*: compara-se o imposto devido total com o total retido no ano, identificando-se se será necessário recolher quantia suplementar ou se o contribuinte deverá ser restituído.

Além disso, o imposto não é calculado, como quer fazer crer o recorrente por fonte pagadora, mas sim sobre a renda tributável total anual. Deste modo, comprovada a omissão de rendimentos que não foram declarados pelo recorrente em sua DAA, está correto o lançamento de ofício para corrigir a declaração incompleta, recalculando-se o tributo devido em face da renda total auferida pelo recorrente considerando todas as suas fontes de renda e não apenas aquela que foi objeto da autuação.

Não obstante, acerca da multa de ofício, restando incontroverso nos autos que o recorrente foi induzido a erro pela fonte pagadora, aplica-se a Súmula CARF n.º 73:

Súmula CARF n.º 73

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício (cessão de direito de imagem)

A fiscalização constatou a omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, totalizando R\$ 975.000,00 em 2011 e R\$ 5.282.675,00 em 2012. Tais valores referem-se a contraprestação pela cessão de direito de imagem do recorrente, recebida por meio

da empresa D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda., em contratos celebrados com empresas patrocinadoras (Vulcabras Azaleia/Olympikus e Nike do Brasil).

A fiscalização concluiu que a D9 Marketing foi utilizada para simular a percepção de rendimentos por pessoa jurídica, quando, na realidade, os valores se destinavam diretamente ao atleta. Segundo o Fisco, a análise contratual e as diligências realizadas confirmaram que o benefício econômico era do jogador, não da empresa, caracterizando a natureza de rendimentos de pessoa física e, portanto, sua tributação.

Conforme o acórdão recorrido (fls. 1303-1307):

Os contratos celebrados pela empresa D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda. com o Clube de Regatas do Flamengo, Coritiba Foot Baal Club, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda., Vulcabras Azaleia – CE Calçados e Artigos Esportivos S/A e Vulcabras Azaleia – RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, cujo objeto foi um direito intransferível e personalíssimo do contribuinte, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Conforme se observa, os contratos assinados pela D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda., na condição de pretensa detentora dos direitos de imagem de um de seus sócios – o contribuinte autuado –, deixam claro que a remuneração somente seria paga em função de compromissos assumidos pela pessoa física, de modo que a pessoa jurídica não teria como cumpri-los sem a participação pessoal e exclusiva do referido sócio e atleta.

Desta forma, visto sob a ótica exclusiva da contratada (pessoa jurídica), os contratos firmados são absolutamente inexecutáveis, dada a natureza personalíssima do direito envolvido. Vale repisar, o objeto do contrato não é executável pela união de pessoas que se associaram para constituir a D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda., mas unicamente pela pessoa física de um de seus sócios.

Diante do evidente intuito personae das prestações assumidas, não há interpretação exegética que permita definir outro sujeito passivo do imposto de renda que não o contribuinte.

[...]

Portanto, de fato, 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).

No entanto, o contribuinte não pode invocar tal dispositivo para beneficiar-se de forma de tributação mais favorecida, na pessoa jurídica, uma vez que não constituiu EIRELI, não é o único titular da empresa D9 Marketing e Consultoria

Desportiva Ltda., que não é individual. O referido dispositivo legal é claro ao afirmar que somente à empresa individual de responsabilidade limitada, constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza, poderá ser atribuída a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, situação esta diversa do caso ora analisado.

No caso em questão, resta claro que foi utilizada, indevidamente, a sociedade civil, com o único objetivo de tributação de rendimentos em benefício de apenas um dos sócios.

Ou seja, nos moldes como foi constituída a empresa D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda., a remuneração recebida pelo ora impugnante a título de cessão de direitos de imagem não poderia ser oferecida à tributação na pessoa jurídica, mesmo em se tratando o processo de período posterior a essas alterações legais.

[...]

Dessa forma, em face de todo o exposto, e em consonância com o apurado pela fiscalização, entendo que se encontra plenamente comprovado que, em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de cessão de uso de imagem, formalmente celebrados entre as pessoas jurídicas D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda. com o Clube de Regatas do Flamengo, com o Coritiba Foot Baal Club, com a Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda., com a Vulcabras Azaleia – CE Calçados e Artigos Esportivos S/A e com a Vulcabras Azaleia – RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, a verdadeira relação jurídico-tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do impugnante e tais clubes / empresas.

Ao contrário do que sustenta a decisão acima reproduzida, o Recorrente tem razão quando afirma que o raciocínio que embasou a decisão recorrida está fundamentado em premissas falsas.

Em relação ao direito de imagem de atletas profissionais, aplica-se o art. 87-A, da Lei n.º 9.615/98:

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. 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.

Na interpretação da decisão proferida pela DRJ (fl. 1301-1302), porém, a norma possui o seguinte significado:

Conforme se verifica, o atleta pode ceder o direito de uso de sua imagem a um terceiro (ex: clubes, patrocinadores), que irá explorar e usar a sua imagem, e ele, atleta, será por isso remunerado, enquanto pessoa física, pois a imagem é dele, pessoal e intransferível; o que não se admite é o atleta ceder a própria imagem a terceiro (ex: pessoa jurídica), para este terceiro depois ceder o direito de uso dessa imagem (ex: a clubes e patrocinadores) e ser por tal fato remunerado como se a imagem fosse sua.

[...]

Os contratos celebrados pela empresa D9 Marketing e Consultoria Desportiva Ltda. com o Clube de Regatas do Flamengo, Coritiba Foot Baal Club, Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda., Vulcabras Azaleia – CE Calçados e Artigos Esportivos S/A e Vulcabras Azaleia – RS Calçados e Artigos Esportivos S/A, cujo objeto foi um direito intransferível e personalíssimo do contribuinte, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Diversamente do que afirma a decisão recorrida, entendo que há nada na legislação que permita concluir que o direito de imagem não pode ser transmitido a terceiros para que o negociem em nome do seu titular. Ora, a imagem em si, enquanto elemento da personalidade, não é integralmente cessível, mas os “[...] aspectos jurídicos do exercício do direito de personalidade podem ser cedidos, de forma limitada, com especificações quanto à duração da cessão e quanto à finalidade de uso” (BORGES, Roxana Cardoso Brasileiro. *Disponibilidade dos direitos de personalidade e autonomia privada*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 6).

A indisponibilidade na qual se sustenta a decisão recorrida para manter o lançamento é, portanto, relativa. Veja-se que a dimensão dúplici do direito de imagem (que é, ao mesmo tempo, moral e patrimonial) foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 74.473:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

II - O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada.

III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.

(REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999, p. 157).

No mesmo sentido são os Enunciados do Conselho da Justiça Federal nº 4 e 139:

Enunciado n.º 4: O exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não seja permanente nem geral.

Enunciado n.º 139: Os direitos da personalidade podem sofrer limitações, ainda que não especificamente previstas em lei, não podendo ser exercidos com abuso de direito de seu titular, contrariamente à boa-fé objetiva e aos bons costumes.

Mas além da Lei n.º 9.615/98, ao presente caso, aplica-se também o art. 129, da Lei nº 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.

Também aqui a interpretação adotada pelo voto condutor em primeira instância discrepa da interpretação deste relator, pois para a decisão recorrida (fl. 1304), “[...] do exame de tal dispositivo, observa-se que este se reporta unicamente aos serviços de natureza intelectual, os quais se constituem em gênero passível de divisão em três espécies distintas: serviços científicos, serviços artísticos e serviços intelectuais. [...]”.

A interpretação contida no Acórdão de Impugnação parece incompatível com aquela adotada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 66, que reconheceu a constitucionalidade do modelo contratual aqui analisado. Além disso, ainda que o Fisco possua competência — como determinam os arts. 142 e 149, do Código Tributário Nacional — para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, lançá-la e propor a aplicação da penalidade, não pode injustificadamente desconsiderar a autonomia da vontade das partes em relação a negócios que lícitamente desejaram pactuar. Ausente fraude ou abuso, a vontade dos contratantes não pode ser substituída pela interpretação do Fisco, sobretudo quando esta interpretação se baseia em conceitos subjetivos e genéricos, desprovidos de fundamento legal.

Mas a apreciação do caso aqui analisado não pode prescindir da análise das provas constantes dos autos.

Adentrando no acervo probatório autuado, a natureza intelectual dos serviços aqui analisados está estampada nos contratos autuados (fls. 900-943). A título de exemplo, veja-se a seguinte cláusula do contrato celebrado entre a CALÇADOS AZALEIA S.A. e a D9 MARKETING E CONSULTORIA DESPORTIVA LTDA. com a interveniência do recorrente:

1.3 - As obrigações previstas no item 1.2, supra, compreenderão a exploração da imagem e das propriedades intelectuais do jogador DEIVID, com exclusividade, pela AZALEIA ou por terceiros por esta indicados, nas diversas modalidades de mídia existentes, para promoção da marca "OLYMPIKUS" e dos "Produtos AZALEIA", dentro das seguintes atividades:

(i) Realização de campanha(s) da marca "OLYMPIKUS" e de "Produtos AZALEIA. ações de divulgação da imagem e propriedades intelectuais do jogador DEIVID vinculada à marca "OLYMPIKUS" para veiculação em todas as espécies de mídia existentes, no Brasil e no Exterior, incluindo gravações, sessões de fotos e outras atividades relacionadas ao desenvolvimento e produção das campanhas publicitárias e ações de divulgação e exposição do DEIVID como personalidade esportiva vinculada à marca "OLYMPIKUS", inclusive na Internet; e,

À toda evidência, a gestão da realização de campanhas de marketing, filmes publicitários, "spots" ou "jingles" é um serviço intelectual.

Comungam da orientação adotada neste voto os seguintes precedentes do CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007, 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

AUTORIDADE FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27.

"É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo" (Súmula CARF nº 27).

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

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

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.

Quando demonstrado que se trata de um contrato eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, é possível a tributação dos rendimentos na pessoa jurídica detentora dos direitos de uso da imagem do atleta, com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Número da decisão: 2202-003.682, grifamos)

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

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NÃO VERIFICADAS.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisor, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

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. (Número da decisão: 2402-012.192)

Além disso, como ensina Marco Aurélio de Oliveira Barbosa,

[...] uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil, e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do desportista, com especial interesse na redução de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado, situação essa que não se pode admitir e deve ser combatida pelo Fisco. (BARBOSA, Marco Aurélio de Oliveira. A tributação do direito de imagem de esportistas. In: DE OLIVEIRA et al. (orgs.). Estudos tributários e aduaneiros: X Seminário CARF. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2025. p. 845)

Feitos os matizes necessários na afirmação acima — dado que o contrato de licenciamento de direito de imagem de um jogador em maior ou menor medida sempre estará relacionado ao clube em que o jogador trabalha, senão pela participação do clube como interveniente, pelo menos por normas que prevejam a obrigação do atleta de se apresentar em um número mínimo de jogos — deve-se considerar também a regularidade jurídica da empresa cessionária dos direitos de imagem. No caso, a regularidade da empresa não consta dos motivos determinantes do lançamento, de modo que não compete a este órgão abordar o tópico neste momento processual.

Da leitura dos contratos de licenciamento verifica-se que estes possuem diferenças relevantes para o deslinde da questão, o que justifica serem analisados individualmente.

Nike

Sobre o contrato celebrado com a Nike, este é autônomo em relação ao contrato com o clube que detinha os direitos federativos do recorrente (Flamengo) e prevê obrigações relacionadas ao uso da imagem do recorrente em campanhas e ações de marketing. A minuta aponta para um típico contrato de licenciamento de imagem com as cláusulas que são peculiares a esses ajustes.

Os rendimentos referentes a este contrato devem, então, ser excluídos do lançamento.

Vulcabrás

Já o contrato celebrado com Vulcabrás não apenas conta com a interveniência do clube (o que a meu ver não seria o bastante isoladamente para se considerar o pagamento uma remuneração), mas conta também com o seguinte preâmbulo:

Considerando, que por razões econômicas e mercadológicas o FLAMENGO necessita de ajuda de parceiro para arcar com a remuneração devida ao DEIVID e que em razão disso solicitou formalmente à AZALEIA, na condição de parceira, patrocinadora e fornecedora de artigos e materiais esportivos oficial do FLAMENGO que participasse financeiramente desta operação;

[...]

Considerando que o DEIVID também tem interesse em atuar como jogador do FLAMENGO no período acima mencionado e também no incremento da venda de camisas com seu endosso, auferindo, portanto, receita para a EMPRESA, através de valor fixo de remuneração:

A declaração de intenções acima torna incontroversa a natureza da verba paga, de modo que, em relação aos rendimentos decorrentes deste contrato, deve ser mantido o lançamento.

Coritiba e Flamengo

Em relação aos contratos celebrados com Coritiba e Flamengo, chamam atenção os valores expressivos pactuados que são bastante superiores ao valor do salário do recorrente à época. Isso, porque a desproporção entre os valores pagos pelos clubes a título de contraprestação pela utilização da imagem do atleta e o salário pago pela sua atuação profissional junto à entidade poderia apontar para a natureza remuneratória das verbas.

Não obstante, tal análise não pode ser feita nesta instância, uma vez que a referida desproporção não consta dos motivos do lançamento e mantê-lo a esse pretexto — dado o recorte efetuado pelo fiscal em sua motivação e que foi acompanhado pela decisão recorrida — implicaria em alterar o critério jurídico adotado, o que viola o art. 146, do CTN. Portanto, também devem ser excluídos do lançamento os rendimentos referentes aos contratos de licenciamento celebrados com Coritiba e Flamengo.

Veja-se, finalmente, que nem o fato do contrato de trabalho e dos contratos de imagem possuírem o mesmo período de vigência nem o fato da cláusula de licenciamento de imagem estar contida no contrato de trabalho são capazes de alterar a conclusão aqui exposta. Equivoca-se a decisão recorrida quando afirma que “[...] o art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), introduzido pela Lei 12.395, de 2011, admite a possibilidade de o atleta ceder o direito ao uso de imagem a terceiros, mediante um contrato específico de natureza civil, paralelo ao contrato de trabalho”. Não há necessidade de que os contratos sejam paralelos, podendo a cessão ser feita no bojo do mesmo contrato. O que a lei determina é que os direitos pactuados por meio desta cláusula não se confundiram com aqueles regulados pelo direito laboral.

Sobre a dedução de previdência privada

A fiscalização glosou as contribuições a planos VGBL declaradas pelo contribuinte: R\$ 11.945,76 em 2012 (para a dependente Juliana Carrilho de Lima Souza) e R\$ 7.800,00 em 2013 (para ele próprio), ambas à Caixa Vida e Previdência S/A. A glosa se deu pela ausência de previsão legal para a dedução de VGBL na Declaração de Ajuste Anual.

A este respeito o recorrente afirma que:

As despesas com Previdência Privada estão comprovadas, razão pela qual não procedem as glosas levadas a efeito pelo Auto de Infração.

A decisão recorrida, deliberou sobre a matéria nos termos abaixo, os quais adoto como razão de decidir, tendo em vista que o recorrente não trouxe nada em seu recurso apto a modificar aquela decisão (fl. 1316-1317):

O contribuinte informou, em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA/2012, contribuição à Caixa Vida e Previdência S/A relativa à dependente Juliana Carrilho de Lima Souza, no valor de R\$ 11.945,76 (fl. 218). Já na DAA/2013, declarou contribuição à mesma pessoa jurídica, relativa a ele próprio, no valor de R\$ 7.800,00 (fl. 231). Tais montantes foram glosados, em razão de não existir previsão legal para dedução de VGBL na Declaração de Ajuste Anual – DAA.

O interessado, em sua peça de defesa, resume-se a alegar que as contribuições estão comprovadas, não sendo procedentes as glosas. Os documentos correspondentes encontram-se às fls. 246/249 e, também, às fls. 477 e 556/557.

Pois bem. A dedução da contribuição para entidades de previdência privada encontra-se prevista no art. 8º, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no país, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social (grifei)

O artigo 11 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 10.887 de 18.06.2004), estabeleceu o limite de 12% (doze por cento) do valor dos rendimentos tributáveis declarados, bem como condicionou a dedução à existência de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

No caso, no que diz respeito ao exercício de 2012, ano-base de 2011, do exame dos documentos de fls. 246/247 (também fl. 477), constata-se que o valor de R\$ 11.945,76 encontra-se informado no quadro 5, intitulado “Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva (Valores em Reais)”, na coluna “Rendimentos”, não se tratando, portanto, de contribuição, sendo incabível a dedução a este título. É de se ressaltar que o quadro 7, intitulado “Informe de Contribuições (Valores em Reais)” encontra-se sem informação de aporte para esta finalidade.

Glosa mantida.

No que tange ao exercício de 2013, ano-base de 2012, do exame dos documentos de fls. 248/249 (também fl. 556/557), constata-se que o valor de R\$ 7.800,00 se trata, de fato, de contribuição VGBL - Vida Gerador de Benefício Livre, consoante informado no 7, intitulado “Informe de Contribuições (Valores em Reais)”.

Ocorre que, como informado pela fiscalização, as contribuições realizadas para planos VGBL não são dedutíveis, uma vez que tal produto é um tipo de seguro de pessoas com cobertura por sobrevivência e não de previdência privada.

No ramo da previdência privada, o mercado disponibiliza o PGBL – Plano Gerador de Benefício Livre, sendo que este plano, diferentemente do VGBL, permite a dedução das contribuições pagas da base de cálculo do IR em até 12% da renda bruta anual, desde que exista contribuição ao regime geral ou próprio de servidor público, conforme prevê a legislação acima mencionada.

O VGBL, apesar de constituir um produto semelhante ao PGBL, na medida em que visa acumulação de recursos e a transformação em renda futura, não permite tal dedução.

Em contrapartida, no momento em que são efetuados resgates ou no recebimento de benefícios a tributação pelo IR incidirá somente sobre os rendimentos do capital investido, de forma diversa do que ocorre com o PGBL, em que há incidência do IR sobre o valor total dos resgates e benefícios.

Desse modo, não há reparos a se fazer no lançamento, devendo ser mantida a infração “dedução indevida de previdência privada e Fapi”, sendo R\$ 11.945,76

relativos ao ano-calendário de 2011 e R\$ 7.800,00 referentes ao ano-base de 2012.

Assim, deve ser mantido o lançamento neste aspecto.

Sobre a dedução de despesas médicas

Também foram glosadas despesas médicas, tendo sido impugnadas a glosa no montante de R\$ 3.740,26 (ano-calendário 2011) e a glosa de R\$ 9.953,77 (ano-calendário 2012).

O recorrente se contrapõe ao acórdão de impugnação afirmando, em relação ao ano-calendário 2011 (fl. 1400):

No que diz respeito às despesas com coleta, seleção e armazenagem de células-tronco, a questão é controvertida quanto à sua dedutibilidade no Imposto de Renda.

Diga-se o mesmo em relação às despesas com vacinas.

Não se olvida, contudo, que tanto a vacina quanto a coleta, a seleção e a armazenagem de células-tronco são técnicas de medicina preventiva, cujos custos merecem o mesmo enquadramento jurídico atribuído às despesas com técnicas de tratamento de recuperação da saúde física e mental das pessoas.

Aliás, as despesas com as técnicas preventivas podem ser, no mais das vezes, mais eficazes e menos dispendiosas do que o tratamento para recuperação da saúde.

Portanto, não há o mínimo de razoabilidade em não aceitá-las como despesas dedutíveis para efeito de Imposto de Renda.

E em relação ao ano-calendário 2012 (fl. 1401-1402):

No que tange à AMIL, os documentos de fls. 595; 596; 597; 598; 599; 600; 601; 602; 604/605; e 606/607 comprovam o valor total pago, pelos dependentes do recorrente, no ano-calendário 2012, de R\$ 20.589,57 (vinte mil, quinhentos e oitenta e nove reais e cinquenta e sete centavos), ou seja, uma diferença de apenas R\$ 23,98 (vinte e três reais e noventa e oito centavos) entre o valor pleiteado e o comprovado.

No que tange à QUALICORP, os boletos bancários e os respectivos comprovantes de pagamento de fls. 285, 287, 289, 291, 293, 295, 297, 299, 301, 303, 307, 305, 311, 309, 315, 313, 317, 320, 322, 324, 326 e 328 comprovam o valor total pago, pelos dependentes do recorrente, no ano-calendário 2012, de R\$ 7.227,12 (sete mil, duzentos e vinte e sete reais e doze centavos), ou seja, exatamente o valor pleiteado.

No que diz respeito às despesas com vacina, a questão é controvertida quanto à sua dedutibilidade no Imposto de Renda.

Não se olvida, contudo, que a vacina é uma técnica de medicina preventiva, cujos custos merecem o mesmo enquadramento jurídico atribuído às despesas com técnicas de tratamento de recuperação da saúde física e mental das pessoas.

A decisão recorrida, deliberou sobre a matéria nos termos abaixo, os quais adoto como razão de decidir, tendo em vista que o recorrente não trouxe nada em seu recurso apto a modificar aquela decisão (fl. 1319-1321):

3) quanto ao valor de R\$ 545,00, referente a gastos com o Centro de Vacinas da Barra da Tijuca, e em consonância com o narrado pela autoridade revisora, não há como acatar os documentos juntados às fls. 496/498, uma vez que os gastos com vacinas não se enquadram no conceito de despesas médicas para fins de dedução dos rendimentos tributáveis, conforme se depreende da legislação antes transcrita, de forma que somente poderiam ser aceitos caso integrassem fatura hospitalar por motivo de internação do contribuinte ou de seus dependentes, o que não se insere no caso em tela.

Inclusive, tal entendimento é homologado pelo, então, Conselho de Contribuintes, consoante ementa de acórdão abaixo:

DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÕES - As despesas com medicamentos ou vacinas não encontram permissivo legal que autorize a sua dedução dos rendimentos tributáveis. 1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-12.967 em 16/10/2002. Publicado no DOU em: 06.10.2003.

Assim, é de se manter a glosa de R\$ 545,00.

4) na parte atinente à glosa de R\$ 160,14, correspondente à diferença entre o montante declarado, de R\$ 2.004,54, e o efetivamente comprovado, de R\$ 1.844,40, relativo ao Laboratório Fleury S/A, incabível o seu restabelecimento, pois apenas pode ser deduzido o total efetivamente pago e, tendo o interessado recebido um desconto, como inclusive afirmado pelo mesmo na peça de defesa, incabível se valer deste desconto como dedução.

Neste sentido, cabe observar os documentos de fls. 500/502. Glosa mantida.

Passemos à análise relativa às despesas médicas informadas na DAA/2013, ano-base de 2012 (fl. 231), que foram objeto de glosa e que foram impugnadas:

1) no que diz respeito ao valor de R\$ 571,10, correspondente à diferença entre o declarado (R\$ 7.227,12) e o efetivamente comprovado (R\$ 6.656,02), referente à pessoa jurídica Qualicorp Adm. de Benefícios, do exame do documento de fl. 283 (também fl. 578), observa-se que o correspondente pagamento foi efetuado em 26.12.2011, quando a despesa em exame foi informada na DAA/2013, ano-base de 2012. No caso, faz-se oportuno ressaltar que, com a edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (observado, ainda, o parágrafo 2º, art. 2º, do RIR/99), o imposto de renda da pessoa física se sujeita ao regime de caixa, situação em que o imposto é devido à medida que o rendimento é percebido e as deduções subtraídas do rendimento à medida que os pagamentos são efetuados.

Ou seja, para que, no caso, uma despesa médica possa ser deduzida na Declaração de Rendimentos não apenas o serviço deve ser prestado dentro do ano-calendário como também é necessário que o efetivo recolhimento ocorra

dentro deste mesmo ano, o que não aconteceu no caso do pagamento espelhado pelo documento de fl. 283 (também fl. 578).

Glosa mantida.

2) quanto ao valor de R\$ 80,00, referente a gastos com o Centro de Vacinas da Barra da Tijuca (documento de fl. 330 e, também, fl. 612), incabível o seu acatamento, cabendo, aqui, as mesmas considerações já feitas ao se analisar o gasto da mesma natureza, relativo ao exercício anterior (item 3). Glosa mantida.

3) no que tange à glosa de R\$ 9.326,65, correspondente à diferença entre o declarado (R\$ 20.613,55) e o efetivamente comprovado (R\$ 11.286,90), referente ao Plano de Saúde Amil (CNPJ 29.309.127/0122-66), constatou-se que a fiscalização acatou o montante informado pelo referido plano na Dmed (R\$ 6.996,00 referentes à titular e R\$ 4.290,90 relativos à dependente Maria Rosa Carrilho de Lima Souza - fl. 1.276).

No caso, os documentos juntados pelo interessado (fls. 595/607) não permitem, em meu entendimento, a consideração de total superior ao acatado pela autoridade autuante.

Com efeito, se considerarmos os valores das mensalidades atinentes à Juliana Carrilho (titular do referido plano de saúde) e Maria Rosa (dependente), que variam entre R\$ 658,40 e R\$ 710,61, no caso de Juliana Carrilho, e R\$ 422,39 e R\$ 455,89, no caso de Maria Rosa (ver fls. 595/600), tem-se que o somatório de tais mensalidades resultam em um montante próximo ao já considerado pela fiscalização.

Quanto aos documentos juntados pelo interessado, há que se destacar que:

- a) não constam os boletos com vencimento em janeiro e em julho de 2012;
- b) não consta, do boleto com vencimento em 25/08/2012 (fl. 595, parte inferior), autenticação bancária ou outra forma de comprovação de pagamento;
- c) os pagamentos espelhados pelos documentos de fls. 602/603 (vencimento em 04/10/2012, no valor de R\$ 2.533,89, incluída multa); fls. 604/605 (vencimento em 30/10/2012, no valor de R\$ 2.480,99) e fls. 606/607 (vencimento em 30/11/2012, no valor de R\$ 3.287,89), retratam valores muito acima do somatório das mensalidades das duas participantes do plano de saúde em tela, cabendo observar que não é possível identificar, de tais pagamentos, a quem beneficiários se referem, ao contrário dos documentos de fls. 595/600;
- d) incabível acatar o pagamento de R\$ 3.287,89 (documento de fl. 601), pois o mesmo foi efetuado em 02.01.2013, não abarcando o período tratado neste processo. Cabem, aqui, as mesmas considerações já feitas ao se analisar o gasto de R\$ 571,10, no item 1 acima, relativo à Qualicorp Adm. de Benefícios;
- e) insta, novamente, observar, que acréscimos legais em razão de pagamento em atraso não podem ser deduzidos.

Tendo em vista as observações acima, que, a rigor, resultariam em um montante inclusive menor do que o previamente acatado pela fiscalização (com base em dados constantes da Dmed), que foi de R\$ 11.286,90, concluo por manter a glosa de de R\$ 9.326,65, ressaltando-se que R\$ 23,98 se tratam, em verdade, de parte não impugnada.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício exigida sobre os rendimentos recebidos de pessoa jurídica provenientes dos rendimentos de trabalho com vínculo empregatício; e excluir do lançamento os rendimentos referentes aos contratos celebrados com Coritiba, Flamengo e Nike.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital