



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.729166/2014-45
ACÓRDÃO	2101-003.038 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOEL NATALINO SANTANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012

DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395/2011, prevê a possibilidade de celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil. O direito à imagem decorre do direito à personalidade, esse sim, intransmissível e irrenunciável. Já aquele, o direito de imagem, direito decorrente do direito de personalidade, pode - em seu aspecto positivo, patrimonial - ser transmitido, explorado por pessoa jurídica constituída para este fim.

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM. TÉCNICO DE FUTEBOL. NECESSIDADE DE FORMALIZAÇÃO DA CESSÃO. CONTRATOS QUE PREVEEM OBRIGAÇÕES E DIREITOS PRÓPRIOS DOS CONTRATOS DE TRABALHO.

A cessão do direito ao uso da imagem não se pressupõe, deve ser formalizada por meio de contrato entre a pessoa física e a pessoa jurídica que irá explorar comercialmente o direito.

Contratos de exploração de direito de imagem formalizados entre duas empresas que preveem pagamentos de prêmios por conquista de campeonatos não podem ser considerados contratos cíveis autônomos e desvinculados do contrato de trabalho.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para

a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário e: a) por maioria de votos, negar-lhe provimento quanto aos valores pagos pelas pessoas jurídicas “Botafogo de Futebol e Regatas” e “Esporte Clube Bahia”; e b) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao valor recebido da Almap BBDO Publicidade e Comunicações Ltda. Os Conselheiros Antônio Sávio Nastureles e Cleber Ferreira Nunes Leite votaram pelo provimento parcial do recurso; e o Conselheiro Wesley Rocha votou pelo provimento integral e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 523/621) interposto por Joel Natalino Santana, em face do Acórdão nº. 10-60.980 (e-fls. 496/512), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012

RENDIMENTOS SOBRE A EXPLORAÇÃO DOS DIREITOS RELATIVOS À IMAGEM, VOZ, NOME E APELIDO DESPORTIVO DE TREINADOR PROFISSIONAL DE FUTEBOL. TRIBUTAÇÃO.

Os treinadores profissionais de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados na cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

COMPENSAÇÃO DE IRPF COM IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que, a única entidade competente para pleitear a restituição ou compensação deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação em vigor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sua origem, o lançamento decorre do Auto de Infração para cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Física (e-fls. 421/442), em razão da constatação de omissão de rendimentos decorrentes de royalties e do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica nos exercícios de 2011/2012). De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram identificados rendimentos relativos ao direito de imagem considerados indevidamente contabilizados e tributados na pessoa jurídica J.SANTANA EVENTOS E ASSESSORIA LTDA.

Cientificado em 30/09/2014 (e-fl. 444), o Recorrente apresentou Impugnação (e-fls. 450/456), em 24/10/2014, com os argumentos assim sintetizados pela decisão de piso:

1) Dos Cálculos do Auto:

a. A J. SANTANA EVENTOS E ASSESSORIA LTDA efetuou recolhimento de impostos em 2010 e 2011 e, portanto, não teria disponibilidade de caixa para repassar ao autuado os valores constantes do auto de infração.

b. Os valores apurados pela fiscalização estariam incorretos pois teria recebido da J. SANTANA EVENTOS E ASSESSORIA LTDA os valores autuados [R\$ 2.320.726,50 no ano-calendário de 2010 e R\$ 2.097.600,00 no ano-calendário de 2011] porém subtraídos dos impostos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e municipal (ISS) tributados naquela Empresa, resultando em rendimentos de R\$ 1.932.208,75 no ano-calendário de 2010 e de R\$ 1.729.654,12 no ano-calendário de 2011, que são os rendimentos máximos que a J. SANTANA poderia ter repassado ao contribuinte, sem contar com as despesas acessórias necessárias ao funcionamento dessa empresa (material de escritório, contador, telefone, informática, etc) (fl. 452).

c. Os valores realmente repassados ao contribuinte teriam sido de R\$ 1.787.979,65 em 2010 e de R\$ 1.842.000,00 em 2011, valores que foram devidamente registrados na contabilidade da J. SANTANA EVENTOS E ASSESSORIA LTDA (fl. 452) e informados pelo contribuinte em suas respectivas declarações de rendimentos [Dirpf 2010 (fl. 6) e Dirpf 2011 (fl. 17)].

d. Com a base de cálculo proposta na alínea b acima [R\$ 1.932.208,75 no ano-calendário de 2010 e R\$ 1.729.654,12 no ano-calendário de 2011] o imposto passaria do valor do principal autuado (R\$ 1.214.916,04) para R\$ 562.300,03, e o crédito tributário reclamado passaria do valor total autuado (R\$ 2.445.697,89) para R\$ 1.131.909,96 (fl. 452).

2) Das Outras Alegações:

a. A fundamentação da fiscalização careceria de base factual e legal.

b. O contribuinte seria treinador de futebol, reconhecido nacional e internacionalmente nessa modalidade esportiva, com efetivas contribuições ao desporto nacional, já tendo exercido sua atividade em grandes clubes do país e do exterior.

c. O contribuinte é sócio da pessoa jurídica J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA, cujo objeto é prestação de serviços na área esportiva, promoção de eventos culturais, sociais e esportivos, agenciamento de artistas e desportistas, cursos, palestras, seminários ligados a área de esporte e exploração de imagem, nome ou apelido desportivo de atletas e treinadores profissionais de futebol, conforme contrato social que anexa.

d. Todos os rendimentos auferidos pelo autuado, nos exercícios sob fiscalização, teriam sido devidamente lançados em sua Declaração do Imposto de Renda, e os impostos correspondentes devidamente quitados nos prazos legais, bem como os da empresa J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA.

e. O autuado, na sua pessoa física, e a empresa da qual é sócio, bem como seus sócios FELIPE FONTES SANTANA (CPF: 090.678.077-29) e TATIANA FONTES SANTANA (CPF: 085.366.977-50), exercem suas atividades com total regularidade, cumprindo com todas as suas obrigações tributárias.

f. Falar que os rendimentos auferidos pela J. SANTANA foram apenas recebidos pela pessoa física, indevidamente contabilizados e tributados na pessoa jurídica, seria o mesmo que considerar como indevido uma empresa de advocacia prestar assistência jurídica a uma empresa, ou uma empresa de contabilidade prestar serviços contábeis a seus clientes. Todas essas empresas recolheriam o Imposto de Renda correspondente à pessoa jurídica e não à pessoa física, não havendo motivo para tratamento diferenciado entre elas e a J. SANTANA.

g. A imagem seria um bem jurídico, protegido constitucionalmente (incisos V, X e XXVIII, alínea "a", do art. 5º da Constituição Federal), podendo ser objeto de contrato entre pessoas físicas e jurídicas. A natureza do contrato seria Civil e seu objeto a autorização para a exploração da imagem do treinador, de forma a proteger o limite ao seu uso.

h. A sua imagem como treinador de futebol, dado o enorme prestígio que alcançou no meio desportivo, por ter sido por diversas vezes campeão de campeonatos com projeção nacional e internacional (inclusive junto à Seleção de

Futebol da África do Sul), seria relevante para os clubes por onde passa, que arrecadariam, para sua manutenção e expansão, quantias oriundas de patrocinadores, torcedores, emissoras de rádio e de televisão para transmitir seus espetáculos e demais atividades, utilizando-se da sua imagem na venda de fotos para torcedores, publicidade na televisão (para fins comerciais de produto, que não se confundiria com direito de Arena), revistas, álbum de figurinhas e demais formas de publicação de imagens, o que justifica a autorização e pagamento a favor da empresa J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA, cessionária dos seus direitos de imagem.

i. Restaria evidente que as partes teriam agido com probidade e boa-fé, levando ainda em consideração também que um número considerável de contribuintes pessoas físicas da Receita Federal do Brasil são administrados por pessoas jurídicas das quais são sócios, como atores, atrizes, médicos, dentistas, representantes comerciais, arquitetos, jogadores de futebol, atletas de expressão em vários esportes, treinadores de futebol, personalidades, entre outros, ou seja, pessoas com imagens de grande repercussão popular em todo o mundo.

j. As alegações da fiscalização não refletiriam a realidade dos fatos e, ainda que fossem verdade, não poderiam ser analisados por esta. Nesse sentido, colacionou excertos de afirmações da fiscalização (fls. 454) onde alega ter havido prévio julgamento, uma vez que a J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA seria uma empresa devidamente registrada, teria atendido a todas as solicitações da fiscalização, realizado os seus registros contábeis e fiscais estritamente dentro das normas legais, possui alvará de localização regularmente concedido pelos órgãos públicos e a sede seria na residência do próprio contribuinte para diminuir custos, não se diferenciando, nesse sentido, do que se constata com outros profissionais como arquitetos, publicitários, designers gráficos, escritores, etc, que também possuem sua sede nas suas próprias residências.

k. Não caberia a auditora analisar aspectos jurídicos do contrato do contribuinte com a J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA, tampouco afirmar e fazer prévios julgamentos além de colocações que venham a distorcer os fatos para basear o presente auto de infração.

l. O impugnante pleiteia o cancelamento total do presente Auto de Infração.

O contribuinte anexa documentos de arrecadações efetuadas (fls. 481/482), de Lucros Distribuídos pela J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA (fls. 483/484), transcrições de partes da sua DIRPF dos exercícios de 2011 e 2012 (fls. 485/486), da 5ª alteração do contrato social da J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA (fls.

487/490) e do Alvará de Licença para Estabelecimento da J. SANTANA EVENTOS & ASSESSORIA LTDA (fl. 491).

Conforme antecipado, os autos foram a julgamento e a DRJ manteve o lançamento.

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento em 18/12/2017, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 517), e apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 523/621) em 17/01/2018, por meio do qual argumenta (em tópicos):

- 1) Da possibilidade de organização empresarial para exploração de atividades econômicas;
- 2) Da possibilidade de cessão de direitos de imagem para exploração de terceiros;
- 3) Da impossibilidade de desconsideração dos rendimentos na pessoa jurídica;
- 4) Da impossibilidade de presunção e o princípio da verdade material;
- 5) Da jurisprudência majoritária do CARF;
- 6) Do direito a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

Os autos foram remetidos para julgamento no CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Encaminhamento (e-fl. 1911) e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve ser conhecido.

2. Do direito de imagem e possibilidade de exploração de seus efeitos patrimoniais

Conforme Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração (e-fls. 429 e ss), foram considerados valores recebidos pela pessoa física e indevidamente registrados e tributados como receitas da pessoa jurídica de J. Santana Eventos e Assessoria Ltda., os valores decorrentes dos Contratos de direitos a exploração de imagem, voz e apelido desportivo do técnico de futebol Joel Natalino Santana.

No período de 26/01/2010 e 22/03/2011, o contribuinte tinha contrato de trabalho com o Botafogo de Futebol e Regatas (e-fls. 30/33), recebendo remuneração mensal de R\$ 30.000,00, de janeiro a abril de 2010, passando para R\$ 50.000,00, a partir de maio de 2010.

A J. Santana Eventos e Assessoria Ltda também tinha Contrato Particular de Concessão Temporária de Direitos à Exploração de Imagem, Voz e Apelido Desportivo de Técnico

Profissional de Futebol, formalizado pelo próprio recorrente, com o objetivo de ceder o direito à exploração de sua imagem em eventos e ações de marketing promovidas pelo Botafogo (e-fls. 108/119). Como remuneração, foi estipulado preço da concessão, na cláusula quinta, que era um valor mensal de R\$ 150.000,00 (de janeiro a abril de 2010), passando para R\$ 200.000,00 (de maio a dezembro de 2010), passando para R\$ 285.000,00, a partir de janeiro de 2011.

Além dos valores mensais de preço da concessão, foram estipuladas duas parcelas de R\$ 40.000,00 em 20/02/2010 e a segunda de R\$ 250.000,00, em 20/02/2011.

Adicionalmente, o contrato também previa, a título de premiação, com conquista de campeonatos, valores que não seriam cumulativos, podendo chegar a R\$ 600.000,00, no caso de conquista do Campeonato Brasileiro de 2010.

No período compreendido entre 20/06/2011 e 02/09/2011, o recorrente atuou como técnico do Cruzeiro Esporte Clube, com vínculo empregatício formalizado por meio do Contrato de Trabalho de Técnico de Futebol profissional (e-fls. 397/400). A remuneração era composta por salário base R\$150.000,00 + R\$ 90.000,00 direito de exploração de imagem + R\$ 60.000,00 (acréscimos remuneratórios diversos). Contudo, **o total dos valores recebidos do Cruzeiro foram declarados pelo recorrente em sua Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF do ano base 2011, exercício 2012. As informações também foram prestadas pelo Clube (DIRF – e-fl. 26) de modo que a autuação não considerou valores recebidos deste clube.**

No período compreendido entre 06/09/2011 e 31/12/2011, o recorrente atuou como técnico no Esporte Clube Bahia, tendo recebido R\$ 283.400,00 a título de salário, e R\$ 537.600,00 por meio da empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda em razão do Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria Técnica Desportiva com Licenciamento de Imagem (e-fls. 383/388). Este contrato também previa o pagamento de premiações de campeonatos à empresa. Tais recebimentos foram contabilizados e tributados pela empresa.

Por fim, a fiscalização identificou os valores recebidos pela J. Santana Eventos e Assessoria Ltda em razão do Contrato de Prestação de Serviços e Licença de Imagem, nome e som de voz, por tempo determinado, para utilização em campanha publicitária com a ALMAP BBDO PUBLICIDADE E COMUNICAÇÕES (e-fls. 414/418), assinado em 05/12/2011, na qual o recorrente participou de campanha da Pepsi-cola denominada “Tradutor”, tendo sido recebido o valor de R\$350.000,00, contabilizado pela pessoa jurídica.

A fiscalização entendeu que os serviços prestados pelo recorrente seriam personalíssimos e não estariam compreendidos no rol de serviços intelectuais previstos no art. 129 da Lei nº. 11.196/2005. Ademais, afirma a fiscalização que o referido dispositivo legal *somente se aplica à prestação de serviços intelectuais, no que, evidentemente, não se enquadra a simples exploração do referido direito de imagem de técnico. Jamais se poderá classificar como prestação de serviço intelectual a eventual aparição em peças publicitárias e assemelhados* (Termo de Constatação Fiscal - e-fls. 435).

Portanto, a presente demanda versa sobre a possibilidade de exploração, por meio de pessoa jurídica, controlada pelo detentor do direito de imagem, para explorar economicamente os direitos de uso desta imagem, por meio de seu licenciamento a terceiros, e se tal exploração pode ser considerada uma prestação de serviços da pessoa jurídica para fins do art. 129 da Lei nº. 11.196/2005.

No presente caso, foram emitidas notas fiscais pela pessoa jurídica, os valores foram recebidos, contabilizados e tributados na pessoa jurídica, que não foi desconsiderada. Apenas ocorreu a reclassificação dos valores para que fossem tributados na pessoa física, pelos seguintes fundamentos **(i)** por ter entendido, a fiscalização, que o proveito econômico da exploração comercial do direito de imagem será sempre do titular, pois apenas este pode licenciar o uso de sua imagem, **(ii)** por meio da análise dos contratos em que o contribuinte é identificado como técnico, verificou-se vinculação direta e pessoal com o contribuinte, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos pagos pelos contratantes, **(iii)** a cessão não poderia ter sido feita sem um instrumento escrito assinado pelo recorrente à empresa J. Santana, estipulando as condições da cessão, **(iv)** que a atividade de técnico de futebol não se incluiria na descrição das profissões legalmente regulamentadas do art. 150, §2º, inciso I, do RIR vigente à época, e portanto, não se enquadraria no art. 129 da Lei nº. 11.196/2005.

A decisão de piso reafirmou tal entendimento, como se vê do trecho abaixo:

Em relação à tese de que não há proibição legislativa que determine ou impeça que o contribuinte, pessoa física, se abstenha de abrir uma empresa para realizar a venda de sua imagem, sendo que todos os rendimentos tanto da pessoa física como da jurídica foram declarados e os impostos devidamente recolhidos, **cabe esclarecer que não houve a despersonalização da pessoa jurídica, conforme restou devidamente registrado pela fiscalização(Termo de Verificação Fiscal - fl. 436).**

No âmbito tributário, a prerrogativa de identificar aquele que efetivamente realizou o fato gerador é da autoridade lançadora, nos termos do art. 142 do CTN.

Com efeito, pode a autoridade lançadora afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, independente de consentimento judicial para tanto. É da própria *ratio essendi* do lançamento a atribuição de identificar o contribuinte ou responsável pelo tributo. (grifos crescidos)

A decisão de piso também reafirmou o entendimento de que, por tratar-se de serviço de caráter personalíssimo, não seria admissível a sua transmissão para exploração pela empresa:

Esclareça-se, que não haveria impedimento algum para que a empresa criada, de acordo com o direito de livre associação para fins lícitos, viesse a gerenciar os interesses profissionais do treinador (o impugnante), entre eles a pactuação de contrato de licença do uso de imagem.

Coisa diversa, no entanto, é atribuir os rendimentos decorrentes dessas negociações à pessoa jurídica, visto que a execução do contrato, ante a natureza personalíssima das obrigações, ficava a cargo do contribuinte e não da citada empresa.

Não se pode adotar para o direito à imagem tratamento análogo aos direitos de cunho patrimonial, nos quais se admitem ora a transmissão do próprio direito, ora a sua execução. No caso debatido, não se admite sequer a transferência da sua execução, em razão do cunho personalíssimo do direito envolvido. (e-fls. 505) (grifos acrescidos)

Trata-se de matéria intensamente debatida no âmbito deste Conselho.

No que diz respeito à possibilidade de cessão do direito de exploração econômica do direito de imagem, entendo que assiste razão ao recorrente.

Há mais de vinte anos atrás, ao julgar o Recurso Especial nº 74.473, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a existência do aspecto patrimonial relacionado ao direito de imagem e a possibilidade do uso econômico deste direito para auferir lucros e rendimentos (REsp nº 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999). Naquela oportunidade, o STJ consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos, o moral, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo, e o aspecto patrimonial, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica.

Nesse sentido, inclusive, é a previsão dos Enunciados nº 4 e 139 do JF/STJ, aprovados nas Jornadas de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal:

Enunciado nº 4: O exercício dos direitos da personalidade pode sofrer limitação voluntária, desde que não seja permanente nem geral.

Enunciado nº 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.

Vale lembrar, pois, que qualquer indivíduo poderá pactuar, com supedâneo no artigo 20 do Código Civil, licença ao uso da imagem com nítida natureza contratual (e civil).
Recorde-se:

Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais.

Da leitura do dispositivo acima transcrito verifica-se que, desde que devidamente autorizada, a imagem de uma pessoa poderia ser divulgada para fins comerciais. A propósito, a cessão de direitos autorais e conexos (como é o direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/1998, que assim determina:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: (..)

Sendo assim, o direito de imagem, embora decorrente, **não se confunde com o exercício da atividade personalíssima, como entendeu a fiscalização e a decisão de piso**, pois, esta sim tem que ser exercida pela pessoa física sem nenhuma possibilidade de transferência. Não se exerce atividade personalíssima por procuração. Mas os direitos, mesmo que personalíssimos, em **seus aspectos patrimoniais, oriundos da atividade profissional podem ser cedidos, ainda que temporariamente.**

No que diz respeito especificamente aos direitos de imagem dos atletas de futebol, peço vênia para citar as palavras do Conselheiro Matheus Soares Leite, no Acórdão nº. 2401-011.413, no qual fomos vencidos, mas que traz fundamento com o qual continuo concordando:

Ademais, em se tratando de cessão de direito de imagem no âmbito esportivo, segundo o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395/2011, é possível a celebração, paralelamente ao contrato especial de trabalho desportivo, de um contrato de licença do uso de imagem, de natureza civil. Eis o teor desse dispositivo:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº12.395, de 2011).

Logo, “um atleta profissional tem a liberdade de celebrar um contrato com uma empresa de material esportivo, visando à exploração patrimonial de sua imagem” (TARTUCE, Flavio. Manual de Direito Civil: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 179).

Mediante o referido contrato de licença do uso de imagem, o atleta, em troca do uso de sua imagem pela entidade de prática desportiva que o contrata, obtém um retorno financeiro, de natureza jurídica não salarial.

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou

uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica.

Aqui há contratos de licença de uso de imagem, que são instrumentos por meio dos quais os técnicos e jogadores outorgam a um terceiro (Clube de Futebol, por exemplo) o direito de explorar a sua imagem temporariamente. Tais contratos, por envolverem a imagem pessoal desses profissionais, isto é, a utilização da imagem de treinadores e atletas fora do seu ambiente laboral (ainda que por eventual empregador) tem natureza cível, visto que a imagem é figura típica dos direitos da personalidade e, nessa situação, não guarda qualquer relação de trabalho.

Trata-se de um contrato autônomo em relação ao contrato de trabalho, conforme se depreende do § 1º do artigo 45 do Decreto nº 7.984/2013, de acordo com o qual o “ajuste de natureza civil referente ao uso ajuste de natureza civil referente ao uso da imagem do atleta não substitui o vínculo trabalhista entre ele e a entidade de prática desportiva e não depende de registro em entidade de administração do desporto”.

Esse contrato autônomo de licença de uso de imagem “tem por intuito utilizar a sua imagem fora da jornada de trabalho, extracampo, de forma diferente da que é utilizada no âmbito da relação empregatícia, implícita à sua profissão. Isso porque a profissão de atleta, assim como a de ator, jornalista, apresentador de programa, possui uma característica especial no qual se pressupõe a difusão de sua imagem durante sua atividade laboral”. (O Direito Desportivo e a Imagem do Atleta, Felipe Legrazie Ezabella, pg. 114).

Verifica-se, pois, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), ao autorizar o aludido ajuste contratual de natureza civil, não fixa o momento próprio em que as partes poderão celebrá-lo, tampouco veda que seja realizado simultaneamente ao contrato de trabalho.

Inexiste, portanto, qualquer objeção legal à existência simultânea dos dois contratos, haja vista que ambos têm finalidades e objetivos completamente distintos.

Considerando que o uso da imagem do titular prescinde de prévia licença titular, e que o contrato de imagem detém natureza distinta do contrato de trabalho, tornou-se usual, em muitas empresas, principalmente nos clubes de futebol, a existência de dois contratos, um de natureza trabalhista (regido pela Consolidação das Leis do Trabalho) e outro de natureza Civil (regido pelo Código Civil).

Destaca-se, pois, que o artigo 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), apenas exige que no contrato de licença de uso de imagem sejam fixados os direitos, deveres e condições de forma inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo. Ademais, como todo e qualquer contrato, para que seja válido, é necessário o preenchimento de certos requisitos, desde aqueles comuns a todo e qualquer

negócio jurídico - agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104 do CC), bem como aqueles específicos. (grifos acrescidos)

Portanto, ao contrário do que defendeu a decisão de piso, vejo que o direito de imagem do recorrente poderia ter sido cedido para exploração econômica à empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda., contanto que fosse feito em contratos autônomos aos contratos de trabalho, e tivesse sido formalizada a cessão do recorrente, titular do direito (pessoa física) com a empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda.

No que diz respeito à consideração das atividades de técnico de futebol no rol das atividades compreendidas no art. 129 da Lei nº. 11.196/2005, entendo que também assiste razão ao recorrente e me valho novamente das palavras do Conselheiro Matheus Soares Leite sobre esse ponto:

Certamente com o objetivo de dirimir controvérsias semelhantes a esta, em 21/11/2005 veio à tona a Lei nº 11.196, em cujo artigo 129 está expresso que:

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.

Vê-se, portanto, que a legislação reconheceu expressamente a possibilidade de tributar na pessoa jurídica os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executados por meio delas. O referido dispositivo se limitou a explicitar situação tributária que sempre existiu, apenas esclarecendo que devem ser tributadas pelo imposto de renda, entre outros tributos, as pessoas jurídicas (e não os seus sócios), relativamente às receitas decorrentes da prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural; em caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

A propósito, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho Artigo "Análise Estrutural/ e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05, publicado na obra "Prestação de Serviços Intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários / Pedro Anan Si., Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores; Gustavo Tepedino ... [et ali. - São Paulo: MP Ed., 2008, p. 485-486):

A compreensão, sob o ponto de vista estrutural e funcional (teleológico) do enunciado do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, requer um exame das normas que dispõem sobre a sujeição passiva do Imposto de Renda Corporativo de

modo a verificar em que condições elas determinam ou permitem escolhas por parte dos prestadores de serviços.

Percorrendo as normas do vigente Regulamento do Imposto de Renda de 1999 identificamos pelos menos duas possibilidades à disposição de uma pessoa que pretenda prestar serviços de natureza pessoal debaixo de uma forma jurídica específica: a criação de uma pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, os rendimentos provenientes da prestação de tais serviços poderiam vir a ser tributados de acordo com os regimes de tributação que são acessíveis às pessoas jurídicas se fosse constituída uma sociedade que adquirisse personalidade jurídica segundo um dos tipos previstos na ordem jurídica; esta escolha teria guarida no inciso I do artigo 147 do Regulamento do Imposto de Renda.

Em segundo lugar, haveria a possibilidade de escolha do regime jurídico das denominadas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada. Havendo a possibilidade de eleição dessa via (os serviços deveriam ser objeto de lei que regulasse uma dada profissão), os rendimentos gerados podem ser tributados no regime de uma pessoa jurídica se contratado por intermédio de uma sociedade civil, na forma do § 3º do artigo 146 do Regulamento do Imposto de Renda.

Há, ainda, uma terceira hipótese. De fato, em face do disposto no inciso III do §1º do artigo 150 do Regulamento, serão tributados de acordo com os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas os rendimentos auferidos por pessoas físicas decorrentes da exploração de quaisquer atividades econômicas de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, com exceção daqueles listados nos itens I a VIII do § 2º do mesmo artigo 150.

Trata-se, como se vê, de uma forma de equiparação de pessoas físicas a pessoa jurídica, e, neste caso, seria desnecessária a criação de uma pessoa jurídica.

Cabe pontuar, ainda, que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao julgar o pedido de anulação do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em face do jornalista Richard Boechat, destacou que aquele que presta serviço em caráter personalíssimo, ou seja, relacionado somente à pessoa, e que não pode ser transferido a outro, pode recolher tributos como pessoa jurídica com fundamento no art. 129 da Lei nº 111.96/2005 (TRF2. Processo nº 2008.51.01.022319-5, Relator Desembargador Federal Ricardo Perlingero, Data da Decisão 03/12/2012, Data da Publicação 13/12/2013).

Constou no voto do Desembargador Relator que, conforme ensinamento de Marco Aurélio Grecco, a “elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não apenas na literalidade da norma, mas principalmente na sua mens legis” (GRECCO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário. 3. ed. São

Paulo: Dialética, 2011, p. 493-495). E destacou a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a elisão admissível se revela por meio de uma “economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito” (TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Elsevier, 2012, p. 8).

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

Ementa: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(ADC: 66, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 21/12/2020, Publicação: 19/03/2021)

Nesse sentido, o STF colocou uma pá de cal quanto à validade do disposto no artigo 129, da Lei nº 11.196/2005. Constou no voto da Relatora, Ministra Cármen Lucia, a “regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

Em que pese haver interpretações restritivas que procuram excluir o esporte do rol de atividades de natureza cultural, a melhor exegese impede tal entendimento, pois o termo “cultural” não pode se limitar a expressões eruditas ou acadêmicas.

O dispositivo em tela menciona as atividades intelectuais, porém inclui expressamente as de natureza cultural. Logo, tal dispositivo deve ser interpretado como atividades intelectuais e culturais, pois trata-se de uma adição trazida a efeito pelo advérbio “inclusive”. Não cabe excluir as atividades culturais por não serem intelectuais.

Também, não se pode considerar que atividades desportivas não se subsumam ao conceito de “cultura”, pois esta deve ser compreendida em seu sentido

amplo como os comportamentos, tradições e conhecimentos de um determinado grupo social, incluindo a língua, as comidas típicas, as religiões, música local, artes em suas mais diversas expressões, vestimentas, entre inúmeros outros aspectos. Em suma, cultura pode e deve ser entendida como o modo de vida de uma população em suas mais diversas manifestações, designa o conjunto das tradições, técnicas e instituições que caracterizam um grupo humano.

Imaginar que cultura se refira tão somente a manifestações relativas às artes tradicionais, não encontra guarita nos principais dicionários e na literatura das ciências humanas, filosofia, sociologia e antropologia. Aliás, tal entendimento tornaria o texto do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, redundante e desnecessário, uma vez que o termo “cultura” aparece juntamente com os termos “científico e artístico”:

“a prestação de serviços intelectuais, **inclusive os de natureza** científica, artística ou cultural”

Dessa forma, como o futebol é indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e plenamente incorporada à identidade nacional, impossível não considerá-lo abrangido como atividade de natureza cultural. Logo, resta plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 no caso em análise.

Sendo assim, com base na jurisprudência do STJ entendo ser possível a cessão do direito de exploração do direito de imagem, e também entendo ser possível a cessão de direito de imagem para pessoa jurídica prevista no artigo 87-A da Lei n. 9.715/98 alinhada com a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica prevista no artigo 129 da Lei n. 11.196/05, o que demonstra que não há problemas em que os rendimentos decorrentes da exploração do direito de imagem de profissionais do futebol sejam recebidos por pessoa jurídica.

Contudo, como bem identificado pela autuação, **não há contrato ou documento formalizando a cessão do recorrente para a empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda. para que esta pudesse explorar o seu direito de imagem**, e apesar de no passado ter entendido que tal formalidade seria desnecessária (Acórdão nº. 2401-011.413), analisando melhor a questão, revejo o meu posicionamento e entendo que, **apesar de o recorrente ser sócio da empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda., é o recorrente, pessoa física, o titular do direito de imagem, de modo que não é possível presumir a cessão ilimitada e gratuita pelo simples fato de ele figurar como sócio da empresa, mesmo que com poderes de gerência**¹. A falta deste instrumento de cessão compromete, inclusive, o contrato formalizado entre a J. Santana Eventos e Assessoria Ltda. e a ALMAP BBDO Publicidade e Comunicações Ltda.

¹ Passo a me alinhar, assim, com o voto vencedor do julgado do Acórdão nº. 2401-011.413, neste ponto.

Sobre a necessidade do contrato de cessão do direito de uso da imagem à pessoa jurídica, já se pronunciou o Conselheiro Ronnie Soares Anderson²:

1. Existência de contrato de cessão do direito de uso da imagem à pessoa jurídica

Em alguns casos, constatou-se que sequer o contrato firmado entre o atleta e a pessoa jurídica, tendo por objeto a cessão do direito ao uso da imagem foi apresentado³. Igualmente, é recomendável que o contrato seja levado a registro, para que não seja considerado, eventualmente, sem efeito perante terceiros. Deve restar claro no contrato, ainda, até para que tenha objeto juridicamente possível, que o objeto do contrato é o direito ao uso/exploração da imagem, não o direito da imagem em si, que não é passível de cessão.

Observe-se que o entendimento predominante é que tal cessão não pode se dar por tempo indeterminado, por contrariar tal feito o caráter indisponível dos direitos de imagem, ainda que sob o prisma patrimonial.

Diante do exposto, entendo que a falta de um contrato de cessão do direito ao uso/exploração da imagem do recorrente (pessoa física) à pessoa jurídica J. Santana Eventos e Assessoria Ltda., compromete a regularidade dos recebimentos.

Ademais, entendo que os Contratos formalizados pela J. Santana Eventos e Assessoria Ltda com o Botafogo de Futebol e Regatas e com o Esporte Clube Bahia **não podem ser vistos como contratos independentes aos Contratos de Trabalho do recorrente como técnico com os referidos clubes, pois estabelecem obrigações próprias da atividade de técnico e o pagamento de prêmios em caso de conquista de campeonatos, que não guarda relação com o direito de imagem.** O pagamento destes prêmios foi feito via pessoa jurídica, como se vê pelas Notas Fiscais de serviço emitidas (e-fls. 159/186) e a lista de valores considerados no Auto de Infração (e-fls. 437). A disparidade entre os valores pagos a título de contrato de trabalho e a título de direitos de imagem também evidencia a complementariedade das contratações.

Dessa forma, apesar de entender que seria possível a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica, da qual o recorrente é sócio, entendo que, no caso, a J. Santana Eventos e Assessoria Ltda não poderia ter contratado com outras empresas sem a formalização de um contrato de cessão de direitos de exploração do direito de imagem do recorrente. Ademais, a previsão de pagamentos de prêmios em razão de conquista de campeonatos se refere a remuneração decorrente da atividade de técnico, de modo que não seria possível confundir tais verbas com o direito de imagem.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

² ANDERSON, Ronnie Soares. Cessão do uso de imagem do atleta profissional às entidades desportivas: contencioso fiscal no âmbito do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais (CARF) e aspectos probatórios. in BOSSA, Gisele Barra., *Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina. 2020. p. 475.

³ Acórdãos nº 2202-004.008, nº 2201-003.748.

3. Do pedido de compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica

O recorrente ainda apresentou pedido subsidiário para que fossem compensados os tributos pagos pela pessoa jurídica com os valores entendidos como devidos pela pessoa física.

Trata-se de matéria também bastante discutida no âmbito do Conselho sendo que o entendimento majoritário da atual Câmara Superior da 2ª seção é contrário à possibilidade de aproveitamento dos valores pagos em caso de reclassificação, como se vê pelo Acórdão nº. 9202-011.353, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

Registro, ainda, o posicionamento do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros que apresentou declaração de voto no referido caso e entende que o aproveitamento seria possível uma vez que, o mais correto seria que a autuação se desse com responsabilidade solidária entre a empresa J. Santana e o recorrente, de modo que o pagamento realizado por um se aproveitaria ao outro (CTN, art. 125, I), e o lançamento deveria ser feito apenas na diferença, de acordo com o princípio da capacidade contributiva. O aproveitamento dos valores em caso de reclassificação era aceito pela CSRF em formação anterior, histórico bem apresentado no acórdão mencionado.

Entendo que, ao promover a reclassificação dos valores tributados na pessoa jurídica e apurar a omissão de rendimentos que deveriam ter sido tributados na pessoa física, a fiscalização identificou uma infração tributária cometida pela pessoa física e promoveu o lançamento de forma correta. Caberia à pessoa jurídica tomar as providências cabíveis de requerer a restituição dos valores recolhidos por ela a maior do que os devidos, em razão de tal reclassificação, não sendo possível admitir-se o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, que sequer foram demonstrados pela defesa.

4. Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Wesley Rocha**

Em que pese o bem lançado voto da relatora, entendo de forma diversa quanto ao conteúdo posto em julgamento.

Inicialmente, destaco que, em outros julgados, este Conselheiro já se posicionou a favor do afastamento da tributação em casos de exploração do direito de imagem por meio de pessoa jurídica interposta, que possui o condão de administrar os contratos pactuados para a exploração (cessão) desses direitos da pessoa física.

Isso porque, O STJ no julgamento do **REsp 74.473, de 1999**, consolidou entendimento de que o direito de imagem tem dois aspectos: *i) aspecto moral*, que se refere a esse direito personalíssimo, inalienável e intransmissível, que impede que a imagem da pessoa seja vendida, renunciada ou cedida em definitivo; e *ii) o aspecto patrimonial*, que se trata a imagem como um direito que não é absolutamente indisponível, podendo ser licenciada a terceiros para exploração econômica. Na citada decisão acima, foi reconhecido o aspecto patrimonial do uso do direito de imagem.

Em havendo a possibilidade de transferir a exploração do direito de imagem, deve ser verificado se a possibilidade teria efeitos práticos para a permanência da tributação nessa pessoa jurídica criada para gerenciar as atividades de exploração desse contrato, sob o ponto de vista patrimonial.

Por outro lado, poderia ser observado que a legislação também permitiu uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e também as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, diante do que dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, *in verbis*:

“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**”.

Registra-se que na Ação Direta de Constitucionalidade 66, foi reconhecida, por oito votos a dois, a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em 12/2020.

Contudo, pode-se concluir que a exploração do direito de imagem não se confunde com o direito personalíssimo, em que inexistente a transferência do direito da pessoa natural.

Passo seguinte, verifico a questão dos critérios empregados no lançamento fiscal.

DOS CRITÉRIOS PARA MANTER O LANÇAMENTO FISCAL

No presente caso, o debate girou em torno da formalização ou não, incluindo sua extensão em torno do instrumento que permitira a cessão da exploração do direito de imagem do famoso técnico de futebol Joel Santana.

Nos termos do entendimento da relatora, o entendimento adotou a seguinte permissão:

*“Contudo, como bem identificado pela autuação, **não há contrato ou documento formalizando a cessão do recorrente para a empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda. para que esta pudesse explorar o seu direito de imagem, e apesar de no passado ter entendido que tal formalidade seria desnecessária (Acórdão nº. 2401-011.413), analisando melhor a questão, revejo o meu posicionamento e entendo que, apesar de o recorrente ser sócio da empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda., é o recorrente, pessoa física, o titular do direito de imagem, de modo que não é possível presumir a cessão ilimitada e gratuita pelo simples fato de ele figurar como sócio da empresa, mesmo que com poderes de gerência***⁴*. A falta deste instrumento de cessão compromete, inclusive, o contrato formalizado entre a J. Santana Eventos e Assessoria Ltda. e a ALMAP BBDO Publicidade e Comunicações Ltda*”.

Entretanto, ao presente caso, verifica-se duas situações: i) o objeto social da empresa interposta a empresa **J. Santana Eventos e Assessoria Ltda.**; e ii) o **objeto, conteúdo e cláusulas firmados pela empresa J. Santana Eventos e Assessoria Ltda., com anuência da pessoa física cedente do direito de imagem e o clube de futebol ou terceira interessada na exploração dos direitos cedidos;**

Quanto ao objeto social da empresa criada em 1996, em que o Recorrente é sócio majoritário, tinha como atuação a prestação de serviços na área esportiva, promoção de eventos culturais, sociais e esportivos, agenciamento de artistas e desportistas, cursos, palestras, seminários ligados a área de esporte e exploração de imagem, nome ou apelido desportivo de atletas e treinadores profissionais de futebol. Em 07/01/09 o objeto social foi alterado para incluir exploração de imagem, nome ou apelido desportivo de atletas e treinadores profissionais de futebol, conforme se constata da e-fls. 42 e seguintes.

⁴ Passo a me alinhar, assim, com o voto vencedor do julgado do Acórdão nº. 2401-011.413, neste ponto.

Com isso, a empresa passou a atuar na administração dos contratos decorrentes da exploração da imagem do Recorrente, firmando, posteriormente, contratos com pessoas jurídicas interessadas nos ganhos associados à sua imagem.

Verifica dos autos que, os contratos firmados com Botafogo de Futebol e os decorrentes do Contrato de Publicidade para a cliente Pepsi-Cola, ALMAP BBDO Publicidade e Comunicações Ltda, todos possuem cláusulas específicas para autorização para a exploração da imagem do treinador, contendo assinatura do representante legal da pessoa jurídica, que por sua vez é do próprio Recorrente Joel Santana, com poderes para tanto, e igualmente possui a própria assinatura da pessoa física do Joel Santana Treinador, ou seja, todos os envolvidos (cedente e cessionário – técnico) estariam conscientes da prática contratual realizada.

Conforme se constata, existe cláusula expressa nesses contratos indicando claramente que o objeto do contrato é a exploração do direito de imagem. Exemplo desta operação é possível identificar na e-fl. 50 as três partes envolvidas (Clube de Futebol, Pessoa Jurídica cedente e técnico, pessoa física).

Exigir a existência de um contrato entre a PJ J. Santana Eventos e Assessoria Ltda e a pessoa física Joel Santana, como elemento de prova para manter a acusação fiscal, beira à ambiguidade e carece de sentido e razoabilidade no caso concreto, visto que o Recorrente Joel Santana detém a maioria das ações societárias e responde integralmente pela pessoa jurídica.

Além disso, não existe norma que exija o respectivo instrumento como prova da condição da relação jurídica estabelecida. Assim como o fisco utiliza o princípio da primazia da realidade para desconsiderar relações jurídicas entre particulares, entendo ser possível aplicar o mesmo método para, de forma contrária, estabelecer ou interpretar a realidade fática contratual, a qual é firmada e plenamente válida para a execução dos serviços prestados.

Caso a empresa tivesse uma estrutura com mais sócios e diversas operações, até entendo que seria necessário que todos estivessem formalmente vinculados a um contrato específico para a prestação de serviços na exploração do direito de imagem. Contudo, no caso dos autos, a prática revela-se de forma pouco relevante, pois era o próprio recorrente quem firmava os contratos entre os interessados; ele era o responsável legal, e não há nos autos nenhuma prova de que a sócia registrada na sociedade empresarial tenha tido prejuízo. Assim, entendo que não houve abuso na utilização dos poderes atribuídos ao sócio administrador.

Por fim, o artigo 110 do CTN pode servir, em última análise, de suporte como critério necessário para a interpretação das normas aplicadas ao caso concreto, não se limitando a conceitos e formas de direito privado, mas também não interferindo na vontade e na liberdade contratual entre particulares.

Assim, entendo que a administração pública pode e deve se pautar por interpretações e investigações que promovam a segurança jurídica nas relações estabelecidas, e não o contrário, causando desestabilização jurídica entre particulares.

ACÓRDÃO 2101-003.038 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.729166/2014-45

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha

Conselheiro

DOCUMENTO VALIDADO