



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.728999/2016-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-009.603 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NICHOLAS ARAUJO DIAS DOS SANTOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2011, 2012

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

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculado ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**André Barros de Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração, fls. 693/702, relativo aos anos-calendário 2011 e 2012 exercícios 2012, 2013, respectivamente, que resultou em exigência do Imposto de Renda de R\$ 145.075,86; juros de mora de R\$ 64.301,07, calculados até 11/2016 e multa proporcional de R\$ 217.613,79, com valor total do crédito tributário de R\$ 426.990,72.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls.694/695, foi apurada a infração de Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica no

valor de R\$ 267.221,94, no ano-calendário 2011, e de R\$ 261.708,39 no ano-calendário 2012.

No Termo de Verificação Fiscal - RF, de fls. 655/692, a Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB responsável pela autuação prestou os seguintes esclarecimentos:

O contribuinte, atleta da natação vinculado ao Clube de Regatas do Flamengo, foi intimado, no curso do procedimento fiscal, a apresentar documentos e esclarecimentos sobre contratos firmados, envolvendo cessão dos direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem com resultados financeiros nos anos-calendário 2011 e 2012.

(...)

Informou o fiscalizado que os valores, do período de 01/01/2011 a 31/12/2012, referentes a contratos firmados com o Flamengo, Hypermarchas e Multisport foram recebidos pela N.S Orientação Esportiva Ltda – ME, e por ela tributados e tiveram como objeto a cessão ou licença de uso da imagem, voz, apelido desportivo de atleta. Esclarece também o contribuinte que quanto à CBDA, os rendimentos foram tributados na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física.

(...)

Foi efetuado o lançamento da omissão de rendimentos, apurando-se os valores, conforme regime de caixa, computando-se os rendimentos em cada mês, de acordo com os esclarecimentos e cópias dos documentos apresentados pelo fiscalizado e pelas pessoas jurídicas diligenciadas no curso da ação fiscal.

Aplicou o auditor fiscal a multa qualificada de 150%, pelos seguintes motivos:

- Todos os rendimentos foram indevidamente recebidos pela empresa N.S. Orientação Esportiva Ltda ME, pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio;
- de acordo com o contrato, firmado em 01/12/2009, entre a empresa referida e o contribuinte (também sócio), este prestaria serviços de orientação esportiva amadora aos clientes e cederia seus direitos pessoais sobre a imagem, nome, apelido à pessoa jurídica, que poderia transferi-los a terceiros, desde que com a expressa concordância e anuência do fiscalizado, entretanto tal contrato não estipulou qualquer remuneração ao atleta seja pela cessão da imagem, seja pela prestação dos serviços aos clientes;
- o fiscalizado assinou como contratado e contratante, sendo testemunhas sua esposa e seu pai;
- foi indicada a data de 01/12/2009 como data da assinatura e mencionado o número do CNPJ da N.S. Orientação Esportiva Ltda, o qual somente foi atribuído à pessoa jurídica em 16/12/2009, caracterizando intuito de simulação;
- o contrato não foi levado a registro e não traz reconhecimento de firma das assinaturas nele apostas;

- no contrato com o Flamengo, a "cessão de direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem de atleta" foi consequência do contrato e não sua causa, seu objeto, como indevidamente indicado no mesmo, sendo que todas as situações previstas no contrato que envolviam a cessão de direitos de uso de nome, apelido desportivo, voz e imagem de atleta decorreram da atuação do atleta como integrante da equipe de natação amadora do Flamengo e da sua participação em competições representando o clube;

- o atleta (pessoa física) não recebeu qualquer remuneração em decorrência de ter integrado a equipe amadora de natação do Flamengo e por ter participado de competições representando o clube. Todos os rendimentos foram pagos a N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME, inclusive aqueles decorrentes de premiação;

- nos contratos de patrocínio com a Confederação Brasileira de Desportos Aquáticos — CBDA, Multisport e Hypermarcas, a relação jurídica foi estabelecida entre o atleta e o patrocinador, não havendo razão para que a remuneração decorrente fosse integralmente recebida por N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME (exceção da CBDA);

- no contrato de patrocínio celebrado com a CBDA, o atleta assumiu obrigações da mesma natureza daquelas contidas nos contratos de patrocínio com a Multisport e Hypermarcas, no entanto não houve participação da empresa N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME cujos rendimentos foram tributados pelo contribuinte pessoa física;

- Informou a Multisport à fiscalização que não firmou qualquer contrato com N.S. Orientação Esportiva Ltda — ME e que tampouco houve prestação de serviços por parte desta empresa; que todos os pagamentos efetuados à N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME decorreram de contrato do patrocínio firmado em 06/05/2009 entre a Multisport e o atleta Nicholas Araújo Dias dos Santos, acrescentando que os pagamentos foram efetuados diretamente a N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME em razão de autorização de pagamento datada de 08/02/2010, assinada por Nicholas Araújo Dias dos Santos;

Conclui a fiscalização que dada a natureza personalíssima das obrigações assumidas pelo fiscalizado em cada um dos contratos, verifica-se que a intenção do Clube de Regatas do Flamengo, da Hypermarcas e da Multisport era a contratação de Nicholas Araújo Dias dos Santos, para prestação de serviços no exercício de sua atividade de atleta de natação, na qual é conhecido nacional e internacionalmente como nadador e campeão mundial, sem possibilidade de substituição, e não a contratação de N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME.

Acrescenta que a participação de N. S. Orientação Esportiva Ltda — ME nos contratos com o Clube de Regatas do Flamengo, com a Multisport e com a Hypermarcas se resumiu apenas ao recebimento da respectiva remuneração, não tendo qualquer outra função, demonstrando a intenção do fiscalizado em tributar de forma menos gravosa, por meio da pessoa jurídica da qual era sócio, os

rendimentos relativos à prestação de serviços de natureza personalíssima, decorrentes de sua atuação como atleta de natação.

Ressalta a autoridade fiscal que há simulação quando os negócios aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou se transmite, nos termos do art 167 § 1º, inciso I, do Código Civil.

Por fim, informa que em vista de todas as condutas acima enumeradas que se coadunam com a tipificação prevista nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, foi aplicada a multa do lançamento de ofício no percentual de 150%, resultando na respectiva Representação Fiscal para Fins Penais, que originou o Processo Administrativo Fiscal nº 12448.729000/2016-91.

Cientificado do lançamento fiscal, conforme Aviso de Recebimento, de fls. 706, em 30/11/2016, apresentou o sujeito passivo a impugnação, de fls. 747/769, em 21/12/2016, por meio de procurador habilitado, conforme fls. 770/773, apresentando os seguintes argumentos, em síntese:

Desprezando a boa-fé do impugnante e a legalidade da constituição da pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não (art. 129 da Lei 11.196/05), a fiscal lavrou o Auto de Infração, desprezando também a realidade subjacente ao caso, porquanto não houve qualquer tipo de simulação na constituição da pessoa jurídica, tampouco omissão de rendimentos recebidos pelo impugnante de pessoas jurídicas.

Da legalidade na criação da pessoa jurídica com finalidade de prestação de serviço personalíssimo

O contribuinte não cede à pessoa jurídica o seu direito de imagem, mas tão somente os direitos patrimoniais decorrentes do uso de sua imagem e esta licença é o que justifica a presença do impugnante como interveniente nos contratos celebrados pela pessoa jurídica, já que é seu próprio direito de imagem que está envolvido neles.

O impugnante concede seu direito de exploração de sua imagem a terceiros, no caso a NS Orientação Esportiva Ltda Me sem abandoná-lo ou dele abdicar.

Daí, porque as receitas em questão pertencem à pessoa jurídica e não à pessoa física.

As repetidas lavraturas de Autos de Infração pela Receita Federal, em total desrespeito ao regime tributário, com base em premissas que infirmam os fundamentos adotados claramente pela legislação que regulamenta esse tipo de atividade econômica reforça o estado de insegurança jurídica que aflige o sistema tributário aplicado.

O direito à imagem é direito personalíssimo, protegido de forma genérica na Constituição Federal e no Código Civil (respectivamente art. 5º, inciso X e nos arts. 16 a 20), sendo direito de todo cidadão. Aos atletas e artistas, foram conferidos

direitos especiais, relacionados a sua imagem, quando no exercício de suas profissões.

O art. 5º, inciso XXVIII, do texto constitucional, assegura proteção às participações individuais em obras coletivas e a reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas.

O direito de imagem constitui um ativo passível de exploração econômica pelo seu titular, sendo legítimo que este opte por explorá-lo por meio de pessoa jurídica constituída para tal fim.

Ademais, com a edição da Lei 11.196/2005, foi instituído um novo tipo de pessoa jurídica, que se caracteriza pelo exercício de atividade tipicamente não empresarial, tendo como elemento nuclear a prestação de serviço personalíssimo ou não, de natureza intelectual, inclusive o científico, artístico e cultural pelos seus sócios e empregados.

A natação é a profissão do impugnante, sendo certo que para otimizar e valorizar seu trabalho, criou uma pessoa jurídica como apoio para preservar seu nome, criar facilidades para terceiros, dando-lhe respaldo e infraestrutura para aprimorar-se, representando com alto desempenho os clubes, o país e atualmente as forças armadas.

Cita o art. 129 da Lei 11.196/2005, afirmando que contra o entendimento da fiscal autuante é o posicionamento da própria Receita Federal, que, em caráter normativo, analisando a matéria em recentes decisões do Carf posicionou-se no sentido de que o art. 129 da Lei 11.196/2005 não possui natureza interpretativa, mas sim “institui um novo regime de tributação, não podendo ser aplicado a fatos geradores pretéritos à sua edição”.

Nenhuma das circunstâncias inerentes às autorizações legais que disciplinam esse regime jurídico específico (art. 980-A, § 5º. CC, art. 87-A da Lei 9.615/98, art. 129 Lei 11.196/05) podem ser utilizadas pela fiscalização para enquadrar em casos de abuso de personalidade (art. 50 CC), tampouco a existência de poucos ou nenhum funcionário, numa empresa individual de responsabilidade limitada, que tenha como atividade apenas a exploração da imagem de um atleta, que está não apenas permitida mas também expressa e legalmente autorizada.

A verdade é que o próprio Código Civil Brasileiro permite a criação de empresas individuais e nem por isso devem ser tributados os empresários individuais, mas tão somente a pessoa jurídica, que por proteção legal e como forma de fomentar a economia, por consequência possui carga tributária inferior às empresas de médio e grande portes.

Transcreve trecho do acórdão nº 106-17.147 do Carf para embasar seus argumentos e conclui que não existe crédito tributário a ser reclamado do impugnante, na exata medida em que as obrigações fiscais a cargo da N.S. Orientação Esportiva Ltda ME restaram devidamente adimplidas. Ausência de simulação na criação da N.S. Orientação Esportiva Ltda. A acusação fiscal contra o

impugnante está fundada exclusiva e meramente em palpite, indício, sem prova razoável, tendo em vista que, ao arrepio dos princípios que regem a Administração Pública, não foi realizado qualquer procedimento de apuração da real participação do impugnante na administração da situação configuradora dos fatos geradores, tampouco apresentada qualquer prova contundente capaz de demonstrar a necessária relação entre os fatos geradores e o impugnante.

A validade dos atos administrativos exige exposição dos seus motivos, sendo necessária a indicação da situação fática, concreta e individualizada que o motivou, para que o contribuinte tenha conhecimento da razão que determinou sua prática.

A imputação de responsabilidade é carecedora de motivação, requisito imprescindível para a validade dos atos da Administração Pública, sendo que o ato administrativo destituído de motivação é nulo, bem como o lançamento dele decorrente.

Ressalta que dos princípios preconizados no art. 37 da Constituição Federal, destaca-se o princípio da moralidade, que conduz a uma atuação do Fisco em orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo. Transcreve doutrina sobre o tema.

Quanto ao vício de simulação alegado pela fiscalização, tirado do contexto fático de ter sido o contrato social arquivado na Jucesp em 16/12/2009 e o contrato particular firmado entre o impugnante e a empresa NS datado de 01/12/2009, trata-se de erro datilográfico cometido por pessoas simples sem grandes conhecimentos, não se prestando à configuração de vício de fraude dada a natureza repetida dos valores recebidos e tributados por essa pessoa jurídica ao longo de dois anos fiscalizados.

A boa-fé do impugnante é manifesta e não pode a Receita adotar procedimento contraditório, que a coloque contra a aceitação tácita da situação criada, insurgindo-se agora contra tal situação formalmente consolidada pela ação do tempo.

Não pode a fiscal basear-se em meras conjecturas para atribuir ao impugnante a prática de uma atitude fraudulenta, quando pela legislação em vigor, é inquestionável a validade do negócio jurídico formalizado inclusive de forma verbal, que não é o caso.

A 21ª Turma da DRJ/RJO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2011, 2012 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculado ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

**SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.**

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

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

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões administrativas 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.

**Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido**

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/08/2017, o sujeito passivo interpôs, em 21/09/2017, Recurso Voluntário, pedindo a improcedência da decisão recorrida, reiterando sua impugnação.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

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

O litígio versa sobre a Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Trata-se de lançamento por meio do qual foram reclassificadas para rendimentos recebidos por pessoa física as receitas declaradas como auferidas pela pessoa jurídica N.S. Orientação Esportiva Ltda, da qual o contribuinte é sócio majoritário,

em decorrência de contratos intuito personae firmados com o Clube de Regatas do Flamengo; Hypermarcas SA e Multisport Indústria e Comércio e Representações Ltda.

A controvérsia fixada com a apresentação da impugnação reside na determinação do regime tributário a ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo contribuinte, atleta da natação, a título de direito de uso de imagem, nos anos-calendário de 2011 e 2012.

No caso, 2(duas) situações se apresentam. A primeira, que é a tese defendida pela Auditoria-Fiscal, busca tributar os rendimentos na pessoa física do efetivo titular do direito de imagem, o impugnante. A segunda, argumento apresentado pela defesa, pretende tributar a pessoa jurídica que celebrou o contrato de cessão de uso de imagem, sob o argumento de que o contribuinte não cedeu o seu direito de imagem, mas sim os efeitos patrimoniais decorrentes do uso de sua imagem.

Cabe esclarecer ao contribuinte, inicialmente, que a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação. É da própria ratio essendi do lançamento a atribuição de identificar o verdadeiro contribuinte ou responsável, diante da constatação da relação pessoal e direta do contribuinte com as situações que constituíram os fatos geradores do tributo.

É pacífico que a imagem se trata de direito personalíssimo, além de ser absoluto (oponível erga omnes), indisponível (não pode dissociar do corpo humano), indissociável (impossível não associá-la àquela pessoa) e imprescritível (inexistindo prazo legal para defendê-lo em Juízo).

A questão que se impõe é sobre a possibilidade da cessão desses direitos para a administração por terceiras pessoas, no caso pessoa jurídica e, conseqüentemente, usufruir de tributação beneficiada. Ou seja, no caso em exame, identificar o real contribuinte do imposto advindo da remuneração da exploração desse direito.

A respeito do assunto, são cabíveis as considerações abaixo.

Vertente do chamado Direito da Personalidade, o direito à imagem é uma prerrogativa de tamanha importância que é referenciado dentre as cláusulas pétreas da Constituição Federal, consoante art. 5º, V, X e XXVIII, 'a':

“Art. 5º, V, X e XXVIII, 'a':  
 (...)..... 5º  
 ....

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

.....

X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

.....  
XXVIII – são assegurados, nos termos da lei:

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

Nota marcante do direito de personalidade e, por consequência, do direito à imagem, é a intransmissibilidade. O Código Civil assim dispõe:

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

A doutrina, por sua vez, trata da matéria nos seguintes termos:

Os direitos de personalidade são intransmissíveis porque inerentes à própria pessoa humana, inseparáveis dela, inatos. Apenas o exercício de alguns deles passam aos herdeiros, como exceção. São indisponíveis porque não podem ser transferidos: apenas seu titular pode deles fruir e dispor. São irrenunciáveis porque sem eles a própria personalidade desapareceria. São inextinguíveis porque nem mesmo o Estado pode separá-los do indivíduo. São imprescritíveis porque não se adquirem ou se os extinguem pelo não uso; perduram pelo tempo que perdurar a vida humana à qual pertencem. (Eliane Yachouh Abrão – <http://www.direitoautoral.com.br>)

Por se tratar, desse modo, de um direito personalíssimo, o direito de imagem não pode ser transmitido a outra pessoa, de modo que a esta é vedado negociá-lo posteriormente como se titular desse direito fosse. Conquanto inalienável, nada impede a sua exploração comercial. O proveito econômico decorrente da exposição da imagem, todavia, sempre será do seu titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem.

No caso, o atleta foi contratado pelo Clube de Regatas do Flamengo para integrar a equipe de natação amadora e representar o clube em competições oficiais, com premiação extra à remuneração mensal para cada medalha e recordes obtidos. Quanto ao contrato de patrocínio ao atleta por parte da Multisport e Hypermarcas, estas tinham a obrigação de custear a atividade desportiva do atleta e este tinha a obrigação de fazer a publicidade das marcas e logotipos da empresa patrocinadora nas competições ou treinos, ou seja, durante o desempenho de sua atividade de atleta da natação.

Vislumbra-se, assim, que o trabalho prestado pelo contribuinte é exercido de forma individual e personalíssima, e, assim, é um direito personalíssimo, pois qualquer sócio, ou funcionário empregado da empresa, mesmo que não houvesse vedação contratual estipulada pelo clube e empresas contratantes, não poderia

exercer, ou não desempenharia com a mesma qualificação, o trabalho feito, sujeitando-se, assim, seus rendimentos à legislação aplicável à pessoa física.

Ressalte-se que a sociedade é formada pelos sócios Nicholas Araújo Dias dos Santos e Giselle Hermeto Salomé, a qual, com certeza, não exerce atividade igual a do impugnante, tampouco possui os mesmos direitos de imagem que este, uma vez que a imagem é intrínseca e exclusiva de cada ser e, por isso mesmo, personalíssima.

Diante dessas considerações, não é dado à empresa N. S. Orientação Esportiva Ltda ME negociar, em nome próprio, os direitos de imagem do seu sócio, em razão da impossibilidade lógico-jurídica de ser detentora/titular de tais direitos.

Desse modo, o critério de identificação do sujeito passivo não depende da vontade dos contratantes. Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

O proveito econômico – que é fato gerador do imposto de renda –, pertence única e exclusivamente à pessoa do atleta, visto que somente ele pode dispor de sua imagem, como esclarecido. A pessoa física é quem tem relação direta com obtenção do rendimento decorrente da disposição de sua imagem, o que torna indiscutível ser ele o contribuinte, nos termos do CTN:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. (...)Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

(...)”

Os contratos celebrados entre a empresa, tendo por objeto um direito intransferível e personalíssimo do contribuinte, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Conforme se observa, no contrato, que não foi levado a registro, assinado pelo contribuinte com a N.S. Orientação Esportiva Ltda ME, o fiscalizado prestaria “serviços de orientação esportiva amador” aos clientes da empresa e cederia seus “direitos pessoais sobre a imagem, apelido desportivo, voz etc” à pessoa jurídica. O contrato não estabeleceu qualquer remuneração para o atleta, tendo este assinado na condição de contratante e contratado. Claro está que os compromissos foram 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.

Desse modo, visto sob a ótica exclusiva da contratada (pessoa jurídica), o contrato firmado é absolutamente inexecutável, dada a natureza personalíssima do direito envolvido. Vale dizer, o objeto do contrato não é executável pela união de pessoas que se associaram para constituir a N.S. Orientação Esportiva Ltda, mas unicamente pela pessoa física de um de seus sócios, seja por sua participação na equipe de natação do Clube de Regatas do Flamengo, seja em campanhas publicitárias, seja pela exploração de sua imagem, voz e nome, direitos insuscetíveis de transferência a quem quer que seja, proporcionado rendimentos de titularidade da pessoa física e não da pretensa sociedade.

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.

Atribuir à pessoa jurídica um direito que é seu, dela extraído os rendimentos fruto de seu nome, voz e imagem, denotam o fim exclusivo de escamotear a ocorrência do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, prevalecendo a constatação de que, nos períodos em questão, o contribuinte valeu-se desse artifício almejando não tributar na pessoa física os rendimentos auferidos.

Nesse sentido, cabe reproduzir ementa(s) de Acórdão(s) proferido(s) pela segunda instância administrativa de julgamento acerca do tema em questão:

“CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM – CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA – IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS – JOGADOR/TÉCNICO – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os jogadores e técnicos, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.(g.n.)(...)”. (Recurso nº 134110, 1º CC, 4ª Câmara)

Com efeito, a validade e eficácia do suposto negócio deve ser afastada à vista da caracterização de vício decorrente de simulação (Lei nº 10.406, de 10/01/2002, art. 167).

O que se comprovou é que o proveito econômico do negócio realizado teve por destinatário direto o sujeito passivo e não a pessoa jurídica formalmente

contratada. Além disso, foi motivado pela possibilidade de redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física.

Por meio do negócio simulado, o impugnante valeu-se de tributação menos onerosa em relação àquela cabível em se tratando de pessoa física (27,50% sobre o rendimento), resultando em evidente lesão ao erário.

Com efeito, nos termos da lei civil, haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem e contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (Lei nº 10.406, de 10/01/2002, Código Civil, art. 167).

Por outro lado, dispõe o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, citado pelo interessado em sua impugnação, para fins de justificar a tributação na pessoa jurídica:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Da leitura cuidadosa de tal dispositivo, observa-se que este reporta-se 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.

Assim, conclui-se que a lei de fato permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese definida no referido artigo quaisquer serviços, mas tão somente os serviços intelectuais. Assim, toda a prestação de serviços intelectuais, sejam de natureza científica, artística ou cultural, pode ser tributada na sistemática definida para as pessoas jurídicas, caso tenha sido constituída pessoa jurídica com este fim.

De acordo com esse entendimento, cita-se a publicação "O artigo 129 da Lei 11.196/05 e a tributação das pessoas jurídicas", de autoria de Pedro Anan Jr., Juliana Grandino Latorre e Thais Abreu de Azevedo Silva, na qual consta a exposição dos motivos que motivaram a redação do citado dispositivo:

"Posto isto, não resta outra alternativa senão darmos um passo adiante da interpretação literal da lei para, em suma, identificarmos o intuito do legislador.

Faz-se necessário, portanto, examinar a "Justificação" da inclusão do artigo 129 no Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho 2005 (PLV 23/5), conforme podemos verificar abaixo:

"Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria. Cabe ainda ressaltar que, para Maria Helena Diniz (Dicionário Jurídico – v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 319), serviços intelectuais são aqueles que exigem “preparo intelectual do locador de serviço ou do empregado”, caracterizando, ainda, essa expressão como sinônima de serviço imaterial. Nas palavras De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 20ª ed., 2002, p. 752), “em oposição ao serviço físico, ou material, serviço intelectual é o que depende da inteligência ou do preparo acadêmico do trabalhador”.

Observe-se, ainda, o disposto na publicação “Aspectos do art. 129 da Lei nº 11.196. Da terceirização e do Direito do Trabalho” (REVISTA DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 15ª REGIÃO), de autoria de Jouberto de Quadros Pessoa Cavalcante e de Francisco Ferreira Jorge Neto, que, em seu item 3, que trata dos destinatários do art. 129 da Lei nº 11.196/05, esclarece:

“Portanto, a aplicação do art. 129, da Lei nº 11.196/05, pressupõe:

- a) a existência de um contrato de prestação de serviços regulado pelo Código Civil;
- b) o objeto do contrato de prestação dos serviços deverá estar relacionado à ocorrência de atividades intelectuais, nas quais se incluem tarefas científicas, artísticas ou culturais;
- c) a constituição de uma pessoa jurídica;
- d) a prestação dos serviços intelectuais pode ser efetuada pessoalmente pelo trabalhador ou por terceiros por ele designados, inclusive, na qualidade de empregados da pessoa jurídica.”

Assim sendo, resta claro que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 reporta-se aos serviços de natureza intelectual. Portanto, não se aplica à situação do interessado, uma vez que os serviços prestados pela empresa N.S. Orientação Esportiva Ltda nada tem de intelectuais.

Trata-se de serviços ligados a exploração exclusiva da atividade do contribuinte como atleta e dos seus direitos de imagem, o qual foi remunerado unicamente por emprestar sua figura, sua imagem de atleta às pessoas jurídicas contratantes, o que não configura serviço intelectual, mas meramente físico, pois não houve necessidade de utilização da mente e de conhecimentos intelectuais para a execução do serviço.

Dessa forma, dado todo o exposto, encontra-se sobejamente comprovado que, em relação aos rendimentos auferidos com base nos supostos contratos de

cessão de uso de imagem, formalmente celebrados entre a pessoa N.S. Orientação Esportiva Ltda e o Clube de Regatas do Flamengo; Hypermarchas SA e Multisport Indústria e Comércio e Representações Ltda, a verdadeira relação jurídico-tributária se estabeleceu materialmente entre a pessoa física do impugnante e tal empresa, não se aplicando à situação do interessado o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Isto posto, procedente a imputação fiscal dirigida por tributar os rendimentos na pessoa física do titular do direito de imagem, objeto do serviço prestado pelo interessado, de cunho não intelectual, razão pela qual voto pela improcedência das alegações apresentadas.

Da multa de ofício qualificada O contribuinte se insurge também contra a multa qualificada aplicada, no percentual de 150%, afirmando que em nenhum momento houve intenção de sonegar imposto ou de fraudar o fisco, não tendo ocorrido simulação; que não foi apurada a real participação do impugnante na administração da situação que configurou os fatos geradores, ressaltando, ainda, que carece de motivação a qualificação da multa por falta de exposição de seus motivos.

A autoridade fiscal explanou minuciosamente, no Termo de Verificação Fiscal - TVF, todos os motivos e cada uma das situações concretas que ensejaram a qualificação da multa. As conclusões estão claramente dispostas no TVF recebido pelo sujeito passivo. A conduta da autoridade fiscal baseou-se na legislação tributária, em especial o art. 142 do CTN, com atenção, portanto, à finalidade pública, em respeito ao princípio da moralidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

Com efeito, a multa de ofício qualificada aplicada está prevista no art. 44, inciso I, § 1º. da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Esse dispositivo legal determina que será aplicada multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), quando do lançamento de ofício, sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A fraude, num sentido mais abrangente, consiste em uma ação ou omissão, promovida com má-fé, tendente a ocultar uma verdade ou a fugir de um dever. No caso da multa qualificada, a legislação tributária faz menção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos, definindo três situações distintas: sonegação, fraude e conluio.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

Nas três situações, há que ser caracterizado o dolo. Por sua vez, o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 -Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade.

Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

No caso dos autos, o sujeito passivo, por meio de simulação, constituiu pessoa jurídica interposta para celebrar contrato de cessão de uso de direito de imagem com o propósito de indevidamente reduzir a incidência tributária sobre os rendimentos da pessoa física, quando, contrariamente ao que afirma, não existe previsão legal para tal.

Não se tratou de meras conjecturas, como afirma a defesa. Entre os fatos observados no curso da ação fiscal, pode-se destacar que no contrato celebrado com a N.S. Orientação Esportiva Ltda – ME não houve estipulação de qualquer remuneração para o contribuinte; que este assinou na condição de contratante e contratado; que a data da celebração foi anterior à data de constituição da empresa; que o contrato não foi levado a registro, não havendo como se identificar, de fato, a época em que foi assinado.

Em que pese a alegação da defesa de que o contribuinte agiu de boa-fé e que houve um equívoco na data aposta no contrato, este não restou comprovado.

Quanto ao contrato com o Flamengo, a Hypermarcas e a Multisport, identificou-se que estes, na verdade, tratavam da participação do contribuinte na equipe de natação amadora do Flamengo, com indicação das competições das quais o atleta deveria participar e com previsão de premiação; que o atleta não recebeu qualquer remuneração por ter integrado a equipe, uma vez que todos os rendimentos foram pagos à N.S. Orientação Esportiva Ltda – ME, inclusive aqueles decorrentes de premiação, medalha e recorde mundial.

Os demais contratos foram típicos de patrocínio firmados com a CBDA, Hypermarcas e Multisport, sendo que apenas os valores recebidos da primeira

foram declarados na pessoa física. Como ressaltou a auditora fiscal autuante, a participação da N.S. Orientação Esportiva Ltda – ME foi desnecessária, pois de acordo com o contrato, os direitos personalíssimos de uso de imagem, nome, voz, e apelido desportivo de atleta foram disponibilizados diretamente pelo próprio interveniente-anuente Nicholas Araújo Dias dos Santos à patrocinadora.

Assim, não restam dúvidas de que o proveito econômico do negócio realizado teve por destinatário direto o sujeito passivo e não a pessoa jurídica formalmente contratada, caracterizando-se, assim, a ausência de substância econômica e de propósito negocial que respaldasse a participação da pessoa jurídica em comento.

Pelas razões expostas, está comprovada a intenção dolosa do sujeito passivo de omitir os rendimentos. E, desta forma, configurada a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e o conhecimento desta por parte da autoridade fazendária, bem como dolosamente modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar o seu pagamento (art. 71, inciso I, e 72, da Lei nº 4502, de 1964) e, por via de consequência, aplicável a multa qualificada de 150,00%(cento e cinquenta por cento).

Isto posto, a imputação fiscal relativa à aplicação da multa de ofício qualificada também deve ser mantida integralmente.

Das decisões administrativas citadas O interessado faz menção a decisões administrativas no intuito que elas corroborem os seus argumentos de defesa.

Contudo, as decisões administrativas trazidas ao processo pelo contribuinte não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão. Cumpre esclarecer que a eficácia de tais decisões limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

Embora o CTN, em seu art. 100, II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e

73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**André Barros de Moura**